

SADRŽAJ

PREDGOVOR MEĐUNARODNIM STANDARDIMA

KONTROLE KVALITETA, REVIDIRANJA, UVIDA, OSTALIH IZRAŽAVANJA
UVJERENJA I POVEZANIH USLUGA 9

POJMOVNIK SA STANJEM – FEBRUAR 2009...... 14

MEĐUNARODNI STANDARD KONTROLE KVALITETA

KONTROLA KVALITETA ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJE
I UVIDE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE
SA IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE..... 40

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 200

OPĆI CILJEVI NEOVISNOG REVIZORA I OBAVLJANJE REVIZIJE
U SKLADU S MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA..... 75

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 210

DOGOVARANJE USLOVA REVIZIJSKIH ANGAŽMANA..... 104

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 220

KONTROLA KVALITETA ZA REVIZIJU FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA..... 126

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 230

REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA 145

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 240

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA..... 158

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 250

RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVE U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA... 202

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 260

KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE 216

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 265

SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA
ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU..... 240

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 300

PLANIRANJE REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA 252

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 315

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH
POGREŠNIH PRIKAZIVANJA TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA
SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA..... 265

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 320	
ZNAČAJNOST U PLANIRANJU I OBAVLJANJU REVIZIJE.....	315
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 330	
REVIZOROVE REAKCIJE NA PROCIJENJENE RIZIKE	323
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 402	
REVIZIJSKA RAZMATRANJA U VEZI SA SUBJEKTIMA KOJI KORISTE RAD USLUŽNIH ORGANIZACIJA	346
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 450	
OCJENJIVANJE POGREŠNIH PRIKAZA USTANOVLJENIH TOKOM REVIZIJE.....	367
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 500	
REVIZIJSKI DOKAZI	378
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 501	
REVIZIJSKI DOKAZI – POSEBNA RAZMATRANJA ZA ODABRANE STAVKE.....	395
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 505	
EKSTERNE KONFIRMACIJE.....	406
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 510	
POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI – POČETNA STANJA.....	418
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 520	
ANALITIČKI POSTUPCI.....	431
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 530	
REVIZIJSKO UZORKOVANJE	439
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 540	
REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA, UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE PROCJENE FER VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA	454
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 550	
POVEZANE STRANE.....	499
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 560	
NAKNADNI DOGAĐAJI.....	527
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 570	
VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA	538
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 580	
PISANE IZJAVE.....	556

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 600	
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE (UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)	572
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 610	
KORIŠTENJE RADA INTERNIH REVIZORA.....	620
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 620	
KORIŠTENJE RADA REVIZOROVOG EKSPERTA	627
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 700	
FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA..	647
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 705	
MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA	674
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 706	
ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA.....	700
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 710	
UPOREDNE INFORMACIJE – UPOREDNI IZNOSI I UPOREDNI FINANSIJSKI IZVJEŠTAJI.....	711
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 720	
REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM INFORMACIJAMA U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE REVIDIRANE FINANSIJSKE IZVJEŠTAJE.....	730
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 800	
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA SASTAVLJENIH U SKLADU S OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE	737
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 805	
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE POJEDINAČNIH FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVKI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA	753
MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 810	
ANGAŽMANI RADI IZVJEŠTAVANJA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA..	771
MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1000	
POSTUPCI ZA MEĐUBANKOVNO KONFIRMIRANJE.....	796
MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1004	
ODNOS IZMEĐU SUPERVIZORA BANAKA I VANJSKIH REVIZORA BANAKA	803
MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1005	
POSEBNA RAZMATRANJA U REVIZIJI MALIH POSLOVNIH SUBJEKATA.....	826

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1006	
REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA BANAKA.....	848
MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1010	
RAZMATRANJE PITANJA ZAŠTITE OKOLIŠA U REVIZIJI	
FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA.....	930
MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1012	
REVIDIRANJE DERIVATIVNIH FINANSIJSKIH INSTRUMENTATA	954
MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1013	
ELEKTRONSKA TRGOVINA – UTICAJ NA REVIZIJU	
FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA.....	994
MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1014	
REVIZOROVO IZVJEŠTAVANJE O USKLAĐENOSTI S MEĐUNARODNIM	
STANDARDIMA FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA.....	1007
MEĐUNARODNI OKVIR ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA	1014
MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2400	
ANGAŽMANI UVIDA U FINANSIJSKE IZVJEŠTAJE.....	1038
MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2410	
UVID U FINANSIJSKE INFORMACIJA MEĐUPERIODA KOJEG JE OBAVIO	
NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA.....	1057
MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE	
S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000	
ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA RAZLIČITI OD REVIZIJA	
ILI UVIDA HISTORIJSKIH FINANSIJSKIH INFORMACIJA.....	1096
MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE	
S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3400	
ISPITIVANJE PROSPEKTIVNIH FINANSIJSKIH INFORMACIJA	1117
MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE	
S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3402	
IZVJEŠTAJI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA O KONTROLAMA	
U USLUŽNOJ ORGANIZACIJI.....	1127
MEĐUNARODNI STANDARD ZA POVEZANE USLUGE 4400	
ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA	
U VEZI S FINANSIJSKIM INFORMACIJAMA.....	1176
MEĐUNARODNI STANDARD ZA POVEZANE USLUGE 4410	
ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE KOMPILACIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA	1185

PREDGOVOR MEĐUNARODNIM STANDARDIMA KONTROLE KVALITETA, REVIDIRANJA, UVIDA, OSTALIH IZRAŽAVANJA UVJERENJA I POVEZANIH USLUGA

(Na snazi od 15. decembra 2009.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	1-2
Obavijesti Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB)	3
Ovlasti pridodate Međunarodnim standardima koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	4-9
Međunarodni revizijski standardi	10
Međunarodni standardi kontrole kvaliteta	11
Ostali međunarodni standardi	12-14
Profesionalna procjena	15
Primjenjivost Međunarodnih standarda	A4
Preliminarne aktivnosti u angažmanu	16-17
Ovlasti pridodate Smjernicama za praksu koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	18-19
Ostali dokumenti koje objavljuje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	20
Jezik	21

Uvod

1. Ovaj predgovor Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (u daljnjem tekstu – Međunarodni standardi (International Standards) ili IAASB-ovi standardi (IAASB Standards)) objavljuje se kako bi se olakšalo razumijevanje ciljeva i ovlasti objava koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board – u daljnjem tekstu – IAASB), kako je navedeno u IAASB-ovim uslovima primjenjivanja.
2. IAASB se čvrsto obavezao postići razvoj grupe Međunarodnih standarda koji će biti općeprihvaćeni u svjetskim razmjerima. Članovi IAASB-a djeluju u zajedničkom interesu javnosti kao cjeline i računovodstvene profesije u svjetskim razmjerima. To ih može dovesti u položaj da u vezi s nekim pitanjem imaju stav koji nije u skladu s postojećom praksom u njihovoj državi ili firmi ili nije u skladu sa stavom onih koji su ih predložili za članstvo u IAASB-u.

Obavijesti Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

3. IAASB-ove obavijesti uređuju reviziju, uvid, izražavanje uvjerenja i povezane usluge koji se obavljaju u skladu s Međunarodnim standardima. One nisu iznad državnih zakona ili propisa koji uređuju reviziju historijskih finansijskih izvještaja ili angažmana sa izražavanjem uvjerenja o drugim informacijama koje u određenoj državi treba primjenjivati u skladu s nacionalnim standardima. U slučajevima kada se nacionalni zakoni ili propisi razlikuju, ili su suprotni IAASB-ovim standardima za određenu problematiku, angažman obavljen u skladu s lokalnim zakonima ili propisima neće automatski istovremeno biti usklađen sa IAASB-ovim standardima, osim ako profesionalni računovođe u potpunosti ne postupe u skladu s njima.

Ovlasti pridodate Međunarodnim standardima koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

4. Međunarodni revizijski standardi (MRevS) (International Standards on Auditing – ISAs) treba da se primijene u reviziji historijskih finansijskih informacija.
5. Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU) (International Standards on Review Engagements – ISREs) treba da se primijene u uvidu u historijske finansijske informacije.
6. Međunarodni standardi za angažmane sa izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs) treba da se primijene u angažmanima sa izražavanjem uvjerenja koji nisu revizije historijskih finansijskih informacija ili uvidi u historijske finansijske informacije.

7. Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU) (International Standards on Related Services – ISRSs) treba da se primijene na angažmane za kompilacije, angažmane za primjenu dogovorenih postupaka ispitivanja informacija kao i na angažmanima za obavljanje drugih povezanih usluga koje specificira IAASB.
8. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi), Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi), Međunarodni standardi za angažmane sa izražavanjem uvjerenja (MSIU-ovi) i Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU-ovi) zajednički se nazivaju IAASB-ovi Standardi za preuzete obaveze (IAASB’s Engagement Standards).
9. Međunarodni standardi kontrole kvaliteta (MSKK-ovi) (International Standards on Quality Control – ISQCs) treba da se primijene na sve usluge uređene IAASB-ovim Standardima za preuzete obaveze.

Međunarodni revizijski standardi

10. MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije finansijskih izvještaja¹ koju obavlja neovisni revizor. Kada se koriste u revizijama ostalih historijskih informacija, treba ih primijeniti kako je nužno u datim okolnostima. Ovlasti MRevS-ova navedene su u MRevS-u 200.²

Međunarodni standardi kontrole kvaliteta

11. Međunarodni standardi kontrole kvaliteta (MSKK-ovi) napisani su kako bi ih primjenjivale firme u vezi sa svim svojim uslugama na koje se odnose IAASB-ovi Standardi za preuzete obaveze. Ovlast MSKK-ova navedena je u uvodu MSKK-ova.

Ostali Međunarodni standardi

12. Međunarodni standardi navedeni u tačkama 5-7 sadrže temeljna načela i ključne postupke (označene masnim slovima) zajedno sa odgovarajućim uputama u obliku materijala sa objašnjenjima i ostalim materijalima, uključujući priloge. Temeljna načela i ključne postupke treba shvatati i primjenjivati u kontekstu materijala sa objašnjenjima i ostalim materijalima koji pružaju upute za njihovu primjenu. Stoga je nužno sagledati cijeli tekst Standarda kako bi se razumjela i primijenila temeljna načela i ključni postupci.
13. Temeljna načela i ključni postupci iz Standarda treba da se primijene u svim slučajevima gdje su relevantni u datim okolnostima angažmana. Međutim, u iznimnim okol-

¹ Pojam “finansijski izvještaji”, ako nije drugačije navedeno, označava finansijske izvještaje koji sadrže historijske finansijske informacije.

² MRevS 200 “Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

nostima profesionalni računovođa može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog ključnog postupka kako bi se postigla svrha tog postupka. Kada nastane takva situacija, od profesionalnog računovođe se zahtijeva da dokumentuje kako obavljene alternativni postupci postižu svrhu postupka i, ako to nije inače vidljivo, razloge odstupanja. Očekuje se da će se pojaviti potreba da profesionalni računovođa odstupa od relevantnog ključnog postupka, i to samo u određenim okolnostima angažmana kada postupak ne bi bio djelotvoran.

14. Dodaci, koji čine dio materijala za primjenu, sastavni su dio Standarda. Svrha i namjena korištenja dodataka objašnjena je u tekstu Standarda na koji se odnosi ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.

Profesionalna procjena

15. Sadržaj Standarda koje objavljuje IAASB od profesionalnih računovođa zahtijeva profesionalno prosuđivanje pri njihovom primjenjivanju.

Primjenjivost Međunarodnih standarda

16. Djelokrug, datum stupanja na snagu i svako ograničenje upotrebe nekog Međunarodnog standarda jasno su izloženi u Standardu. Ako nije drugačije navedeno u Međunarodnim standardima, profesionalnom računovođi dopušteno je primijeniti Međunarodni standard prije datuma stupanja na snagu navedenog u njemu.
17. Međunarodni standardi mjerodavni su za angažmane u javnom sektoru. Kada je odgovarajuće, dodatna razmatranja specifična za subjekte javnog sektora uključuju se:
 - (a) unutar teksta Međunarodnog standarda u slučaju MRevS-ova i Međunarodnih standarda kontrole kvaliteta; ili
 - (b) u Zahtjevima javnog sektora koji se pojavljuju na kraju Međunarodnih standarda.

Ovlasti pridodate Međunarodnim smjernicama revizijske prakse koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

18. Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP) (International Auditing Practice Statements – IAPS) izdaju se kako bi se profesionalnim računovođama osigurale upute za tumačenja i praktična pomoć za primjenu MRevS-ova te kako bi se unaprijedila dobra praksa. Međunarodne smjernice prakse za angažmane uvida (International Review Engagement Practice Statement – IREPS), Međunarodne smjernice prakse za angažmane sa izražavanjem uvjerenja (International Assurance Engagement Practice Statements – IAEPSs) i Međunarodne smjernice prakse za povezane usluge (International Related Services Practice Statements – IRSPSs) izdaju se sa istom svrhom za im-

plementaciju Međunarodnih standarda za angažmane uvida (ISREs), Međunarodnih standarda za angažmane sa izražavanjem uvjerenja (ISAEs), odnosno Međunarodnih standarda za povezane usluge (ISRSs.).

19. Profesionalni računovođe moraju voditi računa o Međunarodnim smjernicama primjenjivim na preuzeti angažman i treba da ih razmotre. Profesionalni računovođa koji ne razmotri i ne primijeni upute sadržane u mjerodavnim Smjernicama za praksu treba biti spreman objasniti kako je postignuta usklađenost:
 - (a) sa zahtjevima iz MRevS-ova, ili
 - (b) s temeljnim načelima i ključnim postupcima iz IAASB-ovih Standarda za preuzete obaveze, koji su razrađeni u Smjernicama za praksu.

Ostali dokumenti koje objavljuje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

20. Ostali dokumenti, kao naprimjer, Dokumenti za rasprave, objavljuju³ se kako bi se pospešile rasprave ili sučeljavanja o pitanjima iz područja revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja, povezanih usluga i kontrola kvaliteta koja utiču na računovodstvenu profesiju, trenutna gledišta, ili kako bi se opisala pitanja od interesa koja su u vezi s revidiranjem, uvidom, izražavanjem uvjerenja, povezanim uslugama i kontrolama kvaliteta a koja utiču na računovodstvenu profesiju. Oni ne utvrđuju bilo kakva temeljna načela ili ključne postupke koje bi trebalo slijediti u reviziji, uvidu, povezanim uslugama ili angažmanima sa izražavanjem uvjerenja.

Jezik

21. Jedini mjerodavan tekst prijedloga nacрта, Međunarodnog standarda, Međunarodne smjernice ili drugog dokumenta jest onaj koji IAASB objavi na engleskom jeziku.

³ Predsjednik IAASB-a imenovat će grupu za pregled od četiri člana IAASB-a da razmotri ima li dokument za raspravu dovoljnu vrijednost da bi se dodao u popis IAASB-ove literature. Dokument za raspravu može doći iz bilo kojeg izvora i IAASB ga ne mora posebno naručivati. Ako grupa za pregled smatra da dokument ima dovoljnu vrijednost, preporučuje IAASB-u da ga uvrsti u svoj popis literature.

POJMOVNIK SA STANJEM – FEBRUAR 2009.¹

***Analitički postupci** (*Analytical procedures*) – ocjenjivanje finansijskih informacija analiziranjem vjerovatnih odnosa između finansijskih i nefinansijskih podataka. Analitički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su nužna, za uočene fluktuacije i odnose koji nisu u skladu sa ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa.

*†**Angažovani partner** (*Engagement partner*)² – partner ili druga osoba u društvu za reviziju koja je odgovorna za preuzetu obavezu i njeno ispunjavanje i za izvještaj koji se izdaje u ime društva za reviziju te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.

***Angažovani partner za grupu** (*Group engagement partner*) – partner ili druga osoba u društvu za reviziju koja je odgovorna za preuzetu obavezu revizije grupe i njeno ispunjavanje te za revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima grupe koje se izdaje u ime firme. Gdje se revizija grupe obavlja kroz zajedničku reviziju, partneri zajedničke revizije i njihovi angažovani timovi zajednički čine angažovanog partnera za grupu i angažovane timove za grupu.

*†**Angažovani tim** (*Engagement team*) – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obaveze i svaka osoba koju je angažovalo društvo za reviziju ili umreženo društvo za reviziju a koja sudjeluje u obavljanju preuzete obaveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažuje društvo za reviziju ili umreženo društvo za reviziju.³

***Angažovani tim za grupu** (*Group engagement team*) – partneri, uključujući angažovanog partnera za grupu, i osoblje koje utvrđuje 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 finansijskim izvještajima grupe.

Angažman radi obavljanja dogovorenih postupaka (*Agreed-upon procedures engagement*) – angažman u kojem je revizor angažovan kako bi obavio one postupke revizijske prirode o kojima

* Označava pojam definisan u MRevS-ima.

† Označava pojam definisan u MSKK 1.

¹ U slučaju angažmana u javnom sektoru, izraze iz ovog pojmovnika treba čitati u značenju kojeg imaju njihovi ekvivalenti iz javnog sektora.

Tamo gdje računovodstveni izrazi nisu definisani u objavama Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (The International Auditing and Assurance Standards Board), čitatelji se upućuju na Pojmovnik koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (The International Accounting Standards Board).

² “Angažirani partner”, “partner” i “društvo za reviziju”, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

³ Pojam “revizorov ekspert” definiše tačka 6(a) MRevS-a 620 “Korištenje radom revizorovog eksperta”.

su se dogovorili revizor, klijent i neka odgovarajuća treća stranka te izvijestio o činjeničnom stanju. Primaoci izvještaja moraju formirati vlastite zaključke na temelju revizorovog izvještaja. Izvještaj je namijenjen samo strankama koje su sudjelovale u dogovaranju postupaka, jer ostali, koji nisu upoznati s razlozima odabira postupaka, mogu krivo tumačiti rezultate.

Angažman radi obavljanja kompilacije (*Compilation engagement*) – angažman u kojem se koristi računovodstveno znanje umjesto revizijskog kako bi se prikupile, klasificirale i sažele finansijske informacije.

Angažman radi obavljanja uvida (*Review engagement*) – cilj angažmana radi obavljanja uvida jest omogućiti revizoru da navede da li je uočio, na temelju postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi bili potrebni u slučaju obavljanja revizije, postojanje nečega zbog čega smatra da finansijski izvještaji nisu pripremljeni, u svim značajnijim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Angažman sa izražavanjem ograničenog uvjerenja (*Limited assurance engagement*) – vi djeti **Angažman sa izražavanjem uvjerenja** (*Assurance engagement*).

Angažman sa izražavanjem razumnog uvjerenja (*Reasonable assurance engagement*) – vi djeti **Angažman sa izražavanjem uvjerenja** (*Assurance engagement*).

Angažman sa izražavanjem uvjerenja (*Assurance engagement*) – angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja prema kriteriju, oblikovan radi stvaranja većeg povjerenja kod korisnika kojima je namijenjen, a koji nisu odgovorna stranka. Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija (vidjeti također – **Informacije o predmetu ispitivanja** (*Subject matter information*)). Prema Međunarodnom okviru za angažmane sa izražavanjem uvjerenja postoje dvije vrste takvih angažmana koji su dopušteni profesionalnom računovođi u javnoj praksi, a one su: angažmani sa izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani sa izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Angažman sa izražavanjem razumnog uvjerenja (*Reasonable assurance engagement*) – cilj takvog angažmana je smanjiti rizik angažmana sa izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nizak nivo u okolnostima angažmana⁴ kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka profesionalnog računovođe u javnoj praksi.

Angažman sa izražavanjem ograničenog uvjerenja (*Limited assurance engagement*) – cilj takvog angažmana je smanjiti rizik angažmana sa izražavanjem uvjerenja na nivo

⁴ Okolnosti angažmana uključuju uslove angažmana, uključujući radi li se o angažmanu sa izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu sa izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike predmeta ispitivanja, kriterije koje treba koristiti, potrebe korisnika kojima je namijenjen angažman, relevantne karakteristike odgovorne strane i njenog okruženja i ostala pitanja, kao naprimjer, događaje, transakcije, uslove i djelovanja koja mogu imati značajan učinak na angažman.

koji je prihvatljiv u okolnostima angažmana, ali gdje je on veći nego kod angažmana sa izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka profesionalnog računovođe u javnoj praksi.

***Anomalija** (*Anomaly*) – pogreška ili devijacija koja dokazivo nije reprezentativna za pogreške ili devijacije u populaciji.

Aplikacijske kontrole u informacionim tehnologijama (*Application control in information technology*) – ručni ili automatizovani postupci koji uobičajeno djeluju na nivou obrade poslovanja. Mogu biti preventivne ili detektivne i oblikovane su kako bi osigurale nepovredivost računovodstvenih evidencija. U skladu s tim, aplikacijske kontrole odnose se na postupke primijenjene pri iniciranju, evidentiranju, obrađivanju i izvještavanju transakcija ili drugih finansijskih podataka.

* **Faktori rizika prevare** (*Fraud risk factors*) – događaji ili uslovi koji ukazuju na poticaj ili pritisak da se počini prevara ili stvara prilika za počinjenje prevare.

***Datum finansijskih izvještaja** (*Date of the financial statements*) – datum kraja posljednjeg perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima.

†**Datum izvještaja (u vezi sa kontrolom kvaliteta)** (*Date of report (in relation to quality control)*) – datum koji je odabrao profesionalni računovođa u javnoj praksi za datiranje izvještaja.

***Datum kada su finansijski izvještaji izdati** (*Date the financial statements are issued*) – datum kada su revizorov izvještaj i revidirani finansijski izvještaj postali dostupni trećim osobama.

***Datum odobranja finansijskih izvještaja** (*Date of approval of the financial statements*) datum na koji su sastavljeni svi oni izvještaji koji obuhvaćaju finansijske izvještaje, uključujući pripadajuće bilješke uz finansijske izvještaje, i na koji su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da su preuzeli odgovornost za te finansijske izvještaje.

***Datum revizorovog izvještaja** (*Date of the auditor's report*) – datum s kojim je revizor datirao izvještaj o finansijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700⁵.

Djelokrug uvida (*Scope of an review*) – postupci uvida koji se smatraju potrebnim u datim okolnostima za ostvarenje cilja uvida.

***Dokazni postupci** (*Substantive procedures*) – revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje. Dokazni postupci mogu uključivati:

- (a) testove detalja (za klase transakcija, stanja računa i obavijesti) i
- (b) dokazne analitičke postupke.

⁵ MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o finansijskim izvještajima".

†**Dokumentacija angažmana** (*Engagement documentation*) – evidencija obavljenog posla, prikupljenih rezultata i zaključaka do kojih je došao profesionalni računovođa u javnoj praksi (ponekad se koristi naziv radna dokumentacija ili radni papiri).

Dopunske informacije (*Supplementary informations*) – informacije prezentirane zajedno s finansijskim izvještajima, koje nisu zahtijevane okvirom finansijskog izvještavanja primijenjenim pri sastavljanju finansijskih izvještaja, obično prikazane u dopunskim tabelama ili dodatnim bilješkama.

***Dopunske kontrole korisničkog subjekta** (*Complementary user entity controls*) – kontrole za koje uslužna organizacija pretpostavlja, pri oblikovanju svojih usluga, da će ih implementirati korisnički subjekti i koje su, ako su nužne za postizanje ciljeva kontrole, navedene u opisu njenog sistema.

***Dostatnost (revizijskih dokaza)** (*Sufficiency (of audit evidence)*) – mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utiče revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja kao i kvalitet takvih revizijskih dokaza.

***Element** (*Element*) – vidjeti **Element finansijskog izvještaja** (*Element of a financial statement*)

***Element finansijskog izvještaja (u kontekstu MRevS-a 805⁶)** (*Element of a financial statement (in context of ISA 805)*) – element, račun ili stavka finansijskog izvještaja.

***Ekspert** (*Expert*) – vidjeti **Revizorov ekspert** (*Auditor's expert*) i **Menadžmentov ekspert** (*Management's expert*).

***Ekspertiza** (*Expertise*) – vještina, znanje i iskustvo u određenom području.

Finansijske informacije o predviđanjima (*Prospective financial information*) – finansijske informacije temeljene na pretpostavkama o događajima koji mogu nastati u budućnosti i mogućim aktivnostima poslovnog subjekta. Mogu biti u obliku prognoza, projekcija ili njihove kombinacije (Vidjeti **Prognoze** (*Forecast*) i **Projekcije** (*Projection*)).

***Finansijski izvještaji** (*Financial statements*) – strukturirano predstavljanje historijskih finansijskih informacija, uključujući povezane bilješke uz finansijske izvještaje, namijenjene za saopćavanje o ekonomskim resursima ili obavezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj tački ili njihovim promjenama tokom perioda, u skladu sa okvirom finansijskog izvještavanja. Povezane bilješke uz finansijske izvještaje uobičajeno obuhvataju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Naziv “finansijski izvještaji” uobičajeno se odnosi na cjelovit skup finansijskih izvještaja koji je određen zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, ali se može odnositi i na pojedini izvještaj.

⁶ MRevS 805 “Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnog finansijskog izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka finansijskih izvještaja”.

***Finansijski izvještaji grupe** (*Group financial statements*) – finansijski izvještaji koji uključuju finansijske informacije više od jedne komponente. Pojam “finansijski izvještaji grupe” odnosi se također i na spojene finansijske izvještaje nastale objedinjavanjem finansijskih informacija koje su pripremile komponente koje nemaju maticu ali su pod zajedničkom kontrolom.

Finansijski izvještaji ili informacije za međurazdoblja (*Interim financial information or statements*) – finansijske informacije (mogu biti nepotpunije nego u cjelovitom skupu finansijskih izvještaja, definisanom prethodno u ovom pojmovniku) objavljene na neki raniji datum (naprimjer tromjesečni, polugodišnji...) u odnosu na poslovnu godinu.

***Finansijski izvještaji opće namjene** (*General purpose financial statements*) – finansijski izvještaji sastavljeni u skladu sa okvirom opće namjene.

***Finansijski izvještaji posebne namjene** (*Special purpose financial statements*) – finansijski izvještaji sastavljeni u skladu sa okvirom posebne namjene.

Godišnji izvještaj (*Annual report*) – dokument koji izdaje poslovni subjekt, uobičajeno godišnje, a sadrži njegove finansijske izvještaje i revizorov izvještaj o njima.

***Grupa** (*Group*) – sve komponente čije su finansijske informacije uključene u finansijske izvještaje grupe. Grupa ima uvijek više od jedne komponente.

Informacija o predmetu ispitivanja (*Subject matter information*) – ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja. To je ona informacija o kojoj profesionalni računovođa u javnoj praksi prikuplja dostatne i primjerene dokaze kako bi osigurao razumnu osnovicu za izražavanje zaključka u izvještaju sa izražavanjem uvjerenja.

Informacioni sistem relevantan za finansijsko izvještavanje (*Information system relevant to financial reporting*) – komponenta internih kontrola koja uključuje sistem finansijskog izvještavanja i sastoji se od postupaka i evidencija ustanovljenih s ciljem iniciranja, evidentiranja, obrađivanja i izvještavanja transakcija poslovnog subjekta (kao i događaja i uslova) te za održavanje odgovornosti za s njima povezanu imovinu, obaveze i glavnici.

***Inherentni rizik** (*Inherent risk*) – vidjeti **Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja** (*Risk of material misstatement*).

***Interna kontrola** (*Internal control*) – 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 finansijskim izvještavanjem, efikasnim i uspješnim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam “kontrola” odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.

***Ishod računovodstvene procjene** (*Outcome of an accounting estimate*) – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica okončavanja transakcije, događaja ili uslova na koje se odnosila računovodstvena procjena.

***Iskusni revizor** (*Experienced auditor*) – osoba (unutar ili izvan tvrtke) s praktičnim revizijskim iskustvom i razumnim razumijevanjem:

- (a) revizijskog postupka;
- (b) MRevS-ova i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva;
- (c) poslovnog okruženja u kojem posluje poslovni subjekt i
- (d) pitanjima u vezi s revidiranjem i finansijskim izvještavanjem relevantnim za djelatnost poslovnog subjekta.

Istraživanje (*Investigate*) – propitivanje s ciljem razrješavanja pitanja nastalog obavljanjem drugih postupaka.

***†Izlistani subjekt** (*Listed entity*) – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički finansijski instrumenti kotiraju na priznatoj berzi ili se njima trguje prema pravilima priznate berze ili drugog jednako vrijednog tijela.

***Izuzetak** (*Exception*) – odgovor koji ukazuje na razliku između informacije za koju se zahtijevalo konfirmiranje, ili sadržane u evidencijama poslovnog subjekta, i informacije koju je dostavila stranka od koje se zahtijevalo konfirmiranje.

***Izveštaj o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije (koje se u MRevS-u 402 naziva – izvještaj vrste 1)** (*Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402⁷ as a type 1 report)*) – izvještaj koji obuhvata:

- (a) opis sistema uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije i
- (b) izvještaj revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sistema uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama i prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva.

***Izveštaj o opisu, oblikovanosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u MRevS-u 402 naziva – izvještaj vrste 2)** (*Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report)*) – izvještaj koji obuhvata:

- (a) opis sistema uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum ili tokom određenog perioda i, u nekim slučajevima, njihove operativne djelotvornosti tokom određenog perioda; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije i

⁷ MRevS 402 “Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije”.

- (b) izvještaj revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje
 - (i) mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sistema uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama, prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva i operativnoj djelotvornosti kontrola i
 - (ii) opis testova kontrola, koje je obavio revizor uslužne organizacije, i njihovih rezultata.

Izvještaj o provođenju zaštite okoliša (*Environmental performance report*) – izvještaj, odvojeno od finansijskih izvještaja, u kojem poslovni subjekt pruža trećim stranama kvantitativne informacije o svojim preuzetim obavezama spram zaštite okoliša u svom poslovanju, svojim politikama i ciljevima na tom području, svojim dostignućima u upravljanju odnosa između procesa poslovanja i rizika zaštite okoliša i kvantitativne informacije o svom provođenju zaštite okoliša.

Javni sektor (*Public sector*) – odnosi se na državnu, regionalnu (naprimjer, kantonalnu) i lokalnu (naprimjer, gradsku, mjesnu) upravu i povezana upravna tijela (naprimjer, agencije, odbori, uredi, komisije i poduzeća).

***Jedinice uzorka** (*Sampling units*) – pojedinačne stavke koje čine populaciju.

Komponenta (*Component*) – subjekt ili poslovna aktivnost za koju menadžment grupe ili komponente sastavlja finansijske informacije koje treba da budu uključene u finansijske izvještaje grupe.

Kontrole pristupa (*Access controls*) – postupci oblikovani radi ograničavanja pristupa on-line terminalima, programima i datotekama. Kontrole pristupa sastoje se od raspoznavanja korisnika (“user authentication”) i autorizacije korisnika (“user authorization”). Raspoznavanje korisnika uobičajeno je usmjereno na identifikovanje korisnika primjenom jedinstvene identifikacije za logiranje, lozinki, pristupnih kartica ili bioloških karakteristika. Autorizacija korisnika sastoji se od pravila pristupa kako bi se odredili računarski resursi kojima može pristupiti svaki korisnik. Takvi su postupci naročito oblikovani za sprečavanje ili otkrivanje:

- (a) neovlaštenog pristupa on-line terminalima, programima i datotekama;
- (b) unosa neodobrenih transakcija;
- (c) neovlaštenog mijenjanja datoteka;
- (d) upotrebe računarskih programa od strane neovlaštenih osoba i
- (e) upotrebe računarskog programa koja nije bila odobrena.

***Kontrole za nivo grupe** (*Group-wide controls*) – kontrole nad finansijskim izvještavanjem grupe oblikovane, uvedene i održavane od strane menadžmenta grupe.

Kontrolne aktivnosti (*Control activities*) – one politike i postupci koji pomažu da se provode nalozi menadžmenta. Kontrolne su aktivnosti komponenta internih kontrola.

Kontrolni rizik (*Control risk*) – vidjeti **Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja** (*Risk of material misstatement*).

***Korisnički subjekt** (*User entity*) – subjekt koji koristi uslužnu organizaciju i kojem se revidiraju finansijski izvještaji.

Korporacijsko upravljanje (*Corporate Governance*) – vidjeti **Upravljanje** (*Governance*).

Kriteriji (*Criteria*) – mjerila korištena za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta na koje se odnosi uključujući, kada je relevantno, mjerila za prezentiranje i objavljivanje. Kriteriji mogu biti formalni ili manje formalni. Mogu postojati različiti kriteriji za isti predmet. U kontekstu profesionalne procjene potrebni su prikladni kriteriji za razumno dosljedne ocjene ili mjerenja predmeta.

Prikladni kriteriji (*Suitable criteria*) – imaju sljedeća svojstva:

- (a) Relevantnost: relevantni kriteriji doprinose zaključcima koji pomažu namijenjenim korisnicima u donošenju odluka.
- (b) Potpunost: kriteriji su dovoljno potpuni kada nisu propušteni relevantni kriteriji koji mogu uticati na zaključke u kontekstu uslova angažmana. Potpuni kriteriji uključuju, kada je relevantno, mjerila za prezentiranje i objavljivanje.
- (c) Pouzdanost: pouzdani kriteriji omogućavaju razumno dosljedne ocjene ili mjerenja predmeta uključujući, gdje je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, kada ih osobe sa sličnim kvalifikacijama obavljaju u sličnim okolnostima.
- (d) Neutralnost: neutralni kriteriji doprinose stvaranju zaključaka bez pristrasnosti.
- (e) Razumljivost: razumljivi kriteriji doprinose stvaranju zaključaka koji su jasni, sveobuhvatni i nisu podložni značajno različitim tumačenjima.

Manji subjekt (*Smaller entity*) – subjekt koji uobičajeno ima kvalitativne karakteristike kao što su:

- (a) koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu-fizičkoj osobi ili pravnoj osobi koja posjeduje subjekt pod uslovom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike) i
- (b) jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) direktne ili nekomplikirane transakcije;
 - (ii) jednostavno knjigovodstvo;
 - (iii) malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti;

- (iv) malobrojne interne kontrole;
- (v) mali nivo rukovođenja sa 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.

***Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja** (*International Financial Reporting Standards*) – Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (*International Accounting Standards Board*).

Menadžment (*Management*) – osoba ili osobe sa izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima, za neke poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, naprimjer, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-menadžere.

***Menadžment grupe** (*Group management*) – menadžment odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja grupe.

***Menadžment komponente** (*Component management*) – menadžment odgovoran za pripremanje finansijskih izvještaja komponente.

***Menadžmentov ekspert** (*Management's expert*) – osoba ili društvo za reviziju s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju finansijskih izvještaja.

***Menadžmentova tačka procjene** (*Management's point estimate*) – iznos koji je odabrao menadžment za priznavanje ili objavljivanje računovodstvenih procjena u finansijskim izvještajima.

***Mišljenje za reviziju grupe** (*Group audit opinion*) – revizijsko mišljenje za finansijske izvještaje grupe.

***Modificirano mišljenje** (*Modified opinion*) – **mišljenje s rezervom** (*qualified opinion*), **negativno mišljenje** (*adverse opinion*) ili **suzdržanost od mišljenja** (*disclaimer of opinion*).

***†Monitoring (u vezi sa kontrolom kvaliteta)** (*Monitoring (in relation to quality control)*) – postupak koji obuhvata neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sistema kontrole kvaliteta društva za reviziju, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo društvu za reviziju da stekne razumno uvjerenje da njen sistem kontrole kvaliteta djeluje efikasno.

Monitoring kontrola (*Monitoring of control*) – postupak procjenjivanja efikasnosti obavljanja internih kontrola tokom vremena. On uključuje procjenjivanje oblika i pravovremenosti djelovanja kontrola i poduzimanje nužnih korektivnih mjera usljed promjena uslova. Monitoring kontrola je komponenta internih kontrola.

*†**Mreža** (*Network*) – veća struktura koja je

- (a) usmjerena na kooperaciju i
- (b) ima za cilj zajedničko stvaranje dobiti, rashoda ili vlasništva, zajedničku kontrolu ili rukovođenje, zajedničke politike i postupke kontrole kvaliteta, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.

***Naknadni događaji** (*Subsequent events*) – događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja i činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorovog izvještaja.

Namjeravani korisnici (*Intended users*) – osoba, osobe ili grupe osoba za koje profesionalni računovođa u javnoj praksi sastavlja izvještaj sa izražavanjem uvjerenja. Odgovorna strana može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne mora biti i jedini korisnik.

* **Nedostaci u internim kontrolama** (*Deficiency in internal control*) – postoje kada:

- (a) kontrole su oblikovane, implementirane ili djeluju na takav način da ne mogu pravovremeno spriječiti ili otkriti i ispraviti pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima ili
- (b) nedostaju kontrole za pravovremeno sprečavanje ili otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima.

***Neispravljena pogrešna prikazivanja** (*Uncorrected misstatements*) – pogrešna prikazivanja koja je revizor pronašao tokom revizije i koja nisu ispravljena.

Neizvjesnost (*Uncertainty*) – pitanje kojem ishod ovisi o budućim aktivnostima ili događajima koji nisu pod direktnom kontrolom poslovnog subjekta, ali mogu uticati na finansijske izvještaje.

***Neodgovaranje** (*Non-response*) – propust stranke kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje da odgovori, djelimice ili u cijelosti, na zahtjev za pozitivno confirmiranje ili kada je vraćen neuručen zahtjev za confirmiranje.

Neovisnost⁸ (*Independence*) – obuhvaća:

- (a) neovisnost svijesti – stanje svijesti koje omogućava davanje mišljenja bez uticaja učinaka koji kompromitiraju profesionalnu procjenu, omogućavajući osobi da djeluje na čestit način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom.
- (b) neovisnost u pojavi – izbjegavanje činjenica ili okolnosti koje su toliko značajne da će razumna i informisana treća osoba, koja ima spoznaje o svim relevantnim informacijama, uključujući i o svim primijenjenim zaštitnim mjerama, razumno

⁸ Kako je definisano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (*The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants*).

zaključiti da je kompromitovana čestitost, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva za reviziju ili članova tima koji sudjeluju u angažmanu sa izražavanjem uvjerenja.

***Nepridržavanje (u kontekstu MRevS-a 250)** (*Non-compliance (in the context of ISA 250)*) – čin namjernog ili nenamjernog subjektivnog 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. Nepridržavanje ne uključuje osobno pogrešno postupanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta ili zaposlenika subjekta.

***Nesigurnost procjene** (*Estimation uncertainty*) – podložnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja svojstvenom nepostojanju preciznosti u njihovom mjerenju.

Ocijeniti (*Evaluate*) – identificirati i analizirati relevantna pitanja, uključujući obavljanje drugih postupaka kada su nužni, da bi se došlo do određenog zaključka u vezi sa pitanjem. Ocjenjivanje, po dogovoru, koristi se samo u vezi sa dometom pitanja, uzimanjem u obzir dokaza, rezultata postupaka i efikasnost reakcija menadžmenta na rizike (vidjeti također **Procjena** (*Assess*)).

Odgovorna stranka (*Responsible party*) – osoba (ili osobe) koja:

- (a) u angažmanima s direktnim izvještavanjem, odgovorna je za predmet ispitivanja ili
- (b) u angažmanima zasnovanim na tvrdnji, odgovorna je za informaciju o predmetu ispitivanja (tvrdnji) i može biti odgovorna za predmet ispitivanja.

Odgovorna stranka može ali ne mora biti stranka koja angažuje profesionalnog računovođu u javnoj praksi (stranka koja angažuje).

***Odjeljak za isticanje pitanja** (*Emphasis of matter paragraph*) – odjeljak uključen u revizorov izvještaj koji se odnosi na pitanje prikladno prezentirano ili objavljeno u finansijskim izvještajima i koje je, po revizorovoj procjeni, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja.

***Odjeljak za ostala pitanja** (*Other Matter paragraph*) – odjeljak uključen u revizorov izvještaj koji se odnosi na pitanja koja nisu prezentirana ili objavljena u finansijskim izvještajima i po revizorovoj procjeni relevantna su korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvještaja.

Okruženje informacionih tehnologija (*IT environment*) – politike i postupci koje poslovni subjekt primjenjuje i infrastruktura informacionih tehnologija (hardver, operacioni sistem, itd.) i aplikacioni softver koji se koristi za podržavanje poslovnih aktivnosti i ostvarivanje poslovnih strategija.

⁹ MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja”.

Okruženje kontrola (*Control environment*) – uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja te poimanje i djelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta u vezi sa internim kontrolama poslovnog subjekta i njihovom važnošću za poslovni subjekt. Okruženje kontrola je komponenta internih kontrola.

***Okvir fer-prezentacije** (*Fair presentation framework*) – vidjeti **Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja** (*Applicable financial reporting framework*) i **Okvir opće namjene** (*General purpose framework*).

***Okvir opće namjene** (*General purpose framework*) – okvir finansijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje uobičajenih informacionih potreba širokog raspona korisnika. Okvir finansijskog izvještavanja može biti okvir fer-prezentacije ili okvir usklađenosti.

Pojam “okvir fer-prezentacije” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira i:

- (a) direktno ili indirektno navodi da za postizanje fer-prezentacije finansijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura obavijesti povrh onih koje izričito zahtijeva okvir ili
- (b) direktno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer-prezentacije finansijskih izvještaja, menadžment odstupi od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam “okvir usklađenosti” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz tačke (a) ili (b).

***Okvir posebne namjene** (*Special purpose framework*) – okvir finansijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje informacionih potreba posebnih korisnika. Okvir finansijskog izvještavanja može biti okvir fer-prezentacije ili okvir usklađenosti¹⁰.

***Okvir usklađenosti** (*Compliance framework*) – vidjeti **Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja** (*Applicable financial reporting framework*) i **Okvir opće namjene** (*General purpose framework*).

Oni koji su zaduženi za upravljanje (*Those charged with governance*) – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (naprimjer, zastupnik korporacije) sa odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i sa obavezama koje su povezane sa odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka finansijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, naprimjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike menadžere.¹¹

¹⁰ MRevS 200, tačka 13(a).

¹¹ Vidjeti tačke A1-A8 MRevS-a 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje” u kojima se razmatraju raznolikosti struktura upravljanja.

Opća strategija revizije (*Overall audit strategy*) – određuje djelokrug, vremenski raspored i usmjerenje revizije te daje smjernice za razvijanje detaljnijeg plana revizije.

Opće kontrole informacionih tehnologija (*General IT-controls*) – politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju efikasno funkcionisanje aplikacionih kontrola pomažući da se osigura ispravno djelovanje informacionih sistema. Opće IT kontrole uobičajeno obuhvataju kontrole nad centrom obrade i poslovanjem mreže; nabavkom, razvojem i održavanjem sistemskog softvera; zaštitom pristupa i nabavkom te razvojem i održavanjem aplikacionog sistema.

*†**Osoblje** (*Personnel*) – partneri i zaposlenici.

***Ostale informacije** (*Other information*) – finansijske i nefinansijske informacije (osim finansijskih izvještaja ili revizorovog izvještaja o njima) uključene, u skladu sa zakonom ili običajem, u dokument koji sadrži revidirane finansijske izvještaje i revizorov izvještaj o njima.

*†**Partner** (*Partner*) – svaka osoba sa ovlaštenjem da zaključi za firmu obavljanje angažmana s pružanjem profesionalnih usluga.

***Pisana izjava** (*Written representation*) – pisana izjava koju menadžment daje revizoru radi potvrđivanja određenih pitanja ili podrške drugim revizijskim dokazima. Pisane izjave u tom kontekstu ne sadrže finansijske izvještaje, tvrdnje iz njih ili potkrepljujuće poslovne knjige i evidencije.

Pismo o preuzimanju angažmana (*Engagement letter*) – pisani uvjeti angažmana u obliku pisma.

Pitanja zaštite okoliša (*Environmental matters*) – definišu se kao:

- (a) inicijative za sprečavanje, ublažavanje ili popravljavanje šteta u okolišu ili poslovi u vezi s konzerviranjem obnovljivih i neobnovljivih resursa (takve inicijative mogu proizlaziti iz zakona o zaštiti okoliša, ugovora ili mogu biti dobrovoljno pokrenute);
- (b) posljedice kršenja zakona i propisa o zaštiti okoliša;
- (c) posljedice zagađenja okoliša učinjenih drugima ili prirodnim resursima i
- (d) posljedice nasljednih obaveza propisanih zakonom (naprimjer, odgovornost za štete koje su uzrokovali prijašnji vlasnici).

***Početna stanja** (*Opening balances*) – stanja računa koja postoje na početku perioda. Temelje se na zaključnim saldima prethodnog perioda i odražavaju rezultate transakcija i događaja prethodnog perioda i računovodstvenih politika primijenjenih u prethodnom periodu. Početna stanja također uključuju pitanja koja zahtijevaju objavljivanje, a postojala su na početku perioda, kao što su moguća imovina, odnosno obaveze i čvrsto preuzete obaveze.

***Početni revizijski angažman** (*Initial audit engagement*) – angažman u kojem:

- (a) finansijski izvještaji za prethodni period nisu bili revidirani ili
- (b) finansijske izvještaje za prethodni period revidirao je revizor prethodnik.

***Pogrešan prikaz** (*Misstatement*) – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja stavke predodčenog finansijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili obavijesti koji bi bio potreban za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati usljed pogreške ili prevare.

Tamo gdje revizor izražava mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešni prikaz, također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili obavijesti koja su po revizorovoj procjeni nužna da bi finansijski izvještaji bili fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama ili da bi pružali istinit i fer prikaz.

Pogreška (*Error*) – nenamjerno pogrešno prikazivanje u finansijskim izvještajima, uključujući propuštanje prikazivanja iznosa ili obavijesti.

***Pogrešno prikazivanje činjenica** (*Misstatement of fact*) – ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u revidiranim finansijskim izvještajima, a koje su netačno navedene ili prikazane. Značajno pogrešno prikazivanje činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži revidirane finansijske izvještaje.

Ponovno izračunavanje (*Recalculation*) – sastoji se od kontrolisanja matematičke tačnosti dokumenata ili evidencija.

Ponovno izvođenje (*Reperformance*) – revizorovo neovisno izvođenje postupaka ili kontrola koje su prvobitno obavljene kao dio internih kontrola poslovnog subjekta.

***Populacija** (*Population*) – cjelovit skup podataka iz kojih se odabiru uzorci i o kojem revizor želi stvoriti zaključke.

***Poslovni rizik** (*Business risk*) – rizik nastao usljed značajnih uslova, događaja, okolnosti, aktivnosti ili neaktivnosti koji mogu negativno uticati na sposobnost poslovnog subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije, ili nastao zbog određivanja neodgovarajućih ciljeva i strategija.

***Postupci procjene rizika** (*Risk assesment procedures*) – revizijski postupci obavljani radi sticanja razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove kontrole, kako bi se, na nivou finansijskih izvještaja i nivou tvrdnji, prepoznali i procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prevare ili pogreške.

Postupci uvida (*Review procedures*) – postupci koji se smatraju nužnim za ostvarenje cilja preuzete obaveze obavljanja uvida. Uglavnom su to propitkivanja osoblja subjekta i analitički postupci primijenjeni na finansijske podatke.

***Povezana stranka** (*Related party*) – stranka koja je:

- (a) povezana stranka prema definiciji primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja ili
- (b) gdje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi sa povezanom strankom:
 - (i) osoba ili drugi subjekt koji ima kontrolu ili značajni uticaj, direktno ili indirektno preko jednog ili više posrednika, nad subjektom koji izvještava;
 - (ii) drugi subjekt nad kojim subjekt koji izvještava ima kontrolu ili značajni uticaj, direktno ili indirektno preko jednog ili više posrednika; ili
 - (iii) drugi subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom subjekta koji izvještava ako ima:
 - a. zajedničko kontrolno vlasništvo;
 - b. vlasnike koji su članovi uže porodice ili
 - c. zajednički ključni menadžment (to uključuje matice, ovisna društva).

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 srazmjeru međusobno.

Povezane usluge (*Relates services*) – obuhvataju dogovorene postupke i kompilacije.

***Povezanost** (*Association*) – vidjeti **Revizorova povezanost s finansijskim informacijama** (Auditor's association with financial information).

***Historijske finansijske informacije** (*Historical financial informations*) – informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim periodima ili o ekonomskim uslovima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj tački, izražene u novčanim iznosima u vezi sa određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sistema.

***Pozitivno mišljenje** (*Unmodified opinion*) – mišljenje koje izražava revizor kada zaključi da su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.¹²

***Preduslovi za reviziju** (*Preconditions for an audit*) – menadžmentova primjena prihvatljivog okvira finansijskog izvještavanja pri sastavljanju finansijskih izvještaja i sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, sa onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama¹³ uz koje se obavlja revizija.

¹² Tačke 35-36 MRevS-a 700 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira ferprezentacije, odnosno okvira usklađenosti.

¹³ MRevS 200, tačka 13.

Pregled (u vezi sa kontrolom kvaliteta) (*Review (in relation to quality control)*) – ocjenjivanje kvaliteta rada koji su obavili drugi i zaključaka do kojih su došli.

*†**Pregled kontrole kvaliteta angažmana** (*Engagement quality control review*) – postupak oblikovan kako bi se, prije nego što je izvještaj izdat, osiguralo objektivno ocjenjivanje značajnih procjena angažovanog tima i zaključaka do kojih je došao pri formulisanju izvještaja. Pregled kontrole kvaliteta angažmana je postupak za revizije finansijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata te za ostale angažmane, ako ih ima, za koje je društvo za reviziju odredilo da je potreban pregled kontrole kvaliteta angažmana.

*†**Kontrolor kvaliteta angažmana** (*Engagement quality control reviewer*) – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije dijelom angažovanog tima, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne procjene angažovanog tima i zaključke do kojih je došao pri formulisanju izvještaja.

***Prethodni revizor** (*Predecessor auditor*) – revizor iz drugog društva za reviziju koji je revidirao finansijske izvještaje poslovnog subjekta u prethodnom periodu i kojeg je zamijenio revizor tekućeg perioda.

***Pretpostavke, u vezi sa odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koje se obavlja revizija** (*Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted*) – da su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje potvrdili i razumjeli da snose sljedeće odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije u skladu sa MReVS-ovima. To se odnosi na odgovornost:

- (a) za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, njihovu fer-prezentaciju;
- (b) za onakve interne kontrole kakve menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, smatraju nužnim za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare ili pogreške; i
- (c) osiguravanja revizoru:
 - (i) pristupa svim informacijama za koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, znaju da su relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja kao što su evidencije, dokumentacija i ostale stavke;
 - (ii) dodatnih informacija koje revizor može tražiti za potrebe revizije od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje; i
 - (iii) neograničeni pristup osobama unutar subjekta za koje revizor utvrdi da su mu nužne za dobivanje revizijskih dokaza.

U slučaju okvira fer-prezentacije, gore navedeno pod (a) može se preformulisati u “za sastavljanje i fer-prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu sa okvirom finansijskog izvještava-

vanja” ili “za sastavljanje finansijskih izvještaja *koji pružaju istinit i fer prikaz* u skladu sa okvirom finansijskog izvještavanja”.

Za “Pretpostavke, u vezi sa odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koje se obavlja revizija” može se također koristiti pojam – “pretpostavke”.

***Prihvatljivo pogrešno prikazivanje** (*Tolerable misstatement*) – novčani iznos koji odredi revizor i u vezi s kojim nastoji steći odgovarajući nivo uvjerenja da stvarno pogrešno prikazivanje u populaciji ne nadmašuje taj novčani iznos.

Prevara (*Fraud*) – namjerna radnja jedne ili više osoba unutar menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih stranaka, koja uključuje varanje kako bi se stekla nepravedna ili nezakonita prednost.

Prevarno finansijsko izvještavanje (*Fraudulent financial reporting*) – obuhvaća namjerno pogrešno prikazivanje, uključujući ispuštanje iznosa i objavljivanja u finansijskim izvještajima kako bi se prevarilo korisnike finansijskih izvještaja.

Prikladni kriteriji (*Suitable criteria*) – vidjeti **Kriteriji**.

***†Prikladno kvalificirane eksterne osobe** (*Suitable qualified external person*) – osoba izvan društva za reviziju sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažovani partner, naprimjer, partner drugog društva za reviziju ili zaposlenik (sa odgovarajućim iskustvom) profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije i uvide historijskih finansijskih informacija, druge angažmane sa izražavanjem uvjerenja ili angažmane s preuzimanjem obaveze za povezane usluge ili neke organizacije koja pruža relevantne usluge kontrole kvaliteta.

Primjerenost (revizijskog dokaza) (*Appropriateness (of audit evidence)*) – mjera kvaliteta revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i pouzdanosti u potkrepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorovo mišljenje.

*** Primijenjeni kriteriji (u kontekstu MRevS-a 810¹⁴)** (*Applied criteria (in the context of ISA 810)*) – kriteriji koje je menadžment primijenio pri sastavljanju sažetih finansijskih izvještaja.

***Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja** (*Applicable financial reporting framework*) – okvir finansijskog izvještavanja koji je primijenio menadžment, i gdje je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje, pri sastavljanju finansijskih izvještaja, a koji je prihvatljiv u kontekstu poslovnog subjekta i ciljeva finansijskih izvještaja, ili ga nalaže zakon ili regulativa.

Pojam “okvir fer-prezentacije” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira i:

¹⁴ MRevS 810 “Angažmani radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima”.

- (a) direktno ili indirektno navodi da za postizanje fer-prezentacije finansijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura obavijesti povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili
- (b) direktno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer-prezentacije finansijskih izvještaja, menadžment odstupi od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam “okvir usklađenosti” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz tačke (a) ili (b).

***Pristrasnost menadžmenta** (*Management bias*) – pomanjkanje neutralnosti menadžmenta u pripremanju informacija.

Procjena (*Assess*) – analiza prepoznatih rizika kako bi se zaključilo o njihovoj važnosti. Dogovorno se taj pojam koristi samo u vezi sa rizicima (vidjeti također **Ocjenjivanje** (*Evaluate*)).

***Profesionalna procjena** (*Professional judgement*) – primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju revizijski, računovodstveni i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravicima djelovanja koji su primjereni u okolnostima revizijskog angažmana.

Profesionalni računovođa u javnoj praksi (*Practitioner*)

Profesionalni računovođa¹⁵ (*Professional accountant*) – osoba koja je član članice Međunarodne federacije računovođa.

Profesionalni računovođa u javnoj praksi¹⁶ (*Professional accountant in public practice*) – profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (naprimjer, revizija, porez ili konzalting) u društvu za reviziju koje pruža profesionalne usluge. Ovaj se izraz također koristi za nazivanje društva za reviziju profesionalnih računovođa u javnoj praksi.

Profesionalni skepticizam (*Professional skepticism*) – duševno stanje koje uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uslova koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili prevare, i kritičko procjenjivanje dokaza.

***Profesionalni standardi** (*Professional standards*) – Međunarodni revizijski standardi (International Standards on Auditing) i relevantni etički zahtjevi.

†Profesionalni standardi (u kontekstu MSKK 1¹⁷) (*Professional standards (in the context of ISQC 1)*) – IAASB-ovi standardi za angažmane (IAASB Engagement Standards), kako je

¹⁵ Kako je definisano u IFAC-ovom Kodeksu etike za profesionalne računovođe (The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants).

¹⁶ Kako je definisano u IFAC-ovom Kodeksu etike za profesionalne računovođe (The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants)

¹⁷ Međunarodni standard kontrole kvaliteta 1 “Kontrola kvaliteta za društva za revizije koja obavljaju revizije i uvide finansijskih izvještaja i ostale angažmane sa izražavanjem uvjerenja i povezane usluge”.

definirano u IAASB-ovom Predgovoru međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*) i relevantni zahtjevi etike.

Prognoza (*Forecast*) – prospektivne finansijske informacije pripremljene na osnovu pretpostavki budućih događaja za koje menadžment očekuje da će nastati i aktivnosti koje menadžment namjerava poduzeti sa stanjem na datum kada se informacije pripremaju (najbolje procijenjene pretpostavke).

Projekcija (*Projection*) – finansijska informacija o predviđanjima za budući period pripremljena na temelju:

- (a) hipotetskih pretpostavki o budućim događajima i aktivnostima menadžmenta za koje se ne očekuje da će nužno i nastati, naprimjer, kada je neki poslovni subjekt u fazi osnivanja ili razmatra važnu promjenu u djelatnostima; ili
- (b) kombinacije najboljih i hipotetskih pretpostavki.

Promatranje (*Observation*) – sastoji se u gledanju procesa ili postupaka koje obavljaju drugi, naprimjer, kada revizor promatra postupak inventure koji provode klijentovi zaposlenici ili promatra provođenje kontrolnih aktivnosti.

Protupravno prisvajanje imovine (*Misappropriation of assets*) – obuhvaća krađu imovine subjekta i često ih čine zaposlenici kroz potkradanje malih i neznčajnih iznosa. Međutim, može uključivati i menadžment koji je često sposobniji prikriti ili zatajiti prisvajanje imovine na način koji je teško otkriti.

***Proturječnost** (*Inconsistency*) – postoji kada su ostale informacije proturječne informacijama iz revidiranog finansijskog izvještaja. Značajna proturječnost može stvarati sumnju u zaključke formirane temeljem prethodno dobijenih revizijskih dokaza, a moguće je, i u osnovne za revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima.

Provjera (kao revizijski postupak) (*Inspection (as an audit procedure)*) – ispitivanje evidencija ili dokumenata, internih ili eksternih, u papirnatom ili elektronskom obliku ili obliku drugih medija, ili fizičko ispitivanje imovine.

Provjera (u vezi sa kontrolom kvaliteta) (*Inspection (in relation to quality control)*) – u vezi sa okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažovani tim postupao u skladu s politikama društva za reviziju i postupcima kontrole kvaliteta.

***Prožimajući** (*Pervasive*) – pojam se koristi u kontekstu pogrešnog prikazivanja za opisivanje učinaka ili mogućih učinaka pogrešnih prikazivanja na finansijske izvještaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti dobijanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Prožimajući učinci na finansijske izvještaje su oni koji po procjeni revizora:

- (a) nisu ograničeni na određeni element, račun ili stavku finansijskih izvještaja;
- (b) u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio finansijskih izvještaja; ili
- (c) u vezi sa objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja.

***Računovodstvena procjena** (*Accounting estimate*) – aproksimacija novčanog iznosa u nedostatku mogućnosti preciznog mjerenja. Ovaj se pojam koristi za iznose mjerene po fervrijednosti, kada je procjena nepouzdana, kao i za druge iznose koji zahtijevaju procjenjivanje. Tamo gdje MRevS 540¹⁸ uređuje samo računovodstvene procjene koje uključuju mjerenje po fer-vrijednosti, koristi se pojam “računovodstvene procjene fer-vrijednosti”.

***Računovodstvene evidencije** (*Accounting records*) – zapisi početnih računovodstvenih unosa i potkrepljujućih zapisa, kao što su čekovi i zapisi o elektronskom transferu novca; fakture; ugovori; glavna i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i ostala usklađivanja finansijskih izvještaja koja se ne odražavaju kroz formalna knjiženja; i kao što su dokumentacija i liste koje potkrepljuju raspored troškova, obračune, usklađivanja i objavljivanja.

***†Razumno uvjerenje (u kontekstu angažmana sa izražavanjem uvjerenja, uključujući revizije i kontrole kvaliteta)** (*Reasonable assurance (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control)*) – visok, ali ne i apsolutan, nivo uvjerenja.

***†Relevantni zahtjevi etike** (*Relevant ethical requirement*) – zahtjevi etike kojima su podvrgnuti angažovani tim i kontrolor kvaliteta, koji uobičajeno obuhvaćaju Dio A i B IFAC-ovog Kodeksa etike profesionalnih računovođa (*The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants*) zajedno s restriktivnijim zahtjevima nacionalne etike.

***Revidirani finansijski izvještaji (u kontekstu MRevS-a 810)** (*Audited financial statements (in the context of ISA 810)*) – finansijski izvještaji¹⁹ koje je revizor revidirao u skladu s MRevS-ovima i iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji.

***Revizija grupe** (*Group audit*) – revizija finansijskih izvještaja grupe.

***Revizijska dokumentacija** (*Audit documentation*) – 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).

¹⁸ MRevS 540 “Revidiranje računovodstvenih procjena, ukućujući računovodstvene procjene fervrijednosti, i s tim povezana objavljivanja”.

¹⁹ Pojam “finansijski izvještaji” je definisan u tački 13(f) MRevS-a 200 “Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

*†Društvo za reviziju (*Audit firm*) – vidjeti Društvo (*Firm*).

Revizijske tehnike potpomognute primjenom računara (*Computer-assisted audit techniques*) – primjene revizijskih postupaka korištenjem računara kao revizijskog pomagala. (Poznate pod izvornom skraćenicom CAATs.)

***Revizijski dokazi** (*Audit evidence*) – sve informacije koje je revizor koristio pri donošenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju finansijski izvještaji i druge informacije. Vidjeti **Dostatnost revizijskih dokaza i Primjerenost revizijskih dokaza** (*Sufficiency of audit evidence and Appropriateness of audit evidence*).

***Revizijski dossier** (*Audit file*) – jedna ili više mapa, u fizičkom ili elektronskom obliku, i sadrži evidencije koje obuhvaćaju revizijsku dokumentaciju za određeni angažman.

***Revizijski rizik** (*Audit risk*) – rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja.

***Revizijsko mišljenje** (*Audit opinion*) – vidjeti **Modificirano mišljenje** (*Modified opinion*) i **Nemodificirano mišljenje** (*Unmodified opinion*).

***Revizijsko uzorkovanje** (*Audit sampling*) – primjena revizijskih postupaka na manje od 100% stavki unutar populacije od važnosti za reviziju tako da sve jedinice uzoraka imaju jednaku mogućnost da budu odabrane kako bi revizoru osigurale razumnu osnovu za stvaranje zaključka o cijeloj populaciji.

***Revizor** (*Auditor*) – pojam “revizor” koristi se za označavanje osobe ili osoba koje obavljaju reviziju, uobičajeno za angažovanog partnera ili druge članove angažovanog tima ili, kada je primjenjivo za društvo za reviziju. Pojam “angažovani partner”, a ne pojam “revizor” koristi se kada neki MReVS ima izričitu namjeru da zahtjev ili odgovornost ispuni angažovani partner. “Angažovani partner” i “društvo”, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

***Revizor komponente** (*Component auditor*) – revizor koji, na zahtjev angažovanog tima grupe, za reviziju grupe obavlja posao na finansijskim informacijama koje se odnose na komponentu.

***Revizor uslužne organizacije** (*Service auditor*) – revizor koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvještaj sa izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.

***Revizor korisnika** (*User auditor*) – revizor koji revidira i izvještava o finansijskim izvještajima korisničkog subjekta.

***Revizorov ekspert** (*Auditor’s expert*) – osoba ili društvo za reviziju 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 partner²⁰ ili član osoblja, uključujući privremenog člana osoblja, društva za reviziju ili umreženog društva za reviziju) ili neki vanjski revizorski ekspert.

***Revizorov raspon** (*Auditor's range*) – vidjeti **Revizorova tačka procjene** (*Auditor's point estimate*).

Revizorova povezanost s finansijskim informacijama (*Auditor's association with financial information*) – revizor postaje povezan s finansijskim informacijama kada pridodaje svoj izvještaj tim informacijama ili dopušta da se njegovo ime koristi u profesionalnom kontekstu.

***Revizorova tačka procjene ili revizorov raspon** (*Auditor's point estimate or auditor's range*) – iznos ili raspon iznosa, već prema tome šta je primjenjivo, izveden iz revizijskih dokaza za primjenu pri ocjenjivanju menadžmentove tačke procjene.

Rizik angažmana sa izražavanjem uvjerenja (*Assurance engagement risk*) – rizik da profesionalni računovođa u javnoj praksi izrazi neodgovarajući zaključak kada su informacije o predmetu ispitivanja značajno pogrešne.

***Rizik neotkrivanja** (*Detection risk*) – rizik da postupci koje je obavio revizor radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nizak nivo neće otkriti pogrešno prikazivanje koje postoji u nekoj tvrdnji i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno sa ostalim pogrešnim prikazivanjima.

***Rizik neuslovljen uzorkovanjem** (*Non-sampling risk*) – rizik da revizor stvori pogrešan zaključak zbog bilo kojeg razloga koji nije povezan sa uzorkovanjem.

***Rizik uslovljen uzorkovanjem** (*Sampling risk*) – rizik da revizorovi zaključci temeljeni na uzorku mogu biti drugačiji od zaključka do kojeg bi se došlo provođenjem istih revizijskih postupaka na čitavoj populaciji. Rizik uzorkovanja može voditi ka stvaranju dvije vrste pogrešnih zaključaka:

- (a) u slučaju testova kontrola, da su kontrole uspješnije nego što je to u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da značajna pogrešna prikazivanja ne postoje iako u stvarnosti ona postoje. Revizor prvenstveno vodi računa o ovoj vrsti pogrešnih zaključaka jer ona utiče na djelotvornost revizije i vjerovatnije je da vodi k neprimjerenom revizijskom mišljenju.
- (b) u slučaju kontrola, da su kontrole manje uspješne nego što jesu u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da postoje značajna pogrešna prikazivanja iako u stvarnosti ne postoje. Ova vrsta pogrešnih zaključaka utiče na učinkovitost revizije jer će uobičajeno voditi k obavljanju dodatnih poslova koji će se ustanoviti da su početni zaključci bili pogrešni.

²⁰ "Partner" i "društvo za reviziju", kada je primjenjivo, treba da se shvaćaju u značenju koja imaju njihove istoiznačenice u javnom sektoru.

Rizik zaštite okoliša (*Environmental risk*) – u određenim okolnostima faktori relevantni za procjenjivanje inherentnog rizika pri utvrđivanju općeg plana revizije mogu uključivati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja usljed pitanja zaštite okoliša.

***Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja** (*Risk of material misstatement*) – rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. On ima dvije komponente, kako je niže opisano, za nivo tvrdnje:

- (a) Inherentni rizik (*Inherent risk*) – sklonost neke tvrdnje pogrešnom prikazivanju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno sa ostalim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola.
- (b) Kontrolni rizik (*Control risk*) – rizik da djelovanjem internih kontrola subjekta neće biti spriječeno, ili pravodobno otkriveno i ispravljeno, pogrešno prikazivanje koje može nastati za neku tvrdnju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno sa ostalim pogrešnim prikazivanjima.

***Sažeti financijski izvještaji (u kontekstu MRevS-a 810)** (*Summarized financial statements (in context of ISA 810)*) – historijske financijske informacije izvedene iz financijskih izvještaja koje sadrže manje pojedinosti nego financijski izvještaji ali koje još uvijek osiguravaju strukturiranu prezentaciju subjektivih ekonomskih resursa i obaveza u nekom vremenskom trenutku ili njihove promjene tokom razdoblja dosljednu onoj koju pružaju financijski izvještaji.²¹ Za opisivanje takvih historijskih informacija u različitim se zakonodavstvima mogu koristiti različiti nazivi.

***Statističko uzorkovanje** (*Statistical sampling*) – pristup uzorkovanju koji ima sljedeće karakteristike:

- (a) slučajan izbor stavki uzoraka; i
- (b) korištenje teorije vjerovatnosti u ocjeni rezultata uzorka, uključujući i pri mjerenju rizika uzorka.

Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike iz (a) ili (b) smatra se nestatističkim uzorkovanjem.

***Stratificiranje** (*Stratification*) – proces dijeljenja populacije u podgrupe, od kojih je svaka grupa jedinica uzoraka, a koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost).

Subjektov postupak procjene rizika (*Entity's risk assessment process*) – komponenta internih kontrola koja je subjektov postupak za prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja i odlučivanje o aktivnostima za suočavanje s tim rizicima i o njihovim rezultatima.

²¹ MRevS 200, točka 13(f).

***Sistem uslužne organizacije** (*Service organization's system*) – politike i postupci koje je oblikovala, uvela i koje održava uslužna organizacija radi pružanja usluga korisničkim subjektima koje su obuhvaćene izvještajem revizora uslužne organizacije.

Test (*Test*) – primjena postupaka na neke ili sve stavke populacije.

Test provlačenja (*Walk-through test*) – sadrži praćenje nekoliko transakcija kroz sistem finansijskog izvještavanja.

***Testovi kontrola** (*Tests of control*) – revizijski postupci oblikovani radi ocjenjivanja efikasnosti djelovanja kontrola u sprečavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje.

***Transakcija pred pogodbom** (*Arm's length transaction*) – transakcija koja se obavlja pod uslovima i okolnostima kao što su oni između spremnog kupca i spremnog prodavača koji su nepovezani i djeluju neovisno jedan o drugome i teže ostvarenju svojih krajnjih ciljeva.

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

*†**Društvo** (*Firm*) – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, ortakluk ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.

***Ukupna učestalost odstupanja** (*Total rate of deviation*) – učestalost odstupanja od propisanih internih kontrolnih postupaka koju odredi revizor i u vezi s kojom nastoji steći odgovarajući nivo uvjerenja da stvarna učestalost odstupanja u populaciji ne prelazi učestalost koju je on odredio.

*†**Umreženo društvo** (*Network firm*) – društvo ili poslovni subjekt koji pripada mreži.

***Unutarnja revizijska funkcija** (*Internal audit function*) – ocjenjivačka funkcija unutar poslovnog subjekta formirana ili određena da služi poslovnom subjektu. Njezine zadaće, pored ostaloga, jesu ispitivanje, ocjenjivanje i monitoring prikladnosti i efikasnosti internih kontrola.

***Unutarnji (interni) revizori** (*Internal auditors*) – one osobe koje obavljaju aktivnosti unutarnje revizijske funkcije. Unutarnji revizori mogu pripadati odjeljenju unutarnje revizije ili ekvivalentnoj službi.

Upit (*Inquiry*) – predstavlja traženje podataka o finansijskim i nefinansijskim pitanjima, od informisane osobe unutar ili izvan poslovnog subjekta.

***Upravljanje** (*Governance*) – taj pojam opisuje uloge osobe ili osoba ili jedne ili više organizacija sa odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i sa obavezama koje su povezane sa odgovornostima poslovnog subjekta.

***Uslužna organizacija** (*Service organization*) – organizacija koja je treća stranka (ili segment takve organizacije) i pruža usluge korisničkim subjektima koje su dio informacionog sistema tih subjekata relevantan za finansijsko izvještavanje.

***Uslužna organizacija u podnajmu** (*Subservice organization*) – uslužna organizacija koju koristi druga uslužna organizacija radi obavljanja nekih usluga pruženih korisničkim subjektima koje čine dio informacionih sistema tih korisničkih subjekata relevantnih za finansijsko izvještavanje.

***Uporedne informacije** (*Comparative information*) – iznosi i obavijesti u vezi s jednim ili više prethodnih perioda uključenih u finansijske izvještaje u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

* **Uporedne stavke** (*Corresponding figures*) – uporedne informacije gdje su iznosi i ostala objavljivanja za prethodni period uključeni kao dio finansijskih izvještaja tekućeg perioda s namjerom da bi se čitali samo u odnosu na iznose i ostala objavljivanja koja se odnose na tekući period (nazivaju se “stavke tekućeg perioda”). Razmjer detaljnosti prezentiranja uporednih iznosa i obavijesti prvenstveno je uslovljen njihovom važnošću u odnosu na stavke tekućeg perioda.

***Uporedni finansijski izvještaji** (*Comparative financial statements*) – uporedne informacije gdje se iznosi i ostala objavljivanja prethodnog perioda uključuju za uporedbu s finansijskim izvještajima tekućeg perioda. No, ako su revidirane, na njih se poziva u revizorovom mišljenju. Nivo informacija uključenih u te uporedne finansijske izvještaje uporediv je sa onom iz finansijskih izvještaja tekućeg perioda.

*†**Uvjerenje** (*Assurance*) – vidjeti **Razumno uvjerenje**.

***Uzorkovanje** (*Sampling*) – vidjeti **Revizijsko uzorkovanje** (*Audit sampling*).

***Vanjska potvrda** (*External confirmation*) – revizijski dokaz dobijen kao direktni pisan odgovor revizoru od treće stranke (stranke od koje se zahtijeva potvrda), u pisanom obliku ili u elektronskom ili drugom mediju.

***Važan nedostatak u internoj kontroli** (*Significant deficiency in internal control*) – nedostatak ili kombinacija nedostataka u internoj kontroli koji je, po revizorovoj procjeni, od dovoljne važnosti da zaslužuje pažnju onih koji su zaduženi za upravljanje.

***Zahtjev negativne potvrde** (*Negative confirmation request*) – zahtjev da stranka kojoj se šalje zahtjev za potvrdu odgovori direktno revizoru samo ako se ne slaže sa informacijama sadržanim u traženoj potvrdi.

***Zahtjev pozitivne potvrde** (*Positive confirmation request*) – zahtjev da stranka kojoj se šalje zahtjev za potvrdu odgovori direktno revizoru navodeći slaže li se ili ne sa informacijama sadržanim u traženoj potvrdi ili da odgovori dostavljanjem traženih informacija.

*†**Zaposlenici** (*Staff*) – stručno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje zapošljava društvo.

***Značajan rizik** (*Significant risk*) – prepoznat i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj procjeni, u reviziji zahtijeva posebnu pažnju.

***Značajna komponenta** (*Significant component*) – komponenta koju je prepoznao angažovani tim grupe:

- (i) koja je od pojedinačne finansijske važnosti za grupu, ili
- (ii) za koju je, zbog specifičnog sadržaja ili okolnosti, vjerovatno da uključuje velike rizike značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja grupe.

Važnost (*Significance*) – relativni značaj pitanja sagledavan u kontekstu. Važnost pitanja procjenjuje profesionalni računovođa u javnoj praksi u kontekstu u kojem se ono sagledava. To može uključivati, naprimjer, razumne izgleda njegovog mijenjanja ili uticanja na odluke namjeravanih korisnika izvještaja javnog računovođe; ili, kao drugi primjer, kada se kontekst odnosi na procjenjivanje treba li izvijestiti o pitanju one koji su zaduženi za upravljanje, gdje će se, polazeći od njihovih dužnosti, sagledavati da li je pitanje važno za njih. Važnost se može razmatrati u kontekstu kvalitativnih i količinskih faktora, kao što su relativna veličina, vrsta i djelovanje na predmet ispitivanja i izraženi interes namjeravanih korisnika ili primaatelja.

***Važnost komponente** (*Component materiality*) – važnost za komponentu koju je odredio angažovani tim grupe.

***Važnost rezultata** (*Performance materiality*) – iznos ili iznosi koje revizor odredi niže od iznosa važnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu kako bi smanjio na prihvatljivo nizak nivo vjerovatnost da sumirana neispravljenost i neotkrivena pogrešna prikazivanja pređu iznos važnosti za finansijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, važnost rezultata odnosi se također na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jednog ili višeg nivoa važnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili obavijesti.

MEĐUNARODNI STANDARD KONTROLE KVALITETA 1

KONTROLA KVALITETA ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE SA IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

(Na snazi od 15.decembra 2009.)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MSKK-a	1-3
Ovlast ovog MSKK-a	4-9
Datum stupanja na snagu	10
Cilj	11
Definicije	12
Zahtjevi	
Primjenjivanje i usklađenost, relevantni zahtjevi	13-15
Sastavni dijelovi sistema kontrole kvaliteta	16-17
Odgovornosti vodstva za kvalitet unutar društva	18-19
Relevantni etički zahtjevi	20-25
Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana	26-28
Ljudski resursi	29-31
Obavljanje angažmana	32-47
Monitoring	48-56
Dokumentacija sistema kontrole kvaliteta	57-59
Primjena i drugi materijali sa objašnjenjima	
Primjenjivanje i usklađenost, relevantni zahtjevi	A1
Sastavni dijelovi sistema kontrole kvaliteta	A2-A3
Odgovornosti vodstva za kvalitet unutar društva	A4-A6

KONTROLA KVALITETA ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE FINANSIJSKIH
IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE SA IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

Relevantni etički zahtjevi.....	A7-A17
Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana	A18-A23
Ljudski resursi	A24-A31
Obavljanje angažmana	A32-A63
Monitoring	A64-A72
Dokumentacija sistema kontrole kvaliteta	A73-A75

Međunarodni standard kontrole kvaliteta (MSKK) 1 “Kontrola kvaliteta za društva koja obavljaju revizije i uvide finansijskih izvještaja i ostale angažmane sa izražavanjem uvjerenja i povezane usluge” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MSKK-a

1. Ovaj Međunarodni standard kontrole kvaliteta (MSKK) uređuje odgovornosti društva za njegov sistem kontrole kvaliteta za revizije i uvide finansijskih izvještaja i ostale angažmane sa izražavanjem uvjerenja i povezane usluge. Ovaj MSKK treba čitati povezano s relevantnim zahtjevima etike.
2. Ostale obavijesti Odbora za Međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) navode dodatne standarde i upute o odgovornostima osoblja društva u vezi s postupcima kontrole kvaliteta za određene vrste angažmana. MRevS 220,¹ naprimjer, uređuje postupke kontrole kvaliteta za revizije finansijskih izvještaja.
3. Sistem kontrole kvaliteta sastoji se od politika oblikovanih za postizanje cilja navedenog u tački 11 i postupaka nužnih za uvođenje i monitoring postupanja u skladu s tim politikama.

Ovlast ovog MSKK-a

4. Ovaj MSKK primjenjuje se u svim društvima profesionalnih računovođa u vezi s revizijama i uvidima finansijskih izvještaja, i ostalim angažmanima sa izražavanjem uvjerenja i povezanim uslugama. Sadržaj i obim politika i postupaka koje ustanovi pojedino društvo radi postizanja usklađenosti sa ovim MSKK-om ovisit će o različitim faktorima kao što su veličina i poslovna obilježja društva, i o tome da li je ono dio mreže.
5. Ovaj MSKK sadrži cilj kojem društva teže u provođenju MSKK-a i zahtjeve oblikovane za omogućavanje društava da ispune taj postavljeni cilj. Osim toga, on sadrži pripadajuće upute u obliku materijala za primjenu i drugih materijala sa objašnjenjima, kako se pobliže razmatra u tački 8, kao i uvodni materijal koji osigurava kontekst relevantan za pravilno shvaćanje MSKK-a i definicija.
6. Cilj pruža kontekst u kojem su postavljeni zahtjevi ovog MSKK-a i namijenjen je pomoći društvu u:
 - razumijevanju onoga što se treba obaviti i
 - odlučivanju treba li dodatno nešto učiniti radi postizanja cilja.
7. Zahtjevi ovog MSKK-a izražavaju se korištenjem riječi “će”.
8. Materijal za primjenu i ostali materijali sa objašnjenjima, gdje je nužno, pružaju dodatna objašnjenja zahtjeva i upute za njihovo ispunjavanje. Oni mogu, naročito:
 - podrobnije objašnjavati ono što podrazumijevaju zahtjevi ili što se njima namjerava obuhvatiti.

¹ MRevS 220 “Kontrola kvaliteta za reviziju finansijskih izvještaja”.

- uključivati primjere politika i postupka koji mogu biti primjereni u određenim okolnostima.

Iako takve upute same po sebi ne nameću zahtjeve, one su mjerodavne za pravilno ispunjavanje zahtjeva. Materijal za primjenu i ostali materijali sa objašnjenjima mogu također pružati informacije o polaznim osnovama za pitanja koja se razmatraju u ovom MSKK-u. Gdje je primjereno, u materijal za primjenu i ostale materijale sa objašnjenjima uključena su dodatna razmatranja specifična za revizijske organizacije javnog sektora ili manja društva. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva iz ovog MSKK-a. Međutim, ona ne ograničavaju ili umanjuju odgovornost društva da primijeni i postupi u skladu sa zahtjevima iz ovog MSKK-a.

9. Ovaj MSKK uključuje, pod naslovom "Definicije," opis značenja dodijeljenih određenim pojmovima za potrebe ovog MSKK-a. To je dato kako bi se pomoglo dosljednoj primjeni i interpretiranju ovog MSKK-a, i nije namijenjeno za nadvladavanje definicija koje mogu biti ustanovljene za druge potrebe, neovisno o tome da li su u zakonu, regulativi ili drugačije. Pojmovnik u vezi s međunarodnim standardima izdao je IAASB u Priručniku za Međunarodne standarde revidiranja, izražavanje uvjerenja i etičke obavijesti (*Handbook of International Standards on Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*), a objavio je IFAC, a sadrži pojmove definisane u ovom MSKK-u. On također sadrži opise drugih pojmova koji se mogu pronaći u ovom MSKK-u s ciljem pomaganja jednostavnom i dosljednom interpretiranju i prevođenju.

Datum stupanja na snagu

10. Sistemi kontrole kvaliteta u skladu sa ovim MSKK-om trebaju se uspostaviti do 15. decembra 2009.

Cilj

11. Cilj društva je uspostaviti i održavati sistem kontrole kvaliteta koji će joj pružiti razumno jamstvo da:
 - (a) društvo i njeno osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima i
 - (b) izvještaji, koja izdaje društvo ili angažovani partneri, primjerena su u datim okolnostima.

Definicije

12. U ovom MSKK-u, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Datum izvještaja – datum koji je odabrao profesionalni računovođa u javnoj praksi za datiranje izvještaja.

- (b) Dokumentacija angažmana – evidencija obavljenog posla, prikupljenih rezultata i zaključaka do kojih je došao profesionalni računovođa u javnoj praksi (ponekad se koristi naziv radna dokumentacija ili radni papiri).
- (c) Angažovani partner² – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za preuzetu obavezu i njeno ispunjavanje i za izvještaj koji se izdaje u ime društva te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.
- (d) Pregled kontrole kvaliteta angažmana – postupak oblikovan kako bi se osiguralo objektivno ocjenjivanje, prije nego što je izvještaj izdat, značajnih procjena angažovanog tima i zaključaka do kojih su došli pri formulisanju izvještaja. Pregled kontrole kvaliteta angažmana je postupak za revizije finansijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata i one ostale angažmane, ako ih ima, za koje je društvo odredilo da je potreban pregled kontrole kvaliteta angažmana.
- (e) Pregledavatelj kontrole kvaliteta angažmana – partner, druga osoba u društvu, prikladno kvalificirana osoba izvan društva ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije dijelom angažovanog tima, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne procjene angažovanog tima i zaključke do kojih je došao pri formulisanju izvještaja.
- (f) Angažovani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obaveze i svaka osoba koju je angažovalo društvo ili umreženo društvo a koja sudjeluje u obavljanju preuzete obaveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažuje društvo ili umreženo društvo.
- (g) Društvo – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, ortakluk ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.
- (h) Provjera – u vezi sa okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažovani tim postupao u skladu s politikama društva i postupcima kontrole kvaliteta.
- (i) Poslovni subjekt u kotaciji – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički finansijski instrumenti kotiraju na priznatoj berzi ili se njima trguje prema pravilima priznate berze ili drugog jednakovrijednog tijela.
- (j) Monitoring – postupak koji obuhvaća neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sistema kontrole kvaliteta društva, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovanog tako kako bi se omogućilo društvu da stekne razumno uvjerenje da njen sistem kontrola kvaliteta djeluje efikasno.

² “Angažovani partner”, ”partner” i “društvo”, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

- (k) Umreženo društvo – društvo ili poslovni subjekt koji pripada mreži.
- (l) Mreža – veća struktura koja:
 - (i) je usmjerena na kooperaciju i
 - (ii) za cilj ima zajedničko stvaranje dobiti, rashoda ili vlasništva, zajedničku kontrolu ili rukovođenje, zajedničke politike i postupke kontrole kvaliteta, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.
- (m) Partner – svaka osoba sa ovlaštenjem da za društvo zaključi obavljanje angažmana s pružanjem profesionalnih usluga.
- (n) Osoblje – partneri i zaposlenici.
- (o) Profesionalni standardi – IAASB-ovi standardi za angažmane (IAASB Engagement Standards), kako je definisano u IAASB-om Predgovoru Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*) i relevantni zahtjevi etike.
- (p) Razumno uvjerenje – u kontekstu ovog MSKK-a, visok, ali ne i apsolutan nivo uvjerenja.
- (q) Relevantni etički zahtjevi – etički zahtjevi koji se odnose na angažovani tim i pregledavatelja kontrole kvaliteta angažmana, koji uobičajeno sadrže Dio A i B IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalne računovođe zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su strožiji.
- (r) Zaposlenici – stručno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje zapošljava društvo.
- (s) Prikladno kvalificirana eksterna osoba – osoba izvan društva sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažovani partner, naprimjer, partner drugog društva ili zaposlenik (sa odgovarajućim iskustvom) profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije i uvide historijskih finansijskih informacija, druge angažmane sa izražavanjem uvjerenja ili angažmane s preuzimanjem obaveze za povezane usluge ili neka organizacija koja pruža relevantne usluge kontrole kvaliteta.

Zahtjevi

Primjenjivanje i postupanje u skladu s relevantnim zahtjevima

13. Osoblje unutar društva odgovorno za uspostavljanje i održavanje sistema društva kontrole kvaliteta steći će razumijevanje cjelokupnog sadržaja ovog MSKK-a, nje-

govog materijala za primjenu i drugih materijala sa objašnjenima kako bi shvatili cilj MSKK-a i pravilno ispunili njegove zahtjeve.

14. Društvo će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSKK-a, osim u okolnostima kada zahtjev nije relevantan za usluge koje se pružaju u vezi s revizijama i uvidima finansijskih izvještaja i drugim angažmanima sa izražavanjem uvjerenja te povezanim uslugama. (Vidjeti tačku A1.)
15. Zahtjevi su oblikovani kako bi pomogli društvu u postizanju cilja navedenog u ovom MSKK-u. Stoga se očekuje da će se pravilnom primjenom zahtjeva osigurati dovoljna osnova za postizanje cilja. Međutim, budući da se okolnosti znatno razlikuju i ne mogu se sve predvidjeti, društvo će, radi ispunjavanja navedenog cilja, razmotriti postoje li određene okolnosti ili pitanja koja zahtijevaju da društvo uspostavi politike i postupke kao dopunu onima koje zahtijeva ovaj MSKK.

Sastavni dijelovi sistema kontrole kvaliteta

16. Društvo će uspostaviti i održavati sistem kontrole kvaliteta koji uključuje politike i postupke usmjerene na svaki od sljedećih sastavnih dijelova:
 - (a) odgovornosti vodstva za kvalitet unutar društva,
 - (b) relevantne etičke zahtjeve,
 - (c) prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana,
 - (d) ljudske resurse,
 - (e) obavljanje angažmana,
 - (f) monitoring.
17. Društvo će dokumentirati svoje politike i postupke te ih priopćiti osoblju društva. (Vidjeti tačke A2-A3.)

Odgovornosti vodstva za kvalitet unutar društva

18. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane za promicanje internog stava da je kvalitet prijeko potreban u obavljanju svakog angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da glavni izvršni dužnosnik društva (ili ekvivalent) ili, ako je primjereno, n upravni odbor partnera društva (ili ekvivalent) preuzme krajnju odgovornost za sistem kontrole kvaliteta društva. (Vidjeti tačke A4-A5.)
19. Društvo će ustanoviti politike i postupke tako da svaka osoba, kojoj, ili sve osobe koji ma, glavni izvršni dužnosnik društva ili upravni odbor partnera dodijeli operativnu odgovornost za sistem društva kontrole kvaliteta, ima dostatno i primjereno iskustvo i mogućnost, i nužnu ovlast, da preuzme tu odgovornost. (Vidjeti tačku A6.)

Relevantni etički zahtjevi

20. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da društvo i njeno osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti tačke A7-A10.)

Neovisnost

21. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da društvo, njeno osoblje i, gdje je primjenjivo, ostali koji su podložni zahtjevima neovisnosti (uključujući osoblje mreže društva) održavaju neovisnost gdje je to potrebno prema relevantnim etičkim zahtjevima. Takve politike i postupci društvu će omogućiti da:

- (a) svoje zahtjeve u vezi s neovisnošću priopći svom osoblju i, gdje je primjenjivo, drugima na koje se oni odnose i
- (b) prepozna i ocijeni okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnju neovisnosti te da poduzme odgovarajuće aktivnosti radi eliminisanja ili smanjivanja tih prijetnji na prihvatljiv nivo primjenjujući mjere zaštite ili, ako se smatra primjerenim, da se povuče iz angažmana, gdje je povlačenje dopušteno zakonom ili regulativom. (Vidjeti tačku A10.)

22. Takve politike i postupci će zahtijevati:

- (a) da angažovani partneri daju društvu relevantne informacije o angažmanima s klijentima, uključujući djelokrug usluga, kako bi omogućili društvu da ocijeni cjelokupni učinak, ako ga ima, na zahtjeve neovisnosti;
- (b) da osoblje bez odlaganja obavijesti društvo o okolnostima i odnosima koji stvaraju prijetnju neovisnosti tako da se mogu poduzeti primjerene mjere;
- (c) prikupljanje i priopćavanje relevantnih informacija odgovarajućem osoblju tako da:
 - (i) društvo i njegovo osoblje može lako utvrditi ispunjavaju li oni zahtjeve neovisnosti;
 - (ii) društvo može održavati i ažurirati svoje evidencije u vezi s neovisnošću; i
 - (iii) društvo može poduzeti primjerene aktivnosti u vezi sa uočenim prijetnjama neovisnosti koje nisu na prihvatljivoj nivou. (Vidjeti tačku A10.)

23. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da je obaviješteno o svakom neispunjavanju zahtjeva neovisnosti i omogućiti mu poduzimanje odgovarajućih aktivnosti radi rješavanja takvih situacija. Te će politike i postupci uključiti zahtjeve da:

- (a) osoblje bez odlaganja obavijesti društvo o narušavanju neovisnosti koje ono uoči;
 - (b) društvo bez odlaganja priopći uočeno neprovođenje politika i postupaka:
 - (i) angažovanom partneru koji se, uz društvo, treba upustiti u rješavanje problema neprovođenja politika i postupaka i
 - (ii) ostalom relevantnom osoblju u društvu i, gdje je odgovarajuće, mreži i onima na koje se odnose zahtjevi neovisnosti koji trebaju poduzeti odgovarajuću mjeru i
 - (c) angažovani partner i druge osobe navedene u pod (b)(ii), ako je nužno, bez odlaganja priopće društvu mjere koje su poduzete za rješavanje problema, tako da društvo može odrediti da li su potrebne daljnje aktivnosti. (Vidjeti tačku A10.)
24. Društvo će, barem godišnje, dobiti pisanu izjavu o postupanju u skladu s njegovim politikama i postupcima u vezi s neovisnošću cjelokupnog osoblja društva od kojeg se relevantnim etičkim zahtjevima traži da je neovisno. (Vidjeti tačke A10-A11.)
25. Društvo će ustanoviti politike i postupke:
- (a) postavljanja kriterija za određivanje potrebe zaštite kako bi se prijetnja zblizavanja smanjila na prihvatljiv nivo kada se koristi isto iskusnije osoblje u angažmanu sa izražavanjem uvjerenja kroz duži period i
 - (b) zahtijevanja za sve revizije finansijskih izvještaja izlistanih subjekata, rotiranja angažovanog partnera i osoba odgovornih za pregledavanje kontrole kvaliteta angažmana te, gdje je primjenjivo, ostalih osoba podložnih zahtjevu rotiranja, nakon određenog perioda u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti tačke A10, A12-A17.)

Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

26. Društvo će ustanoviti politike i postupke za prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, oblikovane na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da će se prihvatiti ili zadržati odnosi i angažmani samo gdje:
- (a) je kompetentno za obavljanje angažmana i ima mogućnosti, uključujući vrijeme i resurse da to i učini; (Vidjeti tačke A18, A23.)
 - (b) može postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i
 - (c) je razmotrilo čestitost klijenta i nema informacija koje bi vodile do zaključka da klijentu nedostaje čestitost. (Vidjeti tačke A19-A20, A23.)
27. Takve će politike i postupci zahtijevati da društvo:
- (a) pribavi onakve informacije kakve smatra nužnim u datim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje o tome hoće li obnoviti

- postojeći angažman i kada razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom; (Vidjeti tačke A21, A23.)
- (b) utvrdi da li je primjereno prihvatiti angažman ako je uočen potencijalni sukob interesa u vezi s prihvaćanjem angažmana s novim ili postojećim klijentom;
 - (c) dokumentuje, ako su bili uočeni neki problemi i društvo je odlučilo prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom ili određeni angažman, kako su ti problemi bili riješeni.
28. Društvo će ustanoviti politike i postupke o zadržavanju angažmana i odnosa s klijentom, koji se odnose na okolnosti kada društvo dobije informacije koje bi, da su mu bile ra nije poznate, uzrokovale njegovo odustajanje od angažmana. Takve politike i postupci uključivat će razmatranje:
- (a) profesionalnih i zakonskih odgovornosti koje su primjenjive u takvim okolnostima, uključujući razmatranje o tome postoji li zahtjev da društvo izvijesti osobu ili osobe koje su ju imenovale ili, u nekim slučajevima, regulativna tijela i
 - (b) mogućnosti povlačenja iz angažmana ili kako iz angažmana, tako i iz odnosa s klijentom. (Vidjeti tačke A22-A23.)

Ljudski resursi

29. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da ima dovoljno osoblja s kompetencijama, sposobnostima i privrženosti etičkim načelima nužnim za:
- (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima i
 - (b) omogućavanje društvu ili angažovanim partnerima izdavanja izvještaja koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti tačke A24-A29.)

Dodjeljivanje timova

30. Društvo će angažovanom partneru dodijeliti odgovornost za svaki angažman i ustanovit će politike i postupke koje zahtijevaju da:
- (a) se identitet i uloga angažovanog partnera priopći ključnim članovima klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - (b) angažovani partner ima odgovarajuće sposobnosti, kompetentnosti, ovlasti i vrijeme za obavljanje uloge i
 - (c) se odgovornosti angažovanog partnera jasno odrede i priopće tom partneru. (Vidjeti tačku A30.)

31. Društvo će također ustanoviti politike i postupke za dodjeljivanje odgovarajućeg osoblja s nužnim sposobnostima i kompetentnostima za:
- (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima i
 - (b) omogućavanje društvu ili angažovanim partnerima izdavanje izvještaja koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti tačku A31.)

Obavljanje angažmana

32. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da su angažmani obavljani u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te da društvo ili angažovani partner izdaje izvještaje koji su primjereni u okolnostima. Takve će politike i postupci uključiti:
- (a) pitanja relevantna za promicanje postojanosti kvaliteta u obavljanju angažmana; (Vidjeti tačke A32-A33.)
 - (b) odgovornosti nadziranja; i (Vidjeti tačku A34.)
 - (c) odgovornosti pregledavanja. (Vidjeti tačku A35.)
33. Politike društva i postupci u vezi sa odgovornošću za pregledavanje utvrdit će se polazeći od toga da iskusniji članovi tima pregledavaju poslove koje su obavili manje iskusni članovi tima.

Konsultovanje

34. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da su:
- (a) obavljene primjerene konsultacije o složenim ili osjetljivim pitanjima;
 - (b) na raspolaganju dostatni resursi kako bi se omogućilo primjereno konsultovanje;
 - (c) sadržaj i djelokrug takvih konsultacija kao i zaključci, koji su na osnovu njih stvoreni, dokumentovani i dogovoreni između osobe koja traži konsultovanje i osobe koja je konsultant i
 - (d) provedeni zaključci nastali konsultovanjem. (Vidjeti tačku A36-A40.)

Pregled kontrole kvaliteta angažmana

35. Društvo će ustanoviti politike i postupke zahtijevajući, za odgovarajuće angažmane, pregled kontrole kvaliteta angažmana koji osigurava objektivnu ocjenu važnih procjena angažovanog tima i zaključaka do kojih se došlo u formulisanju izvještaja. Takve će politike i postupci:

KONTROLA KVALITETA ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE FINANSIJSKIH
IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE SA IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

- (a) zahtijevati pregled kontrole kvaliteta angažmana za sve revizije finansijskih izvještaja izlistanih subjekata;
 - (b) navesti kriterije po kojima će biti ocijenjene sve ostale revizije i uvidi historijskih finansijskih informacija i drugi angažmani sa izražavanjem uvjerenja i povezane usluge pri određivanju treba li se za njih obaviti pregled kontrole kvaliteta angažmana i (Vidjeti tačku A41.)
 - (c) zahtijevati preglede kontrole kvaliteta za sve angažmane, ako ih ima, koji ispunjavaju kriterije ustanovljene u skladu s tačkom (b).
36. Društvo će ustanoviti politike i postupke na osnovu kojih će se planirati vrste, vremenski raspored i obim pregleda kontrole kvaliteta angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da izvještaj angažmana ne bude datiran sve dok se ne dovrši pregled kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti tačke A42-A43.)
37. Društvo će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju da pregled kontrole kvaliteta uključuje:
- (a) raspravljanje važnih pitanja sa angažiranim partnerom;
 - (b) pregled finansijskih izvještaja ili drugih predmetnih informacija i nacrtu izvještaja;
 - (c) pregled dokumentacije odabranih angažmana u vezi sa značajnim procjenama angažovanog tima i zaključcima do kojih se došlo i
 - (d) ocjenjivanje zaključaka do kojih se došlo pri formulisanju izvještaja i razmatranje da li je primjeren nacrt izvještaja. (Vidjeti tačku A44.)
38. Za revizije finansijskih izvještaja izlistanih subjekata, društvo će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju da pregled kontrole kvaliteta angažmana također uključuje razmatranje sljedećeg:
- (a) ocjene koju je dao angažovani tim o neovisnosti društva u vezi sa određenim angažmanom;
 - (b) da li su provedene odgovarajuće konsultacije o pitanjima koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili sumnjiva pitanja, kao i zaključke izvedene iz tih konsultacija i
 - (c) odražava li radna dokumentacija odabrana za pregled obavljenu posao u odnosu na značajne procjene te potkrepljuje li stvorene zaključke. (Vidjeti tačke A45A46.)

Kriteriji za prikladnost pregledavatelja kontrole kvaliteta angažmana

39. Društvo će ustanoviti politike i postupke koji se odnose na imenovanje pregledavatelja kontrole kvaliteta angažmana i odrediti njihovu prikladnost kroz:

KONTROLA KVALITETA ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE FINANSIJSKIH
IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE SA IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

- (a) stručne kvalifikacije koje se zahtijevaju za obavljanje te uloge, uključujući potrebno iskustvo i ovlasti i (Vidjeti tačku A47.)
 - (b) stepen u kojem se može konsultovati pregledavatelj kontrole kvaliteta u vezi s angažmanom bez kompromitovanja njegove objektivnosti. (Vidjeti tačku A48.)
40. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti pregledavatelja kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti tačke A49-A51.)
41. Politike društva i postupke osigurat će zamjenu pregledavatelja kontrole kvaliteta angažmana gdje je narušena mogućnost da pregledavatelj obavi pregled na objektivan način.

Dokumentacija pregleda kontrole kvaliteta angažmana

42. Društvo će ustanoviti politike i postupke za dokumentovanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana koji zahtijevaju dokumentaciju o tome da:
- (a) su obavljani postupci zahtijevani politikama društva za pregled kontrole kvaliteta angažmana;
 - (b) je pregled kontrole kvaliteta dovršen prije nego što je izdat izvještaj i
 - (c) pregledavatelj ne smatra da postoji neko neriješeno pitanje koje bi uzrokovalo uvjerenje kako nisu odgovarajuće značajne procjene angažovanog tima i odgovarajući zaključci do kojih je došao tim.

Razlike mišljenja

43. Društvo će ustanoviti politike i postupke za rad s razlikama mišljenja i rješavanjem razlika u mišljenjima unutar angažovanog tima te razlika u odnosu na mišljenja konsultanata kao i, gdje je primjenjivo, razlika u mišljenjima između angažovanog partnera i pregledavatelja kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti tačke A52-A53.)
44. Takve politike i postupci zahtijevat će:
- (a) da su zaključci do kojih se došlo dokumentovani i da je po njima postupljeno i
 - (b) da se izvještaj ne smije datirati dok se pitanje ne riješi.

Dokumentacija angažmana

Dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana

45. Društvo će ustanoviti politike i postupke za angažovane timove kako bi pravodobno dovršili cjelinu konačnih dosjea angažmana nakon što su finalizirani izvještaji koji se odnose na te angažmane. (Vidjeti tačke A54-A55.)

Povjerljivost, zaštita, nepromjenjivost, dostupnost i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana

46. Društvo će ustanoviti politike i postupke oblikovane za održavanje povjerljivosti, zaštite, nepromjenjivosti, dostupnosti i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana. (Vidjeti tačke A56-A59.)

Čuvanje dokumentacije angažmana

47. Društvo će ustanoviti politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana kroz period koji je dostatan za ispunjavanje potreba društva ili kako je zahtijevano zakonom ili regulativom. (Vidjeti tačke A60-A63.)

Monitoring

Monitoring politika društva i postupaka kontrole kvaliteta

48. Društvo će ustanoviti postupak monitoringa oblikovan na način koji će mu pružiti razumno jamstvo da su politike i postupci u vezi sa sistemom kontrole relevantni i primjereni, te da efikasno djeluju. Taj postupak će:
- (a) uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje sistema društva kontrole kvaliteta, uključujući cikličnu provjeru barem jednog dovršenog angažmana za svakog angažovanog partnera;
 - (b) zahtijevati da se odgovornost za postupak monitoringa dodijeli partneru ili partnerima ili drugim osobama s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima u društvu za preuzimanje takve odgovornosti i
 - (c) zahtijevati da u provjeravanje angažmana nisu uključeni oni koji su obavili angažman ili obavili pregled kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti tačke A64A68.)

Ocjenjivanje, priopćavanje i otklanjanje utvrđenih manjkavosti

49. Društvo će ocijeniti rezultate manjkavosti otkrivene postupkom monitoringa i odrediti da li su oni:
- (a) slučajevi koji ne ukazuju nužno da sistem društva kontrole kvaliteta nije dovoljan za osiguranje razumnog jamstva da društvo djeluje u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela te da su izvještaji, koje izdaje društvo ili angažovani partneri, prikladni u datim okolnostima; ili
 - (b) systemske, ponavljajuće ili na drugi način značajne manjkavosti koje zahtijevaju trenutne korektivne aktivnosti.

50. Društvo će saopćiti relevantnim angažovanim partnerima i drugom odgovarajućem osoblju manjkavosti koje se ustanove kao rezultat postupka monitoringa te preporuke za odgovarajuće aktivnosti za popravlanje stanja. (Vidjeti tačku A69.)
51. Preporuke za odgovarajuće aktivnosti za popravlanje utvrđenog stanja uključivat će jedno ili više od sljedećeg:
 - (a) poduzimanje odgovarajućih aktivnosti za popravlanje stanja u vezi s pojedinim angažmanom ili članom osoblja;
 - (b) priopćavanje nalaza onim koji su odgovorni za uvježbavanje i profesionalni razvoj;
 - (c) promjene politika i postupaka kontrole kvaliteta i
 - (d) disciplinske mjere protiv onih koji propuštaju postupati u skladu s politikama i postupcima društva, a naročito onih koji to čine učestalo.
52. Društvo će ustanoviti politike i postupke u vezi sa slučajevima u kojima rezultati postupaka monitoringa ukazuju na to da izvještaj može biti neprimjeren ili da su propušteni postupci tokom obavljanja angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da društvo odredi koje su daljnje aktivnosti primjerene za postizanje usklađenosti s relevantnim standardima profesije i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela te da razmotri da li je potrebno tražiti pravnu pomoć.
53. Barem godišnje, društvo treba saopćiti rezultate monitoringa svog sistema kontrole kvaliteta angažovanim partnerima i drugim odgovarajućim osobama unutar društva, također izvršnom direktoru ili, ako je odgovarajuće, svom upravnom odboru partnera. Takvo saopćavanje bit će dostatno da omogući društvu i tim osobama poduzimanje žurnih i odgovarajućih mjera kada je to nužno u skladu s njihovim utvrđenim ulogama i odgovornostima. Saopćene informacije uključivat će:
 - (a) opis obavljenih postupaka monitoringa;
 - (b) zaključke izvedene iz postupaka monitoringa i
 - (c) gdje je relevantno, opis sistemskih, ponavljajućih ili drugačije značajnih manjkavosti i poduzetih aktivnosti za njihovo rješavanje ili njihovo otklanjanje.
54. Neke tvrtke posluju kao dio mreže te radi dosljednosti mogu primjenjivati neke postupke monitoringa na nivou mreže. Tamo gdje tvrtke unutar mreže posluju prema zajedničkim politikama i postupcima monitoringa oblikovanog radi usklađenosti s ovim MSKK-om, i te se tvrtke oslanjaju na takav sistem monitoringa, tvrtkine politike i postupci zahtijevat će da:
 - (a) najmanje godišnje, mreža saopćava cjeloviti djelokrug, razmjer i rezultate postupka monitoringa odgovarajućim osobama unutar tvrtki mreže i

- (b) mreža odmah saopćava svaku otkrivenu manjkavost u sistemu kontrole kvaliteta odgovarajućim osobama unutar odnosne tvrtke ili tvrtki mreže tako da se mogu poduzeti odgovarajuće mjere,

kako bi se angažovani partneri u tvrtkama mreže mogli osloniti na rezultate postupka monitoringa primijenjenog u mreži, osim ako ih tvrtke ili mreža ne savjetuju drugačije.

Pritužbe i tvrdnje

- 55. Društvo za reviziju će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da primjereno postupi s:

- (a) pritužbama i tvrdnjama da posao koji je obavilo društvo nije u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela i
- (b) tvrdnjama o neusklađenosti s njegovim sistemom kontrole kvaliteta.

Kao dio tog postupka, društvo će ustanoviti jasno definisane kanale komuniciranja s osobljem društva kako bi ono moglo izraziti svaku dvojbu bez straha od odmazde. (Vidjeti tačku A70.)

- 56. Ako se tokom istraživanja pritužbi i tvrdnji ustanove manjkavosti u oblikovanju ili djelovanju sistema kontrole kvaliteta društva ili nepostupanje osobe ili osoba u skladu s njegovim sistemom kontrole kvaliteta, društvo će poduzeti odgovarajuće aktivnosti razmatrane u tački 51. (Vidjeti tačke A71-A72.)

Dokumentacija sistema kontrole kvaliteta

- 57. Društvo će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju primjerenu dokumentaciju radi osiguranja dokaza djelovanja svakog sastavnog dijela svog sistema kontrole kvaliteta. (Vidjeti tačke A73-A75.)
- 58. Društvo će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju čuvanje dokumentacije kroz period koji je dostatan da onima koji obavljaju postupke monitoringa omogući ocjenjivanje njegovog postupanja u skladu s njegovim sistemom kontrole kvaliteta ili za duži period ako je propisano zakonom ili regulativom.
- 59. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju dokumentaciju za pritužbe i tvrdnje, kao i za reakcije na njih.

Primjena i drugi materijali s objašnjenjima

Primjenjivanje i postupanje u skladu s relevantnim zahtjevima

Posebna razmatranja za manje tvrtke (Vidjeti tačku 14.)

- A1. Ovaj MSKK ne zahtijeva usklađenost sa zahtjevima koji nisu relevantni, naprimjer, u okolnostima samostalnog profesionalnog računovođe u javnoj praksi koji nema drugih zaposlenika. Kada nema drugih zaposlenika, zahtjevi u ovom MSKK-u nisu relevantni kao što su oni u vezi s politikama i postupcima za dodjeljivanje odgovarajućeg osoblja angažovanom timu (tačka 31), odgovornostima pregledavanja (tačka 33) i godišnjim saopćavanjem rezultata monitoringa angažovanim partnerima unutar društva. (Vidjeti tačku 53.)

Elementi sistema kontrole kvaliteta (Vidjeti tačku 17.)

- A2. Saopćavanje politika i postupaka kontrole kvaliteta uobičajeno uključuje opis politika i postupaka kontrole kvaliteta i ciljeva koji se žele postići njihovim oblikovanjem, kao i poruku da svaki pojedinac ima osobnu odgovornost za kvalitet te se očekuje da postupi u skladu s tim politikama i postupcima. Poticanjem osoblja društva da iznosi svoja gledišta ili dvojbe u vezi s pitanjima kontrole kvaliteta daje se važnost dobijanju povratnih informacija o sistemu kontrole kvaliteta društva.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

- A3. Dokumentacija i saopćavanje politika i postupaka kod manjih tvrtki može biti neformalnije i manje opsežno nego kod većih tvrtki.

Odgovornosti vodstva za kontrolu unutar tvrtke

Promicanje internog stava o kvalitetu (Vidjeti tačku 18.)

- A4. Vodstvo društva i primjeri koje ono daje značajno utiču na unutarnje ponašanje u društvu. Promicanje unutarnjeg ponašanja upravljenog na kvalitet ovisi o jasnim, dosljednim i učestalim aktivnostima i porukama svih nivoa rukovođenja društvom kojim se ističu politike društva i postupci kontrole kvaliteta i zahtjevi da se:

- (a) posao obavlja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela i
- (b) izdaju izvještaje koji su primjereni u datim okolnostima.

Takve aktivnosti i poruke promiču kulturu u kojoj se priznaje i nagrađuje visoko kvalitetan rad. Takve mjere i poruke mogu se saopćavati u kursivima namijenjenim za osposobljavanje osoblja, na sastancima, u formalnim i neformalnim razgovorima, izjavama, časopisima ili kratkim pisanim obavijestima, ali sve to nisu i jedini načini saopćavanja. One mogu biti uključene u internu dokumentaciju društva i materijale za vježbu te u

postupke nagrađivanja partnera i osoblja tako da podupiru i osnažuju stavove društva o važnosti kvaliteta i kako se, uistinu, ona treba postići.

- A5. Od posebne važnosti za promovisanje unutarnjeg ponašanja temeljenog na kvaliteti jest potreba da vodstvo društva prepozna kako je najvažniji zahtjev u poslovnoj strategiji društva da ono postigne kvalitet u svim angažmanima koje obavlja. Promovisanje takvog unutarnjeg ponašanja uključuje:
- (a) ustanovljivanje politika i postupaka koji se odnose na ocjenjivanje obavljanja posla, nagrađivanje i unapređivanje (uključujući sisteme stimulacija) njegovog osoblja oblikovane su tako da pokazuju najveću privrženost kvalitetu;
 - (b) dodjeljivanje odgovornosti menadžmentu tako da komercijalni aspekt ne naruši kvalitet obavljenog posla i
 - (c) osiguranje dostatnih resursa za razvoj, dokumentovanje i podupiranje svojih politika i postupaka kontrole kvaliteta.

Dodjeljivanje operativne odgovornosti za sistem kontrole kvaliteta društva (Vidjeti tačku 19.)

- A6. Dostatno i primjereno iskustvo te sposobnost omogućavaju osobi ili osobama odgovornim za sistem kontrole kvaliteta društva da prepoznaju i razumiju probleme kontrole kvaliteta i razviju odgovarajuće politike i postupke. Potrebna ovlast omogućuje osobi ili osobama da primijene te politike i postupke.

Relevantni etički zahtjevi

Usklađenost s relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti tačku 20.)

- A7. IFAC-ov Kodeks ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike, koja uključuju:
- (a) poštenje;
 - (b) objektivnost;
 - (c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
 - (d) povjerljivost i
 - (e) profesionalno ponašanje.
- A8. Dio B IFAC-ovog Kodeksa sadrži konceptualni pristup neovisnosti za određene angažmane. On sadrži primjere zaštita koje mogu biti primjerene za suočavanje s prijetnjama koje su u vezi s provođenjem temeljenih načela i sadrži primjere situacija u kojima na raspolaganju nisu zaštite od takvih prijetnji.
- A9. Temeljna načela se osnažuju naročito kroz:
- vođenje društva ;
 - obrazovanje i osposobljavanje;

- monitoring i
- postupak u vezi s devijacijama.

Definicija “društva”, “mreže” i “umrežene tvrtke” (Vidjeti tačke 20-25.)

A10. Definicija “društva”, “mreže” ili “umrežene tvrtke” u relevantnim etičkim zahtjevima može se razlikovati od onih koje su navedene u ovom MSKK-u. Naprimjer, IFAC-ov Kodeks³ definiše “društvo” kao:

- (i) samostalnog profesionalnog računovođu u javnoj praksi, ortakluk ili korporaciju profesionalnih računovođa;
- (ii) subjekta koji kontroliše takve stranke kroz vlasništvo, rukovođenje ili na druge načine i
- (iii) subjekt kojeg takve stranke kontrolišu kroz vlasništvo, rukovođenje ili na druge načine.

IFAC-ov Kodeks također pruža upute u vezi s pojmovima “mreža” i “umrežena tvrtka”.

Pri postupanju u skladu sa zahtjevima iz tačaka 20-25, definicije korištene u relevantnim etičkim zahtjevima primjenjuju se u mjeri u kojoj je to nužno za shvaćanje tih etičkih zahtjeva.

Pisano potvrđivanje (Vidjeti tačku 24.)

A11. Pisano potvrđivanje može biti u papirnatom ili elektronskom obliku. Pribavljanjem potvrda i poduzimanjem odgovarajućih aktivnosti u vezi s informacijama koje ukazuju na neusklađenost, društvo pokazuje važnost koju pridaje neovisnosti i omogućava da pitanja budu općepoznata i dostupna njenom osoblju.

Prijetnja zblizavanja (Vidjeti tačku 25.)

A12. IFAC-ov Kodeks razmatra prijetnju zblizavanja koja može nastati korištenjem istog iskusnijeg osoblja u angažmanima s izražavanjem uvjerenja tokom poduzetog perioda i zaštite koje mogu biti primjerene suočavanju s takvim prijetnjama.

A13. Određivanje primjerenih kriterija za suočavanje s prijetnjom zblizavanja može uključivati pitanja kao što su:

- vrsta angažmana, uključujući razmjer u kojem on uključuje pitanja od javnog interesa i
- trajanje djelovanja iskusnog osoblja u angažmanu.

³ IFAC-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe.

Primjeri zaštite uključuju rotiranje iskusnog osoblja ili zahtijevanje pregleda kvaliteta angažmana.

- A14. IFAC-ov Kodeks navodi da je prijetnja zbližavanja posebno relevantna u kontekstu revizija finansijskih izvještaja izlistanih subjekata. Za te revizije Kodeks zahtijeva rotiranje ključnog partnera za reviziju⁴ nakon unaprijed utvrđenog perioda, uobičajeno ne dužeg od sedam godina i pruža s tim povezane standarde i upute. Nacionalnim zahtjevima mogu se ustanoviti kraći periodi rotiranja.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

- A15. Zakonske odredbe mogu osigurati zaštitu neovisnosti revizora javnog sektora.

Međutim, prijetnje neovisnosti ipak mogu postojati neovisno o zakonskim odredbama oblikovanim za zaštitu neovisnosti. Stoga, pri uspostavljanju politika i postupaka zahtijevanih tačkama 20-25, revizor javnog sektora može trebati uzeti u obzir odredbe koje se odnose na javni sektor i u tom kontekstu sagledati prijetnje neovisnosti.

- A16. Izlistani subjekti spomenuti u tačkama 25 i A14 nisu uobičajeni u javnom sektoru.

Međutim, mogu postojati drugi subjekti javnog sektora koji su značajni zbog veličine, složenosti ili su značajni s gledišta javnog interesa i koji posljedično tome mogu imati široki raspon dioničara. Stoga, mogu postojati slučajevi kada društvo odluči, temeljeno na svojim politikama i postupcima kontrole kvaliteta, da je subjekt javnog sektora značajan za svrhe proširivanja postupaka kontrole kvaliteta.

- A17. U javnom sektoru, zakonodavstvo može odrediti imenovanje i uslove za ustanovu revizora s odgovornostima angažovanog partnera. Posljedica toga jest mogućnost da se neće moći u potpunosti ispuniti zahtjevi rotiranja angažovanog partnera predviđeni za izlistane subjekte. Ipak, kako je navedeno u tački A16, za subjekte javnog sektora za koje se smatra da su značajni, može biti u javnom interesu za revizijske organizacije javnog sektora da ustanove politike i postupke za promovisanje postupanja u skladu sa smislom koji ima rotiranje odgovornosti angažovanog partnera.

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

Kompetencije, sposobnosti i resursi (Vidjeti tačku 26(a).)

- A18. Razmatranje o tome da li ima društvo kompetencije, sposobnosti i resurse za poduzimanje novog angažmana kod novog ili nekog postojećeg klijenta uključuje sagledavanje posebnih zahtjeva angažmana i postojećeg partnera te profila osoblja na svim relevantnim nivoima, uključujući i pitanja:

- ima li osoblje društva znanje za relevantnu djelatnost ili područje rada;

⁴ IFAC-ov Kodeks, Definicije.

- ima li osoblje iskustva s relevantnim zahtjevima regulative ili izvještavanja ili mogućnost da uspješno stekne potrebnu vještinu i znanje;
- ima li društvo dovoljno osoblja s potrebnim sposobnostima i kompetencijama;
- da li su na raspolaganju eksperti, ako budu potrebni;
- da li su na raspolaganju osobe koje ispunjavaju kriterije i zahtjeve prikladnosti za obavljanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana, gdje je primjenjivo i
- da li je društvo u stanju dovršiti angažman u zadatom roku izvještavanja.

Čestitost klijenta (Vidjeti tačku 26(c).)

A19. Pitanja koja društvo razmatra u vezi s poštenjem klijenta uključuju, naprimjer:

- identitet i poslovni ugled klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta, povezanih stranaka i onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom;
- vrstu klijentovog poslovanja, uključujući njegove poslovne postupke;
- informacije o stavovima klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima kao što je agresivno interpretiranje računovodstvenih standarda i okruženja internih kontrola;
- nastoji li klijent agresivno zadržati naknadu društva na što je moguće nižem nivou;
- pokazatelje neprimjerenog ograničavanja djelokruga rada;
- indikacije da klijent može biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti;
- razloge za predloženo imenovanje društva i neimenovanje društva koje je prije pružalo usluge klijentu i
- identitet i poslovni ugled povezanih stranaka.

Razmjer poznavanja koji društvo ima u vezi s poštenjem klijenta općenito će biti sve veći u kontekstu trajnosti odnosa s tim klijentom.

A20. Izvori informacije o takvim pitanjima koja društvo pribavlja mogu uključivati sljedeće:

- komuniciranja s postojećim ili prethodnim pružateljima profesionalnih računovodstvenih usluga klijentu u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i razgovora s ostalim trećim strankama;
- upite upućene drugom osoblju društva ili trećim strankama kao što su bankari, odvjetnici i stručnjaci iz branše i
- istraživanje relevantnih baza podataka.

Zadržavanje odnosa s klijentom (Vidjeti tačku 27(a).)

A21. Odlučivanje o tome hoće li se zadržati odnos s klijentom uključuje razmatranje značajnih pitanja koja su se pojavila tokom tekućeg ili ranijih angažmana i njihovih učinaka na zadržavanje odnosa s klijentom. Naprimjer, klijent može započeti s proširivanjem svog poslovanja u područjima za koja društvo nema nužnu stručnost.

Povlačenje (Vidjeti tačku 28.)

A22. Politike i postupci za povlačenje iz angažmana, ili i iz angažmana i iz odnosa s klijentom, uređuju pitanja koja uključuju sljedeće:

- raspravljanje o odgovarajućim aktivnostima koje se mogu poduzeti na temelju relevantnih činjenica ili okolnosti, s odgovarajućim nivoom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje njime;
- ako društvo odluči da je prikladno povlačenje, raspravljanje, s odgovarajućim nivoom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje njim, pitanja povlačenja iz angažmana, ili i iz angažmana i iz odnosa s klijentom, te razloga povlačenja.
- razmatranje postoje li profesionalni, regulativni ili zakonski zahtjevi za društvo da ostane ili da izvršiti regulativno tijelo o svom povlačenju iz angažmana, ili i iz angažmana i iz odnosa s klijentom, kao i o razlozima povlačenja.
- dokumentovanje značajnih pitanja, konsultacija, zaključaka i osnova za zaključivanje.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora (Vidjeti tačke 26-28)

A23. U javnom sektoru, revizori mogu biti imenovani u skladu sa zakonskim postupkom. U skladu s tim, ne moraju biti relevantni određeni zahtjevi i razmatranja u vezi s prihvatanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i posebnim angažmanima koji su navedeni u tačkama 26-28 i A18-A22. Unatoč tome, uspostavljanje politika i postupka, kako je opisano, može osigurati korisne informacije revizorima javnog sektora za obavljanje procjena rizika i izvršavanje obaveza u vezi s izvještavanjem.

Ljudski resursi (Vidjeti tačku 29.)

A24. Kadrovska pitanja relevantna za politike društva i postupke u vezi s ljudskim resursima uključuju, naprimjer:

- zapošljavanje;
- ocjenjivanje obavljanja posla;
- sposobnosti, uključujući vrijeme za obavljanje dodijeljenih poslova;

- kompetentnost;
- razvoj karijere;
- napredovanje;
- primanja i
- procjenjivanje potreba osoblja.

Efikasni postupci i procedure zapošljavanja pomažu društvu odabirati poštene osobe koje imaju mogućnost razvijati svoje sposobnosti i kompetencije nužne za obavljanje poslova društva te koje posjeduju odgovarajuća svojstva koja im omogućavaju da te poslove kompetentno obavljaju.

A25. Kompetentnosti se mogu razvijati različitim metodama, uključujući sljedeće:

- profesionalno obrazovanje;
- trajno profesionalno osposobljavanje, uključujući obuku;
- radno iskustvo;
- instruiranje od strane iskusnijeg osoblja, naprimjer, drugih članova angažovanog tima i
- obrazovanje o neovisnosti za osoblje od kojeg se zahtijeva da je neovisno.

A26. Trajna kompetentnost osoblja društva u znatnoj mjeri ovisi o odgovarajućem nivou trajnog profesionalnog osposobljavanja tako da osoblje održava svoja znanja i sposobnosti. Efikasne politike i postupci ističu potrebu trajne obuke za sve nivoe osoblja društva i osiguravaju neophodne resurse za obuku i pomaganje kako bi se omogućilo osoblju da razvije i održava potrebne sposobnosti i kompetentnosti.

A27. Društvo može koristiti prikladno kvalifikovane vanjske osobe kada, naprimjer, interni tehnički resursi i resursi za nisu raspoloživi.

A28. Postupci ocjenjivanja obavljanja posla, određivanja primanja i napredovanja primjerenopoznaju i nagrađuju razvijanje i održavanje kompetentnosti i privrženosti etičkim načelima. Mjere koje društvo može poduzeti za razvijanje i održavanje kompetentnosti i privrženosti etičkim načelima uključuju:

- skretanje pažnje osoblju na očekivanja društva u vezi s obavljanjem posla i etičkim načelima;
- obavještavanje osoblja o ocjenjivanju i omogućavanje osoblju da se savjetuje o odvijanju, napredovanju i razvijanju karijere;
- pomaganje osoblju u shvaćanju da postizanje položaja s većim odgovornostima ovisi, između ostalog, o kvalitetu obavljanja posla i poštivanju etičkih načela te

da propust postupanja u skladu s politikama društva i postupcima može rezultirati disciplinskim mjerama.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A29. Veličina i okolnosti tvrtke uticat će na strukturu postupka ocjenjivanja obavljenih poslova. Manje tvrtke, općenito, mogu koristiti manje formalizovane metode ocjenjivanja poslova koje obavlja njeno osoblje.

Dodjeljivanje timova

Angažovani partneri (Vidjeti tačku 30.)

A30. Politike i postupci mogu uključivati sistem za praćenje opterećenosti i raspoloživosti partnera kako bi se tim osobama omogućilo da imaju dovoljno vremena za odgovornije izvršavanje svojih odgovornosti.

Angažovani timovi (Vidjeti tačku 31.)

A31. Dodjeljivanje timova i određivanje potrebnog nivoa nadziranja timova za neki angažovani tim uključuju, naprimjer, sagledavanje:

- koliko poznaje i kakvo praktično iskustvo ima s angažmanima sličnog sadržaja i složenosti koje je stečeno odgovarajućom obukom i sudjelovanjem u obavljanju;
- koliko razumije profesionalne standarde i zahtjeve regulativnog i zakonodavnog tijela;
- kakvo ima tehničko znanje i stručnost, uključujući poznavanje relevantnih informacionih tehnologija;
- njegovo poznavanje relevantnih djelatnosti u kojima klijenti posluju;
- njegovu mogućnost korištenja profesionalnog prosuđivanja i
- koliko razumije politike tvrtke i postupke kontrole kvaliteta

Obavljanje angažmana

Postojanost kvaliteta obavljanja angažmana (Vidjeti tačku 32(a).)

A32. Tvrtka propagira postojanost kvaliteta obavljanja angažmana pomoću svojih politika i postupaka. To je često popraćeno pisanim ili elektronskim priručnicima, softverskim pomagalicama ili drugim oblicima standardizovane dokumentacije i uputama za djelatnost ili neku posebnu problematiku. Pitanja koja se uređuju mogu uključivati sljedeće:

- kako se angažovani timovi ukratko informišu o angažmanu radi sticanja razumijevanja ciljeva svog posla;

- postupke za postupanje u skladu sa standardima primjenjivim u angažmanu;
- postupke nadziranja angažmana, obuke i usmjeravanja osoblja;
- metode pregledavanja obavljenog posla, značajnih prosudbi i oblika izdatog izvještaja;
- odgovarajuću dokumentaciju o obavljenom poslu te vremenskom rasporedu i obimu pregleda i
- postupke za osiguravanje ažurnosti svih politika i postupaka.

A33. Primjereni timski rad i obuka pomaže manje iskusnim članovima angažovanog tima da jasno razumiju ciljeve poslova koji su im dodijeljeni.

Nadziranje (Vidjeti tačku 32(b).)

A34. Nadziranje angažmana uključuje sljedeće:

- praćenje napredovanja izvršavanja angažmana;
- razmatranje sposobnosti i kompetentnosti pojedinačnih članova angažovanog tima, zatim imaju li dovoljno vremena za obavljanje svog posla, razumiju li upute koje su dobili i obavlja li se posao u skladu s pristupom koji je bio planiran za revizijski angažman;
- usmjeravanje na važna pitanja nastala tokom revizije, razmatranje njihove važnosti i odgovarajuće mijenjanje planiranog pristupa i
- prepoznavanje pitanja za konsultiranje ili razmatranje s iskusnijim članovima angažovanog tima tokom angažmana.

Pregledavanje (Vidjeti tačku 32(c).)

A35. Pregledavanje se sastoji u razmatranju:

- da li je posao bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
- da li su se pojavila značajna pitanja za daljnja razmatranja;
- da li su provedena odgovarajuća konsultovanja te da li su postignuti zaključci dokumentovani i provedeni;
- da li je potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i obim obavljenih poslova;
- potkrepljuje li obavljeni rad stvorene zaključke i da li je primjereno dokumentovan;
- da li su dobijeni dokazi dostatni i primjereni za podržavanje izvještaja i
- da li su postignuti ciljevi postupaka iz angažmana.

Konsultovanje (Vidjeti tačku 34.)

- A36. Konsultovanje uključuje raspravljanje, na odgovarajućem profesionalnom nivou, s osobama unutar ili izvan tvrtke koje imaju specijalistička znanja.
- A37. Konsultovanjem se angažuju odgovarajući istraživački resursi kao i kolektivno iskustvo i tehnička stručnost tvrtke. Konsultovanje pomaže unapređivanje kvaliteta i pridonosi provođenju profesionalnih prosudbi. Prikladno uređivanje konsultovanja pomoću politika i postupaka tvrtke pomaže u uspostavljanju stanja gdje se konsultovanje smatra vrlinom i kojima se potiče osoblje da se konsultuje u vezi sa složenim ili osjetljivim pitanjima.
- A38. Efikasno konsultovanje o tehničkim, etičkim ili drugim pitanjima unutar tvrtki, ili gdje je primjenjivo, izvan tvrtke može se postići kada:
- su konsultantima date sve relevantne činjenice kako bi oni kao upućene osobe mogli dati savjet i
 - kada konsultanti imaju znanje, staž i iskustvo
- i kada su odgovarajuće dokumentovani i provedeni zaključci nastali po osnovu konsultovanja.
- A39. Dokumentacija o konsultacijama s drugim profesionalnim osobama o složenim ili osjetljivim pitanjima koja je dostatno cjelovita i detaljna doprinosi razumijevanju:
- pitanja za koje se traži konsultacija i
 - rezultata konsultacije, uključujući svaku donesenu odluku, osnovu za tu odluku i kako je provedena.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

- A40. Tvrtke koje treba da se konsultuju eksterno, naprimjer, tvrtke bez prikladnih internih resursa, mogu koristiti prednosti savjetodavnih usluga koje pružaju:
- druge tvrtke;
 - profesionalna i regulativna tijela ili
 - komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvaliteta.
- Prije zaključivanja ugovora za takve usluge, tvrtka razmatra da li je vanjski pružatelj prikladno kvalifikovan za tu svrhu.

Pregled kontrole kvaliteta angažmana

Kriteriji za pregled kontrole kvaliteta angažmana (Vidjeti tačku 35(b).)

- A41. Kriteriji za određivanje koje angažmane različite od revizije finansijskih izvještaja izlistanih subjekata treba podvrgnuti pregledu kontrole kvaliteta mogu uključivati, napri mjer:

- vrstu angažmana, uključujući razmjer u kojem on uključuje pitanje od javnog interesa;
- postojanje neuobičajenih okolnosti ili rizika u angažmanu ili grupi angažmana i
- zahtijevaju li zakoni ili regulative pregledavanje kontrole kvaliteta angažmana.

Vrste, vremenski raspored i obim pregleda kontrole kvaliteta angažmana (Vidjeti tačke 36-37.)

- A42. Izvještaj angažmana ne datira se dok nije dovršen pregled kontrole kvaliteta angažmana. Međutim, dokumentacija o pregledu kontrole kvaliteta angažmana može se kompletirati nakon datuma izvještaja.
- A43. Pravovremeno obavljanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana u primjerenom etapi tokom angažmana omogućava da se značajna pitanja riješe odmah na način koji je prihvatljiv za kontrolora kvaliteta ili prije datuma izvještaja.
- A44. Obim pregleda kontrole kvaliteta angažmana može ovisiti, između ostalog, o složenosti angažmana, o tome da li je subjekt ujedno i izlistani subjekt te riziku da izvještaj može biti neprimjeren u datim okolnostima. Obavljanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana ne umanjuje odgovornosti angažovanog partnera.

Pregled kontrole kvaliteta angažmana kod izlistanog subjekta (Vidjeti tačku 38.)

- A45. Ostala pitanja relevantna za ocjenjivanje značajnih prosudbi angažovanog tima koja se mogu sagledavati pri pregledu kontrole kvaliteta revizije finansijskih izvještaja izlistanog subjekta uključuju:
- značajne rizike uočene tokom angažmana i reakcije na te rizike;
 - stvorene prosudbe, naročito u vezi sa važnošću i značajnim rizicima;
 - važnost i narav ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tokom angažmana i
 - pitanja koja treba priopćiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, ostalim strankama kao što su regulativna tijela.

Ta ostala pitanja, ovisno o okolnostima, mogu također biti primjenjiva u pregledima kontrole kvaliteta revizije finansijskih izvještaja drugih subjekata kao i za uvide finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja te povezane usluge.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

- A46. Iako se ne mogu smatrati izlistanim subjektima, kako je opisano u tački A16, određeni subjekti javnog sektora mogu imati dostatnu važnost da stvaraju obavezu obavljanja pregleda kontrole kvaliteta angažmana.

Kriteriji za prikladnost pregledavatelja kontrole kvaliteta angažmana

Dostatne i primjerene stručne kvalifikacije, iskustvo i ovlasti (Vidjeti tačku 39(a).)

A47. Što se može smatrati primjerenom stručnošću, iskustvom i ovlastima ovisi o okolnostima angažmana. Naprimjer, kontrolor kvaliteta koji je revizija finansijskih izvještaja izlistanog subjekata vjerovatno bi trebao biti osoba s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima da djeluje kao partner u revizijskim angažmanima koji su revizije finansijskih izvještaja izlistanih subjekata.

Konsultovanje s kontrolorom kvaliteta angažmana (Vidjeti tačku 39(b).)

A48. Angažovani partner može se tokom angažmana konsultovati s kontrolorom kvaliteta, naprimjer, da bi se ustanovilo hoće li prosudbe angažovanog partnera biti prihvatljive kontroloru kvaliteta. Takvo konsultovanje omogućava izbjegavanje da se razlike mišljenja ustanove u kasnoj etapi angažmana i ne moraju kompromitovati podobnost da kontrolor kvaliteta angažmana obavi svoju ulogu. Tamo gdje sadržaj i razmjer konsultacija postane značajan, objektivnost kontrolora može biti kompromitovana ako angažovani tim i kontrolor ne vode brigu da se očuva kontrolorova objektivnost. Gdje to nije moguće, imenuje se druga osoba iz društva za reviziju ili prikladno kvalifikovana vanjska osoba za preuzimanje uloge ili kontrolora kvaliteta angažmana ili osobe koju treba konsultovati u vezi s angažmanom.

Objektivnost kontrolora kvaliteta angažmana (Vidjeti tačku 40.)

A49. Od društva se zahtijeva da ustanovi politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti kontrolora kvaliteta. U skladu s tim, takve politike i postupci osiguravaju da kontrolor kvaliteta angažmana:

- gdje je izvedivo, nije odabran odlukom angažovanog partnera;
- ne sudjeluje na drugi način u angažmanu tokom perioda pregleda;
- ne donosi odluke za angažovani tim i
- nije izložen drugim razmatranjima koja bi prijetila njegovoj objektivnosti.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A50. U slučaju tvrtki s nekoliko partnera može biti neizvodivo da angažovani partner neće biti uključen u odabiranje kontrolora kvaliteta. Samostalni revizori ili male tvrtke mogu sklopiti ugovor s prikladno kvalifikovanom vanjskom osobom za one angažmane za koje odrede da zahtijevaju preglede kontrole kvaliteta angažmana. Alternativno, samostalni revizori ili male tvrtke mogu koristiti druge tvrtke kako bi se omogućio pregled kontrole kvaliteta angažmana. Kada tvrtka sklapa ugovore

s prikladno kvalifikovanim vanjskim osobama, primjenjivi su zahtjevi iz tačaka 39-41 i upute iz tačaka A47-A48.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

A51. U javnom sektoru, zakonski imenovani revizor (naprimjer, Državni revizor ili druga primjereno kvalifikovana osoba imenovana u ime Državnog revizora) može imati istu ulogu kakvu ima i angažovani partner ali sa sveukupnom odgovornošću za revizije javnog sektora. U takvim okolnostima, gdje je primjenjivo, izbor kontrolora kvaliteta uključuje sagledavanje potrebe neovisnosti spram revidiranom subjektu i mogućnosti da kontrolor kvaliteta osigura postizanje cilja ocjenjivanja.

Razlike mišljenja (Vidjeti tačku 43.)

A52. Efikasan postupak potiče uočavanje razlika mišljenja u ranoj etapi, osigurava jasne upute za postupke koji potom treba da se poduzmu i zahtijevaju dokumentovanje u vezi s rješavanjem razlika i provedbu postignutih zaključaka.

A53. Postupci za rješavanje takvih razlika mogu uključivati konsultovanje s drugim revizorom ili tvrtkom ili stručnim ili regulativnim tijelom.

Dokumentacija angažmana

Dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana (Vidjeti tačku 45.)

A54. Zakon ili regulativa mogu propisivati rokove u kojim se treba dovršiti cjelina konačnih dosjea za određene vrste angažmana. Kada takvi rokovi nisu propisani zakonom ili regulativom, tačka 45 zahtijeva da tvrtka ustanovi odgovarajuće rokove koji odražavaju potrebu da se pravovremeno dovrše cjeline konačnih dosjea angažmana. U slučaju revizije, naprimjer, takav rok uobičajeno nije duži od 60 dana od datuma revizorovog izvještaja.

A55. Tamo gdje se dva ili više izvještaja izdaju u vezi s istim predmetnim informacijama subjekta, politike tvrtke i postupci u vezi s rokovima dovršavanja cjelina konačnih dosjea angažmana tretiraju svaki izvještaj kao da se radi o odvojenom angažmanu. To može biti slučaj, naprimjer, kada tvrtka izdaje revizorov izvještaj o finansijskim informacijama sastavnog dijela za svrhe konsolidacije grupe i, na kasniji datum, revizorov izvještaj o istim finansijskim informacijama, ali u vezi sa zakonskom revizijom.

Povjerljivost, zaštita, nepromjenjivost, dostupnost i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana

Dokumentacija (Vidjeti tačku 46.)

A56. Relevantni zahtjevi etike ustanovljuju obavezu osoblju tvrtke da cijelo vrijeme paze na povjerljivost informacija sadržanih u dokumentaciji angažmana, osim ako klijent nije

dao određenu ovlast za objavljivanje informacija ili postoji pravna ili profesionalna obaveza da se to učini. Određeni zakoni ili regulativa mogu nametati dodatne obaveze osoblju tvrtke u pogledu održavanja povjerljivosti, posebno u slučajevima kada se radi o osobnim podacima.

A57. Neovisno o tome da li je dokumentacija angažmana u papirnatom, elektronskom ili drugom obliku, nepromjenjivost, dostupnost i mogućnost ponovnog pronalaženja podataka koje sadrži može biti ugrožena, ako se dokumentacija može mijenjati, dodavati ili brisati bez znanja tvrtke ili ako ona može biti trajno izgubljena ili oštećena. U skladu s tim, tvrtka oblikuje i uvodi odgovarajuće kontrole dokumentacije angažmana koje mogu uključiti one koje:

- omogućuju utvrđivanje kada je i tko kreirao, promijenio ili pregledao dokumentaciju angažmana;
- štite nepromjenjivost informacija u svim etapama angažmana, naročito kada se informacije razmjenjuju unutar angažovanog tima ili prenose drugim strankama putem interneta;
- onemogućavaju neovlašteno mijenjanje dokumentacije angažmana i
- angažovanom timu ili drugim ovlaštenim strankama dopuštaju pristup do dokumentacije angažmana, kada je to nužno, radi ispravnog izvršavanja njihovih obaveza.

A58. Kontrole koje tvrtka oblikuje i uvodi radi očuvanja povjerljivosti, nepromjenjivosti, dostupnosti i ponovnog pronalaženja dokumentacije angažmana mogu uključivati, na primjer:

- korištenje lozinki za članove angažovanog tima kako bi se ograničio pristup elektronskoj dokumentaciji angažmana na ovlaštene korisnike;
- primjerene postupke za sigurnosne kopije elektronske dokumentacije angažmana u svim etapama tokom angažmana;
- postupke za ispravno distribuiranje dokumentacije angažmana članovima tima na početku angažmana, njenu obradu tokom angažmana i sređivanje na kraju angažmana i
- postupke za ograničavanje pristupa, ispravno distribuiranje i povjerljivo odlaganje otisaka dokumentacije angažmana.

A59. Izvorna se dokumentacija može skenirati iz praktičnih razloga radi uključivanja u dosje angažmana. U tom slučaju, tvrtka uvodi odgovarajuće postupke koji mogu zahtijevati od angažovanog tima da:

- izrađuju skenirane kopije koje prikazuju cjelokupni sadržaj izvornog papirnato dokumenta, uključujući potpise, povezivanja i zabilješke;

- integrišu skenirane kopije u dosje angažmana, uključujući, kada je nužno, obave numerisanja i potpisivanja i
- omogućće da se ponovno pronađu i otisnu skenirane kopije, kada je to potrebno.

Mogu postojati pravni, regulativni ili drugi razlozi da tvrtka zadrži izvornu papirnatu dokumentaciju koja je bila skenirana.

Čuvanje dokumentacije angažmana (Vidjeti tačku 47.)

A60. Potrebe tvrtke za čuvanjem dokumentacije angažmana te period čuvanja ovisit će o vrsti angažmana i okolnostima koje se odnose na tvrtku, naprimjer, treba li dokumentacija angažmana osigurati dokaz o pitanju od trajne važnosti za buduće angažmane. Period čuvanja može ovisiti i o drugim faktorima, kao što je taj propisuje li nacionalni zakon ili regulativa određenog perioda čuvanja za određene vrste angažmana ili postoje li neki općeprihvaćeni periodi čuvanja prema zakonodavstvu kada ne postoje posebni zahtjevi zakonodavnog ili regulativnog tijela.

A61. U određenim slučajevima revizijskih angažmana period čuvanja uobičajeno nije kraći od pet godina od datuma revizorovog izvještaja ili, ako je kasniji, datuma revizorovog izvještaja za grupu.

A62. Postupci koje tvrtka primjenjuje za čuvanje dokumentacije angažmana uključuju one koji omogućavaju da se tokom perioda čuvanja ispune zahtjevi iz tačke 47, naprimjer da:

- omogućće ponovno pronalaženje i pristup dokumentaciji angažmana tokom perioda čuvanja, posebno u slučajevima elektronske dokumentacije budući da tokom vremena odnosno tehnologije mogu postići viši stepen razvoja ili se promijeniti;
- osiguraju, gdje je potrebno, zapis o promjenama obavljenim u dokumentaciji angažmana nakon što su dosjei angažmana bili kompletirani i
- omogućće ovlaštenim vanjskim strankama pristup i pregled određene dokumentacije angažmana radi kontrole kvaliteta ili druge svrhe.

Vlasništvo dokumentacije angažmana

A63. Dokumentacija angažmana je vlasništvo tvrtke, osim ako nije drugačije određeno zakonom ili regulativom. Tvrtka može, po svom izboru, omogućiti da klijent dobije pristup dijelu ili izvatku dokumentacije angažmana pod uslovom da takvo objavljivanje ne umanjí valjanost obavljenog posla ili, u slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja, neovisnost tvrtke ili njezinog osoblja.

Monitoring

Monitoring politika tvrtke i postupaka kontrole kvaliteta (Vidjeti tačku 48.)

A64. Svrha monitoringa usklađenosti s politikama i postupcima kontrole kvaliteta jest osigurati ocjenu o:

- slijeđenju profesionalnih standarda i zahtjeva zakonodavnog i regulativnog tijela;
- tome da li je sistem kontrole kvaliteta odgovarajuće oblikovan i efikasno implementiran i
- tome da li su politike tvrtke i postupci ispravno primijenjeni tako da su izvještaji koje izdaje tvrtka ili angažovani partner odgovarajući u datim okolnostima.

A65. Trajno razmatranje i ocjenjivanje sistema kontrole kvaliteta uključuju pitanja poput ovih koja slijede:

- analizu:
 - o novih dostignuća u profesionalnim standardima i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela i kako se ona odražavaju na politike tvrtke i postupke, gdje je to prikladno;
 - o pisanih potvrda o usklađenosti s politikama i postupcima koji se odnose na neovisnost;
 - o trajnih profesionalnih dostignuća, uključujući obuke i
 - o odluka u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i određenim angažmanima.
- određivanje korektivnih mjera koje treba poduzeti i poboljšanja koje treba provesti u sistemu, uključujući osiguranje povratnih informacija o politikama tvrtke i postupcima koji se odnose na osposobljavanje i obuku;
- saopćavanje odgovarajućem osoblju tvrtke o slabostima utvrđenim u sistemu, o razmjeri shvaćanja sistema ili o postupanju u skladu s njim i
- postupci naknadnog praćenje koje obavlja odgovarajuće osoblje tvrtke tako da se potrebne izmjene mogu obaviti odmah u politikama i postupcima kontrole kvaliteta.

A66. Politike i postupci cikličnog provjeravanja mogu, naprimjer, određivati ciklus koji se proteže kroz tri godine. Način na koji se određuju ciklusi pregleda, uključujući vremenski raspored izbora pojedinačnih angažmana, ovisi o mnogim faktorima, uključujući sljedeće:

- veličinu tvrtke;

- broj i geografski položaj ureda;
- rezultate ranijih postupaka monitoringa;
- stepen ovlasti koji imaju uredi i osoblje (naprimjer, da li je pojedini ured ovlašten obaviti svoj pregled ili ga može obaviti samo glavni ured);
- vrstu i složenost poslovanja tvrtke i organizacije i
- rizike povezane s klijentima tvrtke i određenim angažmanima.

A67. Postupak pregleda uključuje izbor pojedinačnih angažmana, od kojih neki mogu biti odabrani bez prethodnog obavještanja angažovanog tima. Pri određivanju djelokruga pregleda, tvrtka može uzeti u obzir djelokrug ili zaključke neovisnog vanjskog programa pregleda. Međutim, program neovisnog vanjskog pregleda nije zamjena za program tvrtke unutarnjeg monitoringa.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A68. U slučaju manjih tvrtki, može biti potrebno da postupke monitoringa obavljaju osobe koje su odgovorne za oblikovanje i uvođenje politika tvrtki i postupaka kontrole kvaliteta, ili koje mogu biti uključene u obavljanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana. Tvrtka s ograničenim brojem osoba može izabrati korištenje primjereno kvalificirane vanjske osobe ili druge tvrtke za obavljanje provjere angažmana i druge postupke monitoringa. Alternativno, tvrtka može uspostaviti aranžmane radi dijeljenja resursa s drugim odgovarajućim organizacijama kako bi olakšale aktivnosti monitoringa.

Saopćavanje manjkavosti (Vidjeti tačku 50.)

A69. Izvješćavanje o utvrđenim manjkavostima osoba, koje nisu relevantni angažovani partneri, ne treba uključivati navod o kojim se određenim angažmanima radi, osim ako to nije nužno za ispravno izvršavanje odgovornosti osoba koje nisu angažovani partneri.

Pritužbe i tvrdnje

Izvori pritužbi i tvrdnji (Vidjeti tačku 55.)

A70. Pritužbe i tvrdnje (isključujući one za koje je očigledno da su beznačajne) mogu poticati iz ili izvan tvrtke. Može ih iznositi osoblje tvrtke, klijenti ili treće stranke. Mogu ih primati članovi angažovanog tima ili drugo osoblje tvrtke.

Politike i postupci istraživanja (Vidjeti tačku 56.)

A71. Politike i postupci ustanovljeni za istraživanje pritužbi i tvrdnji mogu uključivati, na primjer, da partner koji nadzire istraživanje:

- ima dostatno i primjereno iskustvo;

- ima ovlast unutar tvrtke i
- nije na drugi način uključen u angažman.

Partner koji nadzire istraživanje može koristiti pravnu pomoć, ako je nužna.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A72. Može biti neizvodivo, u slučaju tvrtke sa svega nekoliko partnera, da partner koji nadzire istraživanje ne bude uključen u angažman. Takve male tvrtke i samostalni profesionalni računovođe mogu za istraživanje pritužbi i tvrdnji koristiti usluge prikladno kvalifikovane vanjske osobe ili druge tvrtke.

Dokumentacija sistema kontrole kvaliteta (Vidjeti tačku 57.)

A73. Oblik i sadržaj dokumentacije za evidentiranje djelovanja svakog sastavnog dijela sistema kontrole kvaliteta pitanje je prosudbe i ovisi o brojnim faktorima, uključuje sljedeće:

- veličinu tvrtke i broj ureda i
- vrstu i složenost poslovanja i organizacije tvrtke.

Naprimjer, velike tvrtke mogu koristiti elektronske baze podataka za dokumentovanje pitanja kao što su potvrđivanja neovisnosti, ocjenjivanja uspješnosti i rezultata pregleda obavljenih kroz monitoring.

A74. Primjerena dokumentacija u vezi s monitoringom uključuje, naprimjer:

- postupke monitoringa, uključujući postupke za odabiranje dovršenih angažmana koje treba provjeriti;
- dokaze o ocjenjivanju:
 - o postupanja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonskog ili regulativnog tijela;
 - o da li je sistem kontrole kvaliteta odgovarajuće oblikovan i implementiran i
 - o da li su politike tvrtke i postupci kontrole kvaliteta odgovarajuće primijenjeni tako da su izvještaji koje izdaje tvrtka ili angažovani partner primjereni u datim okolnostima;
- prepoznavanje zapaženih manjkavosti, ocjenu njihova učinka te navodi osnovu za određivanje da li su nužne daljnje aktivnosti i koje su te aktivnosti.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A75. Manje tvrtke mogu koristiti neformalnije metode za dokumentovanje svojih sistema kontrole kvaliteta kao što su bilješke, kontrolne liste i formulari.

Ovaj Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 “Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u aprilu 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © april 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 200
OPĆI CILJEVI NEOVISNOG REVIZORA
I OBAVLJANJE REVIZIJE U SKLADU S MEĐUNARODNIM
REVIZIJSKIM STANDARDIMA

(Na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet
na 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Revizija finansijskih izvještaja	3-9
Datum stupanja na snagu	10
Opći ciljevi revizora	11-12
Definicije	13
Zahtjevi	
Etički zahtjevi u vezi s revizijom finansijskih izvještaja	14
Profesionalni skepticizam	15
Profesionalna prosudba	16
Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik	17
Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima	18-24
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Revizija finansijskih izvještaja	A1-A13
Etički zahtjevi u vezi s revizijom finansijskih izvještaja	A14-A17
Profesionalni skepticizam	A18-A22
Profesionalna prosudba	A23-A27
Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik	A28-A52
Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima	A53-A76

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje opće odgovornosti neovisnog revizora kada obavlja reviziju finansijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. On posebno navodi opće ciljeve neovisnog revizora i objašnjava sadržaj i djelokrug revizije oblikovane da omogući neovisnom revizoru ispuniti te ciljeve. On također objašnjava djelokrug, ovlast i strukturu MRevS-ova te uključuje zahtjeve koji ustanovljuju opće odgovornosti neovisnog revizora primjenjive u svim revizijama, uključujući obavezu da postupa u skladu s MRevS-ovima. Ovdje se neovisni revizor u nastavku naziva “revizor”.
 2. MRevS-ovi su pisani u kontekstu revizija finansijskih izvještaja koje obavlja revizor.
- U okolnostima kada su primjenjivi na revizije drugih povijesnih finansijskih informacija, treba ih primijeniti kako je neophodno. MRevS-ovi ne uređuju odgovornosti revizora koje mogu postojati u zakonodavstvu, regulativi ili na drugi način u vezi s, naprimjer, nuđenjem vrijednosnih papira javnosti. Takve odgovornosti mogu se razlikovati od onih ustanovljenih u MRevS-ovima. U skladu s tim, iako revizor može ustanoviti da su mu u takvim okolnostima neki aspekti MRevS-ova od pomoći, odgovornost je revizora osigurati usklađenost s cjelokupnim zakonodavnim, regulativnim ili profesionalnim obavezama.

Revizija finansijskih izvještaja

3. Svrha revizije je povisiti stepen povjerenja namjeravanih korisnika u finansijske izvještaje. To se postiže izražavanjem revizorovog mišljenja o tome da li su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. U slučaju većine okvira opće namjene, to je mišljenje o tome da li su finansijski 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 tačku A1.)
4. Finansijski izvještaji podvrgnuti reviziji su oni poslovnog subjekta, koje je pripremio menadžment subjekta pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje. MRevS-ovi ne nameću odgovornosti menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje i nisu iznad zakona i regulative koji uređuju njihove odgovornosti. Međutim, revizije u skladu s MRevS-ovima obavljaju se uz pretpostavku da su menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvatili određene odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije. Revizije finansijskih izvještaja ne oslobađaju menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje njihovih odgovornosti. (Vidjeti tačke A2-A11.)

5. Kao osnovu za revizorovo mišljenje, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor stekne razumno uvjerenje o tome da li su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja bilo zbog prevare ili zbog pogreške. Razumno uvjerenje je viši nivo uvjerenja. Ono se stiče kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nizak nivo. Međutim, razumno uvjerenje nije apsolutni nivo uvjerenja jer postoje ograničenja svojstvena reviziji koja za posljedicu 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 tačke A28-A52.)
6. Koncept važnosti primjenjuje revizor i pri planiranju i pri obavljanju revizije te u ocjenjivanju učinaka pogrešnih prikazivanja otkrivenih u reviziji i učinaka neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, u finansijskim izvještajima.¹ Općenito, pogrešna prikazivanja, uključujući propuštanja, smatraju se značajnim, pojedinačno ili zbirno, ako se može razumno očekivati da utiču na poslovne odluke korisnika donesene na osnovu finansijskih izvještaja. Prosudbe o važnosti stvaraju se u kontekstu okružujućih okolnosti. Na njih utiče revizorova percepcija potreba za finansijskim informacijama koje imaju korisnici finansijskih izvještaja, veličina ili sadržaj pogrešnog prikazivanja ili kombinacija tih faktora. Revizorovo mišljenje odnosi se na finansijske izvještaje kao cjelinu i zbog toga revizor nije odgovoran za otkrivanja pogrešnih prikazivanja koja nisu značajna za finansijske izvještaje kao cjelinu.
7. MRevS-ovi sadrže ciljeve, zahtjeve i materijale za primjenu i ostale materijale s objašnjenima koji su oblikovani da pomognu revizoru stvoriti razumno uvjerenje. MRevS-ovi zahtijevaju da revizor koristi profesionalnu prosudbu i očuva profesionalni skepticizam tokom planiranja i obavljanja revizije te da, između ostalog:
 - prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prevare ili zbog pogreške, temeljeno na razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole;
 - pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome postoje li značajna pogrešna prikazivanja, pomoću oblikovanja i implementiranja odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike i
 - formira mišljenje o finansijskim izvještajima temeljeno na zaključcima izvedenim iz dobijenih revizijskih dokaza.
8. Oblik mišljenja koje će izraziti revizor ovisit će o primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativama. (Vidjeti tačke A12-A13.)

¹ MRevS 320 “Značajnost u planiranju i obavljanju revizije” i MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije”.

9. Revizor također može imati određene druge odgovornosti za obavještanje i izvještavanje korisnika, menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili stranaka izvan poslovnog subjekta, u vezi s pitanjima koja iskrsnu temeljem revizije. To može biti ustanovljeno MRevS-ovima ili primjenjivim zakonima ili regulativama.²

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS je na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet na 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Opći ciljevi revizora

11. U obavljanju revizije finansijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su:
- (a) steći razumno uvjerenje o tome da li su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prevare ili zbog pogreške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja i
 - (b) izvijestiti o finansijskim izvještajima te komunicirati kako se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nalazima.
12. U svim slučajevima kada se ne može steći razumno uvjerenje i mišljenje s rezervom u revizorovom izvještaju u datim okolnostima nije dovoljno za svrhe izvještavanja namjeravanih korisnika finansijskih izvještaja, MRevS-ovi zahtijevaju da se revizor suzdrži od mišljenja ili povuče iz angažmana ili napusti³ angažman, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Definicije

13. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dodijeljena kako slijedi:
- (a) Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja – okvir finansijskog izvještavanja koji je primijenio menadžment, i gdje je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje, pri sastavljanju finansijskih izvještaja, a koji je prihvatljiv u kontekstu poslovnog subjekta i ciljeva finansijskih izvještaja, ili ga nalaže zakon ili regulativa.

² Vidjeti, na primjer, MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje” i točku 43 MRevS-a 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji finansijskih izvještaja”.

³ U MRevS-ovima se koristi samo pojam – povlačenje.

Pojam “okvir fer prezentacije” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira i:

- (i) direktno ili indirektno navodi da za postizanje fer prezentacije finansijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura obavijesti povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili
- (ii) direktno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije finansijskih izvještaja, menadžment odstupa od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam “okvir usklađenosti” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz tačke (a) ili (b).

- (b) Revizijski dokaz – informacije koje je revizor koristio pri donošenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju finansijski izvještaji i druge informacije. Za svrhe MRevS-ova:
 - (i) dostatnost revizijskih dokaza je mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utiče revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja, kao i kvalitet takvih revizijskih dokaza i
 - (ii) primjerenost revizijskih dokaza je mjera kvaliteta revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i pouzdanosti u potkrepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorovo mišljenje.
- (c) Revizijski rizik – rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja.
- (d) Pojam “revizor” koristi se za označavanje osobe ili osoba koje obavljaju reviziju, uobičajeno za angažovanog partnera ili druge članove angažovanog tima ili, kada je primjenjivo, za tvrtku. Pojam “angažovani partner”, a ne pojam “revizor” koristi se kada neki MRevS ima izričitu namjeru da zahtjev ili odgovornost ispuni angažovani partner. “Angažovani partner” i “tvrtka”, kada je primjenjivo, treba da se shvate u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.
- (e) Rizik da postupci, koje je obavio revizor radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nizak nivo, neće otkriti pogrešno prikazivanje koje postoji u nekoj tvrdnji i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

- (f) Finansijski izvještaji – strukturirano predstavljanje historijskih finansijskih informacija, uključujući povezane bilješke uz finansijske izvještaje, namijenjene za priopćavanje o ekonomskim resursima ili obavezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj tački ili njihovim promjena tokom perioda, u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja. Povezane bilješke uz finansijske izvještaje uobičajeno obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Naziv “finansijski izvještaji” uobičajeno se odnosi na cjelovit skup finansijskih izvještaja koji je određen zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, ali se može odnositi i na pojedini izvještaj.
- (g) Historijske finansijske informacije – informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim periodima ili o ekonomskim uslovima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj tački, izražene u novčanim iznosima u vezi s određenim subjektom te izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sistema.
- (h) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, naprimjer, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-menadžere.
- (i) Pogrešan prikaz – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja stavke predočenog finansijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja koji bi bio potreban za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati usljed pogreške ili prevare.

Gdje revizor izražava mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešni prikaz također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili objavljivanja koja su po revizorovoj prosudbi nužna da bi finansijski izvještaji bili fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama ili da bi pružali istinit i fer prikaz.

- (j) Pretpostavke u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje da su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, potvrdili i razumjeli da snose sljedeće odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima. To se odnosi na odgovornost:
 - (i) za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, njihovu fer prezentaciju;
 - (ii) za one interne kontrole koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju nužnim za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare ili pogreške; i
 - (iii) osiguravanja revizoru:

OPĆI CILJEVI NEOVISNOG REVIZORA I OBAVLJANJE REVIZIJE U SKLADU
S MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA

- a. pristupa svim informacijama za koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje znaju da su relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostale stavke;
- b. dodatnih informacija koje revizor može tražiti za potrebe revizije od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje i
- c. neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

U slučaju okvira fer prezentacije, navedeno gore pod (a) može se preformulisati u “za sastavljanje i *fer* prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja” ili “za sastavljanje finansijskih izvještaja *koji pružaju istinit i fer prikaz* u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja”.

- (k) Profesionalna prosudba – primjena relevantnog znanja, iskustva i obučenosti, u kontekstu koji daju revizijski, računovodstveni i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima revizijskog angažmana.
- (l) Profesionalni skepticizam – duševno stanje koje uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uslova koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili prevare, i kritičko procjenjivanje dokaza.
- (m) Razumno uvjerenje – u kontekstu revizije finansijskih izvještaja, visok, ali ne i apsolutan, nivo uvjerenja.
- (n) Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja – rizik da su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. On ima dvije komponente, kako je niže opisano, za nivo tvrdnje:
 - (a) Inherentni rizik (*Inherent risk*) – sklonost neke tvrdnje, za klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje, pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola.
 - (b) Kontrolni rizik (*Control risk*) – rizik da djelovanjem internih kontrola subjekta neće biti spriječeno, ili pravovremeno otkriveno i ispravljeno, pogrešno prikazivanje koje može nastati za neku tvrdnju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.
- (o) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedne ili više organizacija (npr. zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obavezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka finansijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvi-

ma kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, naprimjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike menadžere.

Zahtjevi

Etički zahtjevi u vezi s revizijom finansijskih izvještaja

14. U vezi s angažmanima revizije finansijskih izvještaja, revizor će postupati u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti tačke A14-A17.)

Profesionalni skepticizam

15. Revizor će planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da finansijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti tačke A18-A22.)

Profesionalna prosudba

16. Revizor će koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju revizije finansijskih izvještaja. (Vidjeti tačke A23-A27.)

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik

17. Kako bi stekao razumno uvjerenje, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo i time omogućio da revizor stvori razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje. (Vidjeti tačke A28-A52.)

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Usklađenost s MRevS-ovima relevantnim za reviziju

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 tačke A53-A57.)
19. Revizor će steći razumijevanje cijelog teksta MRevS-a, uključujući njegov materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenima, kako bi razumio njegove ciljeve i ispravno primijenio njegove zahtjeve. (Vidjeti tačke A58-A66.)
20. Revizor neće navesti usklađenost s MRevS-om u revizorovom izvještaju, osim ako nije postupio u skladu sa zahtjevima tog MRevS-a i svih ostalih MRevS-ova relevantnih za reviziju.

Ciljevi navedeni u pojedinačnim MRevS-ovima

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 tačke A67-A69.)
- (a) Odredio da li su za postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima potrebni neki revizijski postupci povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima; i (Vidjeti tačku A70.)
 - (b) ocijenio da li su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. (Vidjeti tačku A71.)

Usklađenost s relevantnim zahtjevima

22. Ovisno o tački 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 uslovan, a uslov nije ispunjen. (Vidjeti tačke A72-A73.)
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 tačku A74.)

Propust postizanja cilja

24. Ako se ne može postići neki cilj iz relevantnog MRevS-a, revizor će ocijeniti sprečava li ga to u postizanju općih ciljeva i time zahtijeva da revizor, u skladu s MRevS-ovima, modificira revizorovo mišljenje ili da se povuče iz angažmana (gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi). Propust postizanja cilja predstavlja značajno pitanje koje zahtijeva dokumentaciju u skladu s MRevS-om 230.⁴ (Vidjeti tačke A75-A76.)

⁴ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačka 8(c).

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizija finansijskih izvještaja

Djelokrug revizije (Vidjeti tačku 3.)

A1. Revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima bavi se time da li su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Takvo mišljenje je uobičajeno za sve revizije finansijskih izvještaja. Revizorovo mišljenje stoga ne jamči, naprimjer, budući nastavak poslovanja subjekta ili djelotvornost ili efikasnost kojom je menadžment vodio poslovanje subjekta. Međutim, u nekim zakonodavstvima primjenjivi zakoni ili regulative mogu zahtijevati da revizor izrazi mišljenje o drugim posebnim pitanjima, kao što je ono o efikasnosti internih kontrola ili dosljednosti posebnog izvještaja menadžmenta u odnosu na finansijske izvještaje. Iako MRevS-ovi uključuju zahtjeve i upute u vezi s takvim pitanjima u mjeri u kojoj su relevantni za formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima, od revizora bi se zahtijevalo poduzimanje dodatnih radnji ako bi on imao dodatne odgovornosti za davanje takvih mišljenja.

Sastavljanje finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 4.)

A2. Zakon ili regulativa može u vezi s finansijskim izvještavanjem ustanoviti odgovornosti menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, razmjer tih odgovornosti, ili način na koje su one opisane, može se razlikovati u pojedinim zakonodavstvima. Uprkos tim razlikama, revizija u skladu s MRevS-ovima obavlja se uz pretpostavku da su menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvatili te razumljivi svoje odgovornosti:

- (a) za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju;
- (b) za takve interne kontrole koje menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje utvrde da su nužne kako bi omogućile sastavljanje finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja, usljed prijevare ili pogreške; i
- (c) osigurati revizoru:
 - (i) pristup svim informacijama za koje su menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje svjesni da su relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostalo;
 - (ii) dodatne informacije koje revizor može, za svrhu revizije, zahtijevati od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje; i

- (iii) neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

A3. Sastavljanje finansijskih izvještaja zahtijeva od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje:

- utvrđivanje primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, u kontekstu svih relevantnih zakona ili regulativa;
- sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s tim okvirom; i
- uključivanje primjerenog opisa tog okvira u finansijske izvještaje.

Sastavljanje finansijskih izvještaja zahtijeva da menadžment koristi prosudbe u stvaranju računovodstvenih procjena koje su razumne u datim okolnostima, kao i da odabere i primijeni odgovarajuće računovodstvene politike. Te se prosudbe koriste u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

A4. Finansijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanim tako da ispuni:

- uobičajene potrebe za finansijskim informacijama šireg kruga korisnika (tj. “finansijski izvještaji opće namjene”); ili
- potrebe za finansijskim informacijama određenih korisnika (tj. “finansijski izvještaji posebne namjene”).

A5. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja često obuhvaća standarde finansijskog izvještavanja koje ustanovljuju ovlaštene ili priznate organizacije za donošenje standarda ili se ustanovljuju pravnim ili regulativnim zahtjevima. U nekim slučajevima, okvir finansijskog izvještavanja može uključivati i standarde finansijskog izvještavanja koje ustanovljuju ovlaštene ili priznate organizacije za donošenje standarda i one ustanovljene pravnim ili regulativnim zahtjevima. Ostali izvori mogu usmjeravati na primjenu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može obuhvatiti takve ostale izvore ili se čak može sastojati isključivo od takvih izvora. Takvi ostali izvori mogu uključivati:

- pravno i etičko okruženje, uključujući propise, regulative, sudske odluke i profesionalne etičke norme u vezi s računovodstvenom problematikom;
- objavljena računovodstvena tumačenja različitih tijela koja izdaju profesionalne ili regulativne organizacije i organizacije za donošenje standarda;
- objavljena mišljenja različitih tijela o nadolazećim računovodstvenim pitanjima koja izdaju profesionalne ili regulativne organizacije i organizacije za donošenje standarda;
- široko prihvaćenu i prevladavajuću opću praksu te praksu određene djelatnosti; i
- računovodstvenu literaturu.

Gdje postoji sukob između okvira finansijskog izvještavanja i izvora u kojem se može pronaći upućivanje na njegovu primjenu, ili između izvora koje obuhvaća okvir finansijskog izvještavanja, prevlast ima izvor s najvišim ovlastima.

- A6. Zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj finansijskih izvještaja. Iako okvir ne mora određivati kako se obračunavaju ili objavljuju sve transakcije ili događaji, on uobičajeno uključuje dovoljno općenita načela koja mogu poslužiti kao osnovica za razvijanje i primjenjivanje računovodstvenih politika koje su konzistentne konceptima na kojima se zasnivaju zahtjevi okvira.
- A7. Neki okviri finansijskog izvještavanja su okviri fer prezentacije, dok su ostali okviri usklađenosti. Okviri finansijskog izvještavanja koji prvenstveno obuhvaćaju standarde finansijskog izvještavanja koje su ustanovile organizacije ovlaštene ili priznate za promicanje standarda koje subjekti trebaju koristiti za sastavljanje finansijskih izvještaja opće namjene često su oblikovani za postizanje fer prezentacije kao, naprimjer, Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI-ovi) koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde.
- A8. Zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja također određuju što čini cjelovit skup finansijskih izvještaja. U slučaju mnogih okvira, finansijski izvještaji smišljeni su da pruže informacije o finansijskom položaju, finansijskoj uspješnosti i novčanim tokovima subjekta. Za takve okvire, cjeloviti skup finansijskih izvještaja uključivao bi bilans, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o novčanim tokovima i povezane bilješke. Za neke druge okvire finansijskog izvještavanja, pojedinačni finansijski izvještaji i povezane bilješke mogu činiti cjelovit skup finansijskih izvještaja:
- Naprimjer, Međunarodni računovodstveni standard javnog sektora (IPSAS) “Finansijsko izvještavanje prema novčanoj osnovi računovodstva” koji je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora navodi da je osnovni finansijski izvještaj onaj o novčanim primicima i izdacima kada subjekt javnog sektora sastavlja svoje finansijske izvještaje u skladu s tim standardom.
 - Drugi primjeri pojedinačnih finansijskih izvještaja, od kojih bi svaki uključivao povezane bilješke, su:
 - o bilans;
 - o račun dobiti i gubitka ili izvještaj o poslovanju;
 - o izvještaj o zadržanim zaradama;
 - o izvještaj o novčanim tokovima;
 - o izvještaj o imovini i obavezama koji ne uključuje glavnica vlasnika;

- o izvještaj o promjenama u glavnici vlasnika;
 - o izvještaj o prihodima i rashodima; i
 - o izvještaj o poslovanju po proizvodnim linijama.
- A9. MRevS 210 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za utvrđivanje prihvatljivosti primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.⁵ MRevS 800 bavi se posebnim razmatranjima kada su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene.⁶
- A10. Zbog važnosti pretpostavke za obavljanje revizije, kao preduslov za prihvaćanje revizijskog angažmana, od revizora se zahtijeva da pribavi sporazum s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje da oni prihvaćaju i razumiju da snose svoje odgovornosti navedene u tački A2.⁷

Posebna razmatranja za revizije javnog sektora

- A11. Zadaci revizija finansijskih izvještaja subjekata javnog sektora mogu biti širi od onih za ostale subjekte. Kao posljedica toga, pretpostavke u vezi s odgovornostima menadžmenta, uz koje se obavljaju revizije finansijskih izvještaja subjekata javnog sektora, mogu uključivati dodatne odgovornosti, kao što je odgovornost za izvođenje transakcija i događaja u skladu sa zakonom, regulativom ili drugom pravnom stečevinom.⁸

Oblik revizorovog mišljenja (Vidjeti tačku 8.)

- A12. Mišljenje koje izrazi revizor jest o tome da li su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Oblik revizorova mišljenja, međutim, ovisit će o primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativi. Većina okvira finansijskog izvještavanja uključuje zahtjeve u vezi s prezentacijom finansijskih izvještaja. Za takve okvire, sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja uključuje prezentiranje.
- A13. Gdje je okvir finansijskog izvještavanja okvir fer prezentacije, kao što je općenito u slučaju finansijskih izvještaja opće namjene, mišljenje koje zahtijevaju MRevS-ovi jest o tome da li su finansijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz. Gdje je okvir finansijskog izvještavanja okvir usklađe-

⁵ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”, tačka 6(a).

⁶ MRevS 800 “Posebna razmatranja – Revizije finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene” tačka 8.

⁷ MRevS 210, tačka 6(b).

⁸ Vidjeti tačku A57.

nosti, zahtijevano mišljenje jest o tome da li su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s okvirom. Osim ako nije navedeno drugačije, poziv na MRevS-ove u revizorovom mišljenju pokriva oba oblika mišljenja.

Etički zahtjevi u vezi s revizijom finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 14.)

- A14. Revizor je, u vezi s angažmanima revizije finansijskih izvještaja, podvrgnut relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. Relevantni etički zahtjevi u vezi s revizijama finansijskih izvještaja uobičajeno obuhvaćaju Dio A i B Kodeksa etike za profesionalne računovođe Međunarodne federacije računovođa (u nastavku IFAC-ov Kodeks) zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji.
- A15. Dio A IFAC-ovog Kodeksa ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike relevantna revizoru kada obavlja reviziju finansijskih izvještaja i osigurava konceptualni okvir za primjenjivanje tih načela. IFAC-ov Kodeks zahtijeva da se revizor pridržava temeljnih načela, a to su:
- (a) poštenje;
 - (b) objektivnost;
 - (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
 - (d) povjerljivost; i
 - (e) profesionalno ponašanje.

Dio B IFAC-ovog Kodeksa ilustrira kako se konceptualni okvir treba primijeniti u određenim situacijama.

- A16. U slučaju revizijskog angažmana u javnom je interesu i stoga se zahtijeva IFAC-ovim Kodeksom, da revizor bude neovisan u odnosu na subjekt koji je podvrgnut reviziji. IFAC-ov Kodeks opisuje neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost u svijesti i neovisnost u pojavi. Revizorova neovisnost u odnosu na subjekt štiti revizorovu mogućnost da formira revizijsko mišljenje a da na njega ne djeluju uticaji koji mogu kompromitovati to mišljenje. Neovisnost povećava revizorovu mogućnost da djeluje pošteno, bude objektivan i zadrži pristup s profesionalnim skepticizmom.
- A17. Međunarodni standard kontrole kvaliteta (MSKK) 1⁹ ili nacionalni zahtjevi koji su barem isto toliko zahtjevni,¹⁰ bave se s odgovornošću tvrtke da ustanovi i održava svoj sistem kontrole kvaliteta revizijskih angažmana. MSKK 1 navodi odgovornosti tvrtke za ustanovljivanje politika i postupaka oblikovanih kako bi joj osigurali razumno jamstvo

⁹ Međunarodni standard kontrole kvaliteta (MSKK) 1 “Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge”.

¹⁰ Vidjeti MRevS 220 “Kontrola kvalitete revizije finansijskih izvještaja”, tačka 2.

da tvrtka i njeno osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost.¹¹ MRevS 220 navodi odgovornosti angažovanog partnera u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima. To uključuje stalnu pripravnost na otkrivanje, kroz promatranje i propitkivanje, ako je nužno, da članovi angažovanog tima ne postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, određivanje odgovarajućih aktivnosti, ako angažovani partner uoči neko pitanje koje pokazuje da članovi tima nisu ispunili relevantne etičke zahtjeve, i stvaranje zaključka o usklađenosti sa zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi na revizijske angažmane.¹² MRevS 220 navodi da se angažovani tim može osloniti na sistem kontrole kvaliteta u ispunjavanju svojih odgovornosti u vezi s postupcima kontrole kvaliteta primjenjivim u pojedinom revizijskom angažmanu, osim ako informacije koje je osigurala tvrtka ili treće stranke ne sugeriraju drugačije.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti tačku 15.)

A18. Profesionalni skepticizam uključuje opreznost spram, naprimjer:

- revizijskih dokaza koji su proturječni drugim dobijenim revizijskim dokazima;
- informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji se koriste kao revizijski dokazi;
- uslova koji mogu ukazivati na moguću prijevaru i
- okolnosti koje sugeriraju da su potrebni revizijski postupci povrh onih koji su zahtijevani MRevS-ovima.

A19. Održavanje profesionalnog skepticizma kroz cijelu reviziju nužno je ako revizor treba, naprimjer, smanjiti rizike:

- previda neuobičajenih okolnosti;
- prekomjernog generaliziranja kada se zaključci temelje na primjeni metode promatranja i
- primjenjivanja pogrešnih pretpostavki pri određivanju sadržaja, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka te pri ocjenjivanju njihovih rezultata.

A20. Profesionalni skepticizam nužan je za kritičko procjenjivanje revizijskih dokaza. To uključuje preispitivanje kontradiktornih revizijskih dokaza i pouzdanosti dokumenata i odgovora na upite i ostalih informacija dobijenih od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. To također uključuje sagledavanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza dobijenih u kontekstu okolnosti, naprimjer, u slučaju gdje postoje

¹¹ MSKK 1, tačke 20-25.

¹² MRevS 220, tačke 9-12.

faktori rizika prevare i jedan dokument vrste osjetljive spram prevare, koji je jedini potkrepljujući dokaz za značajni iznos iz finansijskog izvještaja.

- A21. Revizor može prihvatiti evidencije i dokumentaciju kao vjerodostojne osim ako ima razloga vjerovati suprotno. Ipak, od revizora se zahtijeva da razmotri pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi.¹³ U slučajevima sumnje u pouzdanost informacija ili indikacija mogućih prevara (naprimjer, ako uslovi utvrđeni tokom revizije uzrokuju da revizor povjeruje da dokumentacija može biti neautentična ili da bi uslovi u dokumentu mogli biti falsifikovani), MRevS-ovi zahtijevaju da to revizor dalje istraži i odredi koje su izmjene ili dopune revizijskih postupaka nužne za rješavanje tog pitanja.¹⁴
- A22. Od revizora se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva u vezi s poštenjem i čestitošću subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, pri sticanju razumnog uvjerenja, vjerovanje revizora da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti ne oslobađa revizora potrebe da pristupa s profesionalnim skepticizmom ili mu ne dopušta da to prihvati kao takvo bez revizijskih dokaza koji bi bili manje od uvjerljivih.

Profesionalna prosudba (Vidjeti tačku 16.)

A23. Profesionalna prosudba ključna je za ispravno obavljanje revizije. To je stoga što se interpretiranje relevantnih etičkih zahtjeva i MRevS-ova, kao i donošenje odluka utemeljenih na informacijama, što se zahtijeva tokom odvijanja revizije, ne može obaviti bez primjene relevantnog znanja i iskustva na činjenice i date okolnosti. Profesionalna prosudba je nužna naročito u vezi s odlukama o:

- važnosti i revizijskom riziku;
- vrsti, vremenskom rasporedu i obimu revizijskih postupaka koji su potrebni za ispunjenje zahtjeva MRevS-ova i dobijanje revizijskih dokaza;
- ocjenjivanju da li su dobijeni dostatni i primjereni revizijski dokazi i treba li nešto dodatno obaviti kako bi se postigli ciljevi MRevS-ova i na taj način opći ciljevi revizora;
- ocjeni menadžmentovih prosudbi u primjenjivanju subjektovog primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; i
- stvaranju zaključaka temeljenih na dobijenim revizijskim dokazima, naprimjer, procjenjujući razumnost procjena koje je menadžment obavio pri sastavljanju finansijskih izvještaja.

¹³ MRevS 500 "Revizijski dokazi", tačke 7-9.

¹⁴ MRevS 240, tačka 13; MRevS 500, tačka 11; i MRevS 505 "Eksterne konfirmacije", tačke 10-11 i 16.

- A24. Razlikovno svojstvo profesionalne prosudbe koja se očekuje od revizora jest da ju obavlja revizor čija obučenost, znanje i iskustvo pomažu u razvijanju nužne kompetentnosti za stvaranje razumnih prosudbi.
- A25. Obavljanje profesionalne prosudbe i u nekom određenom slučaju temelji se na činjenicama i okolnostima koje su poznate revizoru. Konsultovanje o složenim ili spornim pitanjima tokom odvijanja revizije, i unutar angažovanog tima i između angažovanog tima i drugih na odgovarajućem nivou unutar ili izvan tvrtke, kao što zahtijeva MRevS 220,¹⁵ pomaže revizoru u stvaranju razumnih informacija utemeljenih na prosudbama.
- A26. Profesionalna prosudba može se ocijeniti na temelju toga odražava li stvorena prosudba kompetentnu primjenu revizijskih i računovodstvenih načela te da li je odgovarajuća u datom kontekstu, i dosljedna, činjenicama i okolnostima koje su revizoru bile poznate do datuma revizorovog izvještaja.
- A27. Profesionalna prosudba treba se provoditi tokom revizije. Ona također treba biti odgovarajuće dokumentovana. U vezi s tim, od revizora se zahtijeva da pripremi revizijsku dokumentaciju koja je dovoljna da bi iskusni revizor, koji prethodno nije povezan s revizijom, razumio značajne profesionalne prosudbe stvorene tokom stvaranja zaključaka o značajnim pitanjima nastalim tokom revizije.¹⁶ Profesionalna prosudba ne koristi se kao opravdanje za odluke koje inače nisu na drugi način potkrijepljene činjenicama i okolnostima ili dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima.

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik (Vidjeti tačke 5 i 17.)

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza

- A28. Revizijski dokaz nužan je za potkrepljivanje revizorovog mišljenja i izvještaja. On je kumulativne prirode i prvenstveno se dobija revizijskim postupcima obavljenim tokom odvijanja revizije. On može, međutim, također uključiti informacije dobijene iz drugih izvora, kao što su revizije u prethodnim godinama (pod uslovom da je revizor utvrdio da li su nastale promjene od vremena kada su obavljane te revizije koje mogu uticati na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji¹⁷) ili iz postupaka tvrtke kontrole kvaliteta za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Osim drugih izvora unutar i izvan poslovnog subjekta, subjektive računovodstvene evidencije važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz mogu biti one koje pripremi ekspert zaposlen u tvrtki ili kojeg je angažovala tvrtka. Revizijski dokaz obuhvaća, kako informacije koje potkrepljuju i potvrđuju menadžmentove tvrdnje, tako i

¹⁵ MRevS 220, točka 18.

¹⁶ MRevS 230, točka 8.

¹⁷ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, točka 9.

svaku informaciju koja proturječi takvim tvrdnjama. Osim toga, u nekim slučajevima, revizor koristi činjenicu nepostojanja informacije (naprimjer, menadžmentovo odbijanje davanja tražene izjave) i stoga to također tvori revizijski dokaz. Najveći dio revizorovog posla u formiranju revizorovog mišljenja sastoji se u dobijanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza.

- A29. Dostatnost i primjerenost revizijskog dokaza međusobno su povezane. Dostatnost je mjera količine revizijskih dokaza. Na potrebnu količinu revizijskih dokaza utiče revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja (što je procijenjeni rizik viši, to je vjerovatnije da će se zahtijevati više revizijskih dokaza) te također kvalitet takvih revizijskih dokaza (što je njihov kvalitet bolja, to ih se manje zahtijeva). Dobijanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može nadoknaditi njihov slab kvalitet.
- A30. Primjerenost je mjera kvaliteta revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i njegove pouzdanosti u stvaranju podrške zaključcima na kojima je temeljeno revizorovo mišljenje. Na pouzdanost dokaza utiče njegov izvor i njegova vrsta te je ovisna o pojedinačnim okolnostima u kojima je dokaz dobijen.
- A31. Pitanje je profesionalne prosudbe da li su dobijeni dostatni i primjereni revizijski dokazi za smanjivanje revizijskog rizika na prihvatljivo nizak nivo te da li je time omogućeno revizoru da stvori razumne zaključke na kojima se temelji revizorovo mišljenje. MRevS 500 i ostali relevantni MRevS-ovi ustanovljuju dodatne zahtjeve i pružaju daljnje upute primjenjive tokom revizije u vezi s revizorovim razmatranjima o dobijanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Revizijski rizik

- A32. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja. Procjena rizika temelji se na revizijskim postupcima kako bi se dobile informacije nužne za tu svrhu i dokazima dobijenim tokom revizije. Procjena rizika jest područje za profesionalne prosudbe, prije nego što je područje za koje su moguća precizna mjerenja.
- A33. Za svrhe MRevS-ova, revizijski rizik ne uključuje rizik da revizor može izraziti mišljenje da su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani kada to oni nisu. Taj je rizik redovno beznačajan. Nadalje, revizijski rizik je stručni pojam povezan s procesom revidiranja; nije povezan s revizorovim poslovnim rizicima, kao što su gubitak temeljem sudskog spora, negativan publicitet ili drugi događaji koji nastaju u vezi s revizijom finansijskih izvještaja.

Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

A34. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu postojati na dva nivoa:

- na nivou cjelokupnih finansijskih izvještaja i
- na nivou tvrdnje za klasu transakcija, stanje računa i objavljivanja.

- A35. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou cjelokupnih finansijskih izvještaja odnose se na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji prožimaju finansijske izvještaje kao cjelinu i imaju potencijalan učinak na mnoge tvrdnje.
- A36. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja za nivo tvrdnji procjenjuju se kako bi se odredile vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka nužnih za dobijanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Ti dokazi revizoru omogućavaju da izrazi mišljenje o finansijskim izvještajima uz prihvatljivo nizak nivo revizijskog rizika. Revizori koriste različite pristupe za procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Naprimjer, revizor može koristiti model koji izražava opći odnos sastavnih dijelova revizijskog rizika u matematičkim izrazima kako bi se došlo do prihvatljivog nivoa rizika neotkrivanja. Neki revizori smatraju da su takvi modeli korisni u planiranju revizijskih postupaka.
- A37. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja za nivo tvrdnji sastoje se od dva sastavna dijela: inherentnog rizika i kontrolnog rizika. Inherentni rizik i kontrolni rizik su subjektivi rizici; oni postoje neovisno o reviziji finansijskih izvještaja.
- A38. Inherentni rizik je veći za neke tvrdnje i s njima povezane klase transakcija, stanja računa i objavljivanja, nego za ostale. Naprimjer, on može biti viši za složenije izračune ili za račune koji se sastoje od iznosa izvedenih računovodstvenim procjenama koje su podložne procjeni značajne neizvjesnosti. Vanjske okolnosti koje stvaraju poslovne rizike također mogu uticati na inherentni rizik. Naprimjer, tehnološki razvoj može učiniti neke proizvode zastarjelim i na taj način uzrokovati podložnost zaliha procjenjivanju. Na inherentni rizik koji se odnosi na određenu tvrdnju mogu uticati faktori u subjektu ili njegovom okruženju koji se odnose na nekoliko ili pak sve vrste transakcija, stanja računa ili objavljivanja. Takvi faktori mogu uključivati, naprimjer, nedostatak dovoljnog obrtnog kapitala za nastavak poslovanja ili propadanje djelatnosti koju karakteriziraju brojni poslovni neuspjesi.
- A39. Kontrolni rizik je funkcija efikasnosti menadžmentovog oblikovanja, implementacije i održavanja internih kontrola usmjerenih na uočene rizike koji ugrožavaju postizanje subjektivih ciljeva relevantnih za sastavljanje subjektivih finansijskih izvještaja. Međutim, interne kontrole, neovisno o tome koliko su dobro oblikovane i koliko dobro djeluju, mogu samo smanjiti, ali ne i eliminirati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima, jer uvijek postoje inherentna ograničenja internih kontrola. To, naprimjer, uključuje mogućnost ljudskih pogrešaka ili zabuna, ili zaobilaznje kontrola tajnim sporazumom ili neprimjerenim postupcima menadžmenta. U skladu s tim, uvijek će postojati neki kontrolni rizik. MRevS-ovi utvrđuju uslove pod kojima se od revizora zahtijeva, ili revizor može odabrati, da testira efikasnost djelovanja kontrola pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima dokaznih postupaka koje treba obaviti.¹⁸

¹⁸ MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike", tačke 7-17.

- A40. MRevS-ovi se uobičajeno ne odnose odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego umjesto toga na kombinovanu procjenu “rizika značajnog pogrešnog prikazivanja”. Međutim, revizor može napraviti odvojene ili kombinovane 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 procenti ili nekoličinskim izrazima. U svakom slučaju, važnija je potreba da revizor napravi procjenu rizika nego različiti pristupi kojima se to može obaviti.
- A41. MRevS 315 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za nivo finansijskih izvještaja i nivo tvrdnji.

Rizik neotkrivanja

- A42. Za dati nivo revizijskog rizika, prihvatljivi nivo rizika neotkrivanja je u obrnuto proporcionalnom odnosu spram procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za nivo tvrdnje. Naprimjer, što revizor više vjeruje da su veći rizici značajnog pogrešnog prikazivanja, to se manji rizik neotkrivanja može prihvatiti i, u skladu s tim, revizor zahtijeva više uvjerljivih revizijskih dokaza.
- A43. Rizik neotkrivanja u vezi je s vrstama, vremenskim rasporedom i obimom revizorovih postupaka koje je on odredio kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo. On je stoga funkcija efikasnosti revizijskog postupka i revizorove provedbe tog postupka. Pitanja kao što su:
- primjereno planiranje;
 - ispravno dodjeljivanje osoblja angažovanom timu;
 - postupanje uz profesionalni skepticizam i
 - nadzor i pregled obavljenog revizijskog posla,
- pomažu poboljšati efikasnost revizijskog postupka i njegovog izvođenja te smanjuju mogućnost da revizor odabere neodgovarajući revizijski postupak, pogrešno primijeni odgovarajući revizijski postupak ili pogrešno protumači rezultate revizije.
- A44. MRevS 300¹⁹ i MRevS 330 ustanovljuju zahtjeve i pružaju upute za planiranje revizije finansijskih izvještaja i revizorove reakcije na procijenjene rizike. Rizik neotkrivanja, međutim, može biti samo smanjen, ali ne i eliminisan zbog inherentnih ograničenja revizije. U skladu s tim, uvijek će postojati neki rizik neotkrivanja.

¹⁹ MRevS 300 “Planiranje revizija finansijskih izvještaja.”

Inherentna ograničenja revizije

A45. Od revizora se ne očekuje, i on ni ne može, smanjiti revizijski rizik na nulu te stoga ni dobiti apsolutno uvjerenje da su finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare 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 nedvojbni. Inherentna ograničenja revizije nastaju zbog:

- sadržaja finansijskog izvještavanja;
- sadržaja revizijskih postupaka i
- potrebe da se revizija obavi u razumnom vremenskom periodu i uz razumni trošak.

Sadržaj finansijskog izvještavanja

A46. Sastavljanje finansijskih izvještaja uključuje menadžmentove prosudbe u primjenjivanju zahtjeva iz subjektovog primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja na činjenice i okolnosti poslovnog subjekta. Osim toga, mnoge stavke finansijskih izvještaja uključuju subjektivne odluke ili procjene ili postojanje neke neizvjesnosti i može postojati raspon prihvatljivih interpretacija ili prosudbi koje se mogu izvesti. Posljedično, neke stavke finansijskih izvještaja podložne su svojstvenom nivou varijabilnosti koja se ne može eliminirati primjenom revizijskih postupaka. Naprimjer, to je čest slučaj u vezi s određenim računovodstvenim procjenama. Ipak, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor posebno razmotri da li su računovodstvene procjene razumne u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i povezanih objavljivanja te razmotri kvalitativne aspekte subjektive računovodstvene prakse, uključujući pokazatelje mogućih pristranosti u menadžmentovim prosudbama.²⁰

Sadržaj revizijskih postupaka

A47. Postoje praktična i zakonska ograničenja revizorovih mogućnosti dobijanja revizijskih dokaza. Naprimjer:

- Postoji mogućnost da menadžment ili drugi ne osiguraju, namjerno ili nenamjerno, potpune informacije koje su relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja ili koje je zahtijevao revizor. U skladu s tim, revizor ne može biti siguran da su informacije potpune, čak i ako je revizor obavio revizijske postupke kako bi stekao uvjerenja da su dobijene sve relevantne informacije.

²⁰ MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja" i MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o finansijskim izvještajima", tačka 12.

- Prevara može uključivati sofisticirane i brižljivo organizirane sheme za njeno prikrivanje. Zbog toga, revizijski postupci korišteni za pribavljanje revizijskih dokaza mogu biti neefikasni za otkrivanje namjernog pogrešnog prikazivanja koje uključuje, tajni sporazum za falsifikovanje dokumentacije koji može uzrokovati da revizor smatra kako su revizijski dokazi valjani kada to oni nisu. Revizor nije ni obučeni niti se od njega očekuje da je ekspert za ocjenjivanje autentičnosti dokumenata.
- Revizija nije službeno istraživanje navodnih malverzacija. U skladu s tim, revizoru nisu date određene zakonske ovlasti, kao što je ovlast pretrage koja može biti nužna za takvo istraživanje.

Pravovremenost finansijskog izvještavanja i ravnoteža između koristi i troška

A48. Pitanje poteškoće, vremena ili sadržanih troškova nije samo po sebi valjana osnova da revizor propusti obaviti revizijski postupak za koji nema alternative ili da bude zadovoljan s revizijskim dokazima koji su manje nego uvjerljivi. Odgovarajuće planiranje pomaže u osiguranju dovoljnog vremena i dovoljnih raspoloživih resursa za obavljanje revizije. Uprkos tome, važnost informacije, a time i njena vrijednost, teže smanjivanju protoka vremena i potrebno je postići ravnotežu između pouzdanosti informacije i njenog troška. To je prepoznato u nekim okvirima finansijskog izvještavanja (vidjeti, naprimjer, IASB-ov "Okvir za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja"). Stoga, kod korisnika finansijskih izvještaja postoji očekivanje da će revizor formirati mišljenje o finansijskim izvještajima unutar razumnog vremenskog perioda i uz razuman trošak te uz priznavanje da je neizvodivo obraditi svaku informaciju koja može postojati ili iscrpno ispitati svako pitanje uz pretpostavku da je informacija pogrešna ili prevarena dok se ne dokaže drugačije.

A49. Kao posljedica toga, nužno je da revizor:

- planira reviziju tako da će ona biti obavljena na efikasan način;
- usmjeri revizijske napore prema područjima za koja najviše očekuje da sadrže rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo usljed prevare ili usljed pogreške, s odgovarajućim manjim naporom usmjerenim na ostala područja i
- koristi testiranje i druge načine ispitivanja populacija radi otkrivanja pogrešnih prikazivanja.

A50. U kontekstu pristupa opisanih u tački A49, MRevS-ovi sadrže zahtjeve za planiranje i obavljanje revizije te zahtijevaju da revizor, između ostalog:

- ima osnovicu za prepoznavanje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivoima finansijskih izvještaja i tvrdnji kroz obavljanje postupaka procjene rizika i povezane aktivnosti;²¹ i

²¹ MRevS 315, točke 5-10.

- koristi testiranja i ostale načine ispitivanja populacija na način koji revizoru osigurava razumnu osnovicu za stvaranje zaključaka o populaciji.²²

Ostala pitanja koja utiču na inherentna ograničenja revizije

A51. U slučaju određenih tvrdnji ili područja ispitivanja, posebno su važni potencijalni učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost da otkrije značajna pogrešna prikazivanja. Takve tvrdnje ili područja ispitivanja uključuju:

- prevaru, a naročito prevaru koja uključuje viši menadžment ili tajni sporazum; (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 240.)
- postojanje i potpunost odnosa i transakcija s povezanom strankom; (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 550²³.)
- nastanak neusklađenosti sa zakonima i regulativama; i (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 250²⁴.)
- buduće događaje ili uslove koji mogu uzrokovati da subjekt prekine nastavak vremenski neograničenog poslovanja. (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 570²⁵.)

Relevantni MRevS-ovi navode posebne revizijske postupke radi pomaganja u ublažavanju učinka inherentnog ograničenja.

A52. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja finansijskih izvještaja mogu biti neotkrivena, čak i ako je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima. U skladu s tim, naknadno otkriće značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja nastalo prevaram ili pogreškom ne ukazuje samo po sebi na propust u obavljanju revizije u skladu s MRevS-ovima. Međutim, inherentna ograničenja revizije nisu opravdanje revizoru da se zadovolji s revizijskim dokazima koji su manje od uvjerljivih. Da li je revizor obavio reviziju u skladu s MRevS-ovima utvrđuje se pomoću revizijskih postupaka obavljenih u datim okolnostima, dostatnosti i primjerenosti, njima dobijenih, revizijskih dokaza i prikladnosti revizorovog izvještaja temeljenog na ocjenjivanju dokaza u kontekstu općih ciljeva revizora.

²² MRevS 330; MRevS 500; MRevS 520 “Analitički postupci” i MRevS 530 “Revizijsko uzorkovanje”.

²³ MRevS 550 “Povezane stranke”.

²⁴ MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja”.

²⁵ MRevS 570 “Vremenska neograničenost poslovanja”.

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti tačku 18.)

- A53. MRevS-ovi, uzeti u cjelini, osiguravaju standarde za revizorov rad u ispunjavanju općih ciljeva revizora. MRevS-ovi se bave općim odgovornostima revizora, kao i revizorovim daljnjim razmatranjima relevantnim za primjenu tih odgovornosti na određenu problematiku.
- A54. Djelokrug, datum stupanja na snagu i svako određeno ograničenje primjenjivosti određenog MRevS-a jasno su navedeni u MRevS-u. Ako u MRevS-u nije drugačije navedeno, revizoru je dopušteno primijeniti MRevS prije datuma stupanja na snagu navedenog u njemu.
- A55. U obavljanju revizije, od revizora se može zahtijevati usklađenost sa zakonskim ili regulativnim zahtjevima povrh onih iz MRevS-ova. MRevS-ovi ne nadilaze zakone ili regulative koje uređuju revizije finansijskih izvještaja. U slučaju da se takav zakon ili regulativa razlikuje od MRevS-ova, revizije obavljene samo u skladu sa zakonom ili regulativom neće automatski biti usklađene s MRevS-ovima.
- A56. Revizor također može obavljati reviziju i u skladu s MRevS-ovima i u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije ili države. U takvim slučajevima, osim usklađenosti sa svakim MRevS-om relevantnim za reviziju, može biti nužno da revizor obavi dodatne revizijske postupke kako bi se osigurala usklađenost s relevantnim standardima te jurisdikcije ili države.

Posebna razmatranja za revizije u javnom sektoru

- A57. MRevS-ovi su mjerodavni za angažmane u javnom sektoru. Međutim, na odgovornosti revizora javnog sektora mogu uticati zadaci revizije ili obaveze subjekata javnog sektora nastale temeljem zakona, regulative ili drugih ovlasti (kao što su ministarske smjernice, zahtjevi politika uprave ili rezolucije), koje mogu imati širi djelokrug od revizije finansijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. Tim dodatnim odgovornostima MRevS-ovi se ne bave. Njima se mogu baviti objavljivanja Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija ili standardi nacionalnih kreatora standarda ili upute koje stvaraju državne revizijske agencije.

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti tačku 19.)

- A58. Osim ciljeva i zahtjeva (zahtjevi su izraženi u MRevS-ovima korištenjem riječi “će”), MRevS-ovi sadrže s njima povezane upute u obliku materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Oni također mogu sadržati i uvodne materijale koji osiguravaju kontekst važan za ispravno shvaćanje MRevS-a, kao i definicije. Stoga je cjelokupni tekst MRevS-a relevantan za razumijevanje ciljeva navedenih u MRevS-u te za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a.

A59. Gdje je nužno, materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima daju dodatna objašnjenja zahtjeva MRevS-a i upute za njegovo ispunjavanje. On može naročito:

- podrobnije objasniti što znači zahtjev ili što se njime namjerava postići i
- sadržati primjere postupaka koji mogu biti primjereni u datim okolnostima.

Iako takve upute same po sebi ne nameću zahtjeve, relevantne su za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima također mogu pružiti ishodišne informacije o pitanju koje se uređuje MRevS-om.

A60. Dodaci čine dio materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Svrha i namjena korištenja dodataka objašnjena je u tekstu MRevS-a na koji se odnosi ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.

A61. Uvodni materijal može uključiti, prema potrebi, takvu problematiku kao što je objašnjenje:

- svrhe i djelokruga MRevS-a, uključujući kakav je odnos MRevS-a prema drugim MRevS-ovima;
- područja MRevS-a;
- odgovarajućih odgovornosti revizora i drugih u vezi s područjem MRevS-a; i
- konteksta u kojem je stvoren MRevS.

A62. MRevS može uključiti, u odvojenom poglavlju pod naslovom “Definicije”, opis značenja dodijeljenih pojedinim pojmovima za svrhe MRevS-ova. To je dato kako bi se pomoglo dosljednoj primjeni i interpretiranju MRevS-ova, i nije s namjerom nadilaženja definicija koje mogu biti ustanovljene za druge svrhe u zakonu, regulativi ili drugačije. Ako nije drugačije navedeno, ti će pojmovi imati isto značenje kroz sve MRevS-ove. Pojmovnik u vezi s Međunarodnim standardima koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja u “Priručniku Međunarodnih revizijskih standarda i standarda kontrole kvalitete” sadrži potpun popis pojmova definisanih u MRevS-ovima. On također uključuje opis drugih pojmova koji se mogu pronaći u MRevS-ovima kako bi se pomoglo zajedničko i dosljedno interpretiranje i prevođenje.

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 objašnjenjima 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.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

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 uslovom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i
- (b) jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) direktne ili nekomplikovane transakcije;
 - (ii) jednostavno knjigovodstvo;
 - (iii) malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti;
 - (iv) malobrojne interne kontrole;
 - (v) malo nivoa 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.

- A65. Posebna razmatranja za male subjekte uključena u MRevS-ove stvorena su i imaju prvenstveno na umu poslovne subjekte koji nisu izlistani. Neka razmatranja, međutim, mogu biti od pomoći u revizijama manjih izlistanih poslovnih subjekata.
- A66. U MRevS-ovima se vlasnik malog subjekta koji je uključen u svakodnevno vođenje subjekta naziva “vlasnik-menadžer”.

Ciljevi navedeni u pojedinačnim MRevS-ovima (Vidjeti tačku 21.)

- A67. Svaki MRevS sadrži jedan ili više ciljeva koji stvaraju vezu između zahtjeva i općih ciljeva revizora. Ciljevi u pojedinom MRevS-u služe za usmjeravanje revizora na željeni ishod MRevS-a, dok su istovremeno dovoljno specifični da pomognu revizoru u:
 - razumijevanju što se treba obaviti i, gdje je nužno, koji su primjereni načini za postizanje toga;
 - odlučivanju treba li što god dodatno učiniti da bi ih se postiglo u određenim okolnostima revizije.
- A68. Ciljeve treba razumjeti u kontekstu općih ciljeva revizora navedenih u tački 11 ovog MRevS-a. Kao što je slučaj s općim ciljevima revizora, mogućnost postizanja pojedinačnog cilja jednako je podložna inherentnim ograničenjima revizije.
- A69. Pri korištenju ciljeva, od revizora se zahtijeva da uzima u obzir međusobni odnos MRevS-ova. To je zbog toga, kako je navedeno u tački A53, što se MRevS-ovi u nekim slučajevima bave s općim odgovornostima, a u drugim s primjenom te odgovornosti u određenom području. Naprimjer, ovaj MRevS zahtijeva da revizor primijeni pristup

s profesionalnim skepticizmom; to je nužno u svim aspektima planiranja i obavljanja revizije ali se ne ponavlja kao zahtjev svakog pojedinačnog MRevS-a. Na detaljnijem nivou, MRevS 315 i MRevS 330 sadrže, između ostalog, ciljeve i zahtjeve koji se bave revizorovom odgovornošću da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i da s tim u vezi oblikuje i obavi daljnje revizijske postupke kao reakciju na procijenjene rizike. Ti ciljevi i zahtjevi primjenjuju se tokom cijele revizije. MRevS koji se bavi specifičnim aspektima revizije (naprimjer, MRevS 540) može proširiti kako se ciljevi i zahtjevi takvih MRevS-ova, kao što su MRevS 315 i MRevS 330, treba da primijene u vezi s problematikom MRevS-a ali ih ne ponavlja. Na taj način, u postizanju cilja navedenog u MRevS-u 540, revizor je uzeo u obzir ciljeve i zahtjeve drugih relevantnih MRevS-ova.

Korištenje ciljeva za određivanje potrebe dodatnih revizijskih postupaka (Vidjeti tačku 21(a).)

A70. Zahtjevi MRevS-ova oblikovani su da omoguće revizoru postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima, te na taj način i općih ciljeva revizora. Zbog toga se očekuje da revizorova ispravna primjena zahtjeva MRevS-ova osigura dovoljnu osnovu za revizorovo postizanje ciljeva. Međutim, budući da se okolnosti revizijskih angažmana znatno razlikuju i sve one ne mogu se anticipirati u MRevS-ovima, revizor je odgovoran za određivanje revizijskih postupaka nužnih za ispunjavanje zahtjeva MRevS-ova i postizanje ciljeva. U okolnostima angažmana, mogu postojati određena pitanja koja zahtijevaju da revizor obavi revizijske postupke povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima kako bi ispunio ciljeve navedene u MRevS-ovima.

Korištenje ciljeva za ocjenjivanje da li su dobijeni dostatni i primjereni revizijski dokazi (Vidjeti tačku 21(b).)

A71. Od revizora se zahtijeva korištenje ciljeva za ocjenjivanje da li su dobijeni dostatni i primjereni revizijski dokazi u kontekstu općih ciljeva revizora. Ako kao rezultat revizor zaključi da revizijski dokazi nisu dostatni i primjereni, tada revizor može slijediti jedan ili više od sljedećih pristupa za ispunjavanje zahtjeva tačke 21(b):

- ocijeniti da li su dodatni relevantni revizijski dokazi bili dobijeni ili će biti dobijeni kao posljedica postupanja u skladu s ostalim MRevS-ovima;
- proširiti posao obavljen u ostvarivanju jednog ili više zahtjeva; ili
- obaviti druge postupke koji su po revizorovoj prosudbi nužni u datim okolnostima.

Gdje se očekuje da ništa od prethodno navedenog neće biti izvodivo ili moguće u datim okolnostima, revizor neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze pa se MRevS-ovima zahtijeva da utvrdi učinak na revizorov izvještaj ili na svoju mogućnost da dovrši angažman.

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

Relevantni zahtjevi (Vidjeti tačku 22.)

- A72. U nekim slučajevima, MRevS (a stoga i svi njegovi zahtjevi) ne moraju biti relevantni u datim okolnostima. Naprimjer, ako subjekt nema službu interne revizije, ništa u MRevS-u 610²⁶ nije relevantno.
- A73. Unutar relevantnog MRevS-a mogu postojati uslovni zahtjevi. Zahtjev je relevantan kada su okolnosti predviđene u zahtjevu primjenjive i uslov postoji. Načelno, uslovljen zahtjev bit će ili eksplicitan ili implicitan, naprimjer:
- zahtjev da se modificira revizorovo mišljenje ako postoji ograničenje djelokruga²⁷ predstavlja eksplicitno uslovljeni zahtjev; i
 - implicitno uslovljeni zahtjev predstavlja zahtjev da se onima koji su zaduženi za upravljanje²⁸ saopće značajni nedostaci u internim kontrolama otkriveni tokom revizije koji ovise o postojanju takvih utvrđenih značajnih nedostataka ili zahtjev da se pribave dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s prezentiranjem i objavljivanjem informacija o segmentima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja²⁹ koji ovisi o takvom okviru koji zahtijeva ili dopušta takvo objavljivanje.

U nekim slučajevima, zahtjev se može izraziti kao uslovljen primjenjivim zakonom ili regulativom. Naprimjer, od revizora se može zahtijevati povlačenje iz revizijskog angažmana, *gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi* ili se od revizora može zahtijevati da nešto učini, *osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom*. Ovisno o zakonodavstvu, zakonsko ili regulativno dopuštenje ili zabrana mogu biti eksplicitni ili implicitni.

Odstupanje od zahtjeva (Vidjeti tačku 23.)

- A74. MRevS 230 ustanovljuje zahtjeve dokumentovanja u onim iznimnim okolnostima gdje revizor odstupa od relevantnih zahtjeva.³⁰ MRevS-ovi ne traže usklađenost sa zahtjevima koji nisu relevantni u datim okolnostima revizije.

Propust postizanja cilja (Vidjeti tačku 24.)

- A75. Da li je neki cilj bio postignut pitanje je revizorove profesionalne prosudbe. U toj se prosudbi vodi računa o rezultatima revizijskih postupaka obavljenih u postupanju u

²⁶ MRevS 610 “Korištenje radom internih revizora”.

²⁷ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora”, tačka 13.

²⁸ MRevS 265 “Priopćavanje manjkavosti u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu”, tačka 9.

²⁹ MRevS 501 “Revizijski dokaz – dodatna razmatranja za posebne stavke”, tačka 13.

³⁰ MRevS 230, tačka 12.

OPĆI CILJEVI NEOVISNOG REVIZORA I OBAVLJANJE REVIZIJE U SKLADU
S MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA

skladu sa zahtjevima MRevS-ova i revizorovoj ocjeni da li su dobijeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kao i treba li još nešto učiniti u određenim okolnostima revizije kako bi se postigli ciljevi navedeni u MRevS-ovima. U skladu s tim, okolnosti koje dovode do propusta postizanja cilja uključuju one koje:

- sprečavaju postupanje revizora u skladu s relevantnim zahtjevima MRevS-a; i
- rezultiraju time da nije izvodivo ili moguće da revizor obavi dodatne revizijske postupke ili pribavi daljnje revizijske dokaze, koje smatra nužnima, kroz korištenje ciljeva u skladu s tačkom 21, naprimjer, zbog ograničenja u raspoloživosti revizijskih dokaza.

A76. Revizijska dokumentacija koja ispunjava zahtjeve MRevS-a 230 i posebne zahtjeve dokumentovanja iz drugih relevantnih MRevS-ova osigurava dokaz revizorove osnove za zaključak o postizanju općih ciljeva revizora. Iako nije nužno da revizor dokumentuje odvojeno (naprimjer, kao što je pomoću kontrolne liste) da su postignuti pojedinačni ciljevi, dokumentovanje propusta postizanja cilja pomaže revizorovom ocjenjivanju sprečava li ga takav propust u postizanju općih ciljeva revizora.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © april 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 210
DOGOVARANJE USLOVA REVIZIJSKIH ANGAŽMANA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za period započet
na 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4-5
Zahtjevi	
Preduslovi za reviziju	6-8
Dogovor o uslovima revizijskog angažmana	9-12
Revizije iz godine u godinu	13
Prihvaćanje promjene u uslovima revizijskog angažmana	14-17
Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana	18-21
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1
Preduslovi za reviziju	A2-A20
Dogovor o uslovima revizijskog angažmana	A21-A27
Revizije iz godine u godinu	A28
Prihvaćanje promjene u uslovima revizijskog angažmana	A29-A33
Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana	A34-A37
Dodatak 1: Primjer pisma o revizijskom angažmanu	
Dodatak 2: Utvrđivanje prihvatljivosti okvira opće namjene	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima za dogovaranje uslova revizijskog angažmana s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje. To uključuje ustanovljavanje da postoje određeni preduslovi za reviziju za koje odgovornost snosi menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje. MRevS 220¹ bavi se s onim aspektima prihvaćanja angažmana koji su unutar kontrole revizora. (Vidjeti tačku A1.)

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za period započet na 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora jest prihvatiti ili zadržati revizijski angažman samo ako je dogovorena osnova po kojoj on treba biti obavljen, kroz:
 - (a) ustanovljivanje postoje li preduslovi za reviziju i
 - (b) potvrđivanje da postoji zajedničko shvaćanje uslova revizijskog angažmana između revizora i menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

Preduslovi za reviziju – menadžmentova primjena prihvatljivog okvira finansijskog izvještavanja pri sastavljanju finansijskih izvještaja i sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama² uz koje se obavlja revizija.

5. Za svrhe ovog MRevS-a, pozivi na “menadžment” trebaju se čitati kao da piše “menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje”.

¹ MRevS 220 “Kontrola kvalitete za revizije finansijskih izvještaja”.

² MRevS 200 “Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 13.

Zahtjevi

Preduslovi za reviziju

6. Kako bi se ustanovilo da li postoje preduslovi za reviziju, revizor će:
- (a) odrediti da li je prihvatljiv okvir finansijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju finansijskih izvještaja; i (Vidjeti tačke A2-A10.)
 - (b) pribaviti saglasnost menadžmenta da potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti: (Vidjeti tačke A11-A14, A20.)
 - (i) za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju; (Vidjeti tačku A15.)
 - (ii) za onakve interne kontrole kakve menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare ili pogreške; i (Vidjeti tačke A16-A19.)
 - (iii) osigurati revizoru:
 - a. pristup svim informacijama za koje menadžment zna da su relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;
 - b. dodatne informacije koje revizor može zahtijevati od menadžmenta u svrhu revizije i
 - c. neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

Ograničenje djelokruga prije prihvatanja revizijskog angažmana

7. Ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nametnu takvo ograničenje djelokruga revizorova rada u uslovima predloženog revizijskog angažmana da revizor vjeruje kako će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od mišljenja o finansijskim izvještajima, revizor neće prihvatiti takav ograničeni angažman kao revizijski angažman, osim ako nije zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini.

Ostali faktori koji utiču na prihvatanje revizijskog angažmana

8. Ako ne postoje preduslovi za reviziju, revizor će raspraviti to pitanje s menadžmentom. Osim ako nije zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini, revizor neće prihvatiti predloženi revizijski angažman:

- (a) ako revizor utvrdi da nije prihvatljiv okvir finansijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen pri sastavljanju finansijskih izvještaja, osim kako je navedeno u tački 19; ili
- (b) ako nije dobijen dogovor naveden u tački 6(b).

Dogovor o uslovima revizijskog angažmana

9. Revizor će dogovoriti uslove revizijskog angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno. (Veza tačka A21.)
10. Ovisno o tački 11, dogovoreni uslovi revizijskog angažmana bit će evidentirani u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i uključit će: (Vidjeti tačke A22-A25.)
 - (a) cilj i djelokrug revizije finansijskih izvještaja;
 - (b) odgovornosti revizora;
 - (c) odgovornosti menadžmenta;
 - (d) naznaku primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja za sastavljanje finansijskih izvještaja i
 - (e) poziv na očekivani oblik i sadržaj bilo kojeg izvještaja koji treba izdati revizor i izjavu da mogu nastati okolnosti u kojima se izvještaj može razlikovati od očekivanog oblika i sadržaja.
11. Ako zakon ili regulativa propisuje dovoljno detaljno uslove revizijskog angažmana navedene u tački 10, revizor ih ne treba navesti u pisanom sporazumu, osim činjenice da je primjenjiv takav zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti kako je navedeno u tački 6(b). (Vidjeti tačke A22, A26-A27.)
12. Ako zakon ili regulativa propisuje odgovornosti menadžmenta slično onima opisanim u tački 6(b), revizor može utvrditi da zakon ili regulativa uključuje odgovornosti koje su, po revizorovoj prosudbi, jednake po učincima onima navedenim u toj tački. Za takve odgovornosti koje su jednake, revizor može koristiti formulacije iz zakona ili regulative za njihovo opisivanje u pisanom sporazumu. Za one odgovornosti koje nisu propisane zakonom ili regulativom tako da su njihovi učinci jednaki, u pisanom će se sporazumu koristiti opis iz tačke 6(b). (Vidjeti točku A26.)

Revizije iz godine u godinu

13. Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, revizor će procijeniti zahtijevaju li okolnosti da se izmijene uslovi revizijskog angažmana i postoji li potreba da se subjekt podsjeti na postojeće uslove revizijskog angažmana. (Vidjeti tačku A28.)

Prihvaćanje promjene u uslovima revizijskog angažmana

14. Revizor neće prihvatiti promjene u uslovima revizijskog angažmana gdje za to nema razumnog opravdanja. (Vidjeti tačke A29-A31.)
15. Ako se, prije dovršenja revizijskog angažmana, od revizora zahtijeva da se promijeni revizijski angažman u angažman koji sadrži niži nivo, revizor će utvrditi postoji li razumno opravdanje da to učini. (Vidjeti tačke A32-A33.)
16. Ako su izmijenjeni uslovi revizijskog angažmana, revizor i menadžment će dogovoriti i zabilježiti nove uslove angažmana u pismu o angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma.
17. Ako revizor ne može dogovoriti promjene uslova revizijskog angažmana i menadžment mu ne dopušta da nastavi po izvornom revizijskom angažmanu, revizor će:
 - (a) povući se iz revizijskog angažman, gdje je moguće, prema primjenjivom zakonu ili regulativi i
 - (b) utvrditi postoji li neka obaveza, ugovorna ili drugačija, da izvijesti o okolnostima druge stranke, kao što su oni koji su zaduženi za upravljanje, vlasnici ili regulatori.

Dotatna razmatranja u prihvaćanju angažmana

Standardi finansijskog izvještavanja dopunjeni zakonom ili regulativom

18. Ako su standardi finansijskog izvještavanja koje donosi ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda dopunjeni zakonom ili regulativom, revizor će utvrditi postoji li proturječnost između standarda finansijskog izvještavanja i dodatnih zahtjeva. Ako takva proturječnost postoji, revizor će s menadžmentom raspraviti sadržaj dodatnih zahtjeva i sporazumjet će se:
 - (a) mogu li se dodatni zahtjevi ispuniti pomoću dodatnih objavljivanja u finansijskim izvještajima; ili
 - (b) može li se opis primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja u finansijskim izvještajima odgovarajuće izmijeniti.

Ako nijedno od gore navedenog nije moguće, revizor će odrediti hoće li biti nužno modificirati revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705.³ (Vidjeti tačku A34.)

Okvir finansijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom – Ostala pitanja koja utiču na prihvaćanje

19. Ako je revizor utvrdio da bi okvir finansijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom bio neprihvatljiv zbog činjenice da je on propisan zakonom ili regulativom,

³ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora”.

revizor će prihvatiti revizijski angažman samo ako postoje sljedeći uslovi: (Vidjeti tačku A35.)

- (a) menadžment se slaže dati dodatna objavlivanja u finansijskim izvještajima potrebnim kako bi se izbjeglo da finansijski izvještaji dovode u zabludu; i
- (b) u uslovima revizijskog angažmana navest će se:
 - (i) da će, u skladu s MRevS-om 706,⁴ revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima sadržati odjeljak za isticanje pitanja, kojim će se skrenuti pažnja korisnika na dodatna objavlivanja i
 - (ii) osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva da se u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja za izražavanje revizorovog mišljenja o finansijskim izvještajima koristi fraza “fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama” ili fraza “pružaju istinit i fer prikaz”, revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima neće sadržati takve fraze.

20. Ako ne postoje uslovi navedeni u tački 19 te se zakonom ili regulativom zahtijeva da revizor obavi revizijski angažman, revizor će:

- (a) ocijeniti učinak na revizorov izvještaj sadržaja onoga što uzrokuje da finansijski izvještaji dovode u zabludu i
- (b) uključiti odgovarajući poziv na to pitanje u uslovima revizijskog angažmana.

Revizorov izvještaj propisan zakonom ili regulativom

21. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa relevantne jurisdikciji propisuje izgled ili formulacije za revizorov izvještaj tako da se oblik ili nazivi značajno razlikuju od zahtjeva iz MRevS-ova. U tim okolnostima, revizor će ocijeniti:

- (a) mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje koje se dobija temeljem revizije finansijskih izvještaja i, ako je tako,
- (b) može li dodatno objašnjenje u revizorovom izvještaju spriječiti moguće pogrešno shvaćanje.⁵

Ako revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvještaju ne može spriječiti moguće pogrešno shvaćanje, revizor neće prihvatiti revizijski angažman, osima ako zakon ili regulativa ne zahtijeva da to učini. Revizija u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s MRevS-ovima. U skladu s tim, revizor neće unutar revizorovog izvještaja uključiti bilo kakvu izjavu da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ovima.⁶ (Vidjeti tačke A36-A37.)

⁴ MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora”.

⁵ MRevS 706.

⁶ Vidjeti također MRevS 700 “Formuliranje mišljenja i izvješćivanje o finansijskim izvještajima”, tačka 43.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti tačku 1.)

- A1. Anagažmani s izražavanjem uvjerenja, koji uključuju revizijske anagažmane, mogu biti prihvaćeni samo kada profesionalni računovođa u javnoj praksi smatra da će biti udovoljeno relevantnim etičkim zahtjevima, kao što su neovisnost i profesionalna kompetentnost te kada anagažman ima određene karakteristike.⁷ Revizorova odgovornost u vezi s etičkim zahtjevima u kontekstu prihvaćanja nekog revizijskog anagažmana te sve dok je unutar kontrole revizora, uređuje se u MRevS-u 220.⁸ Ovaj MRevS bavi se onim pitanjima (ili preduoslovima) koji su unutar kontrole poslovnog subjekta i o kojima je nužno da se dogovore revizor i menadžment poslovnog subjekta.

Preduslovi za reviziju

Okvir finansijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 6(a).)

- A2. Uslov za prihvaćanje anagažmana s izražavanjem uvjerenja jest da je kriterij naveden u definiciji anagažmana s izražavanjem uvjerenja prikladan i dostupan namjeranim korisnicima.⁹ Kriteriji su referentne vrijednosti za primjenu u ocjenjivanju ili mjerenju predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, referentne vrijednosti za prezentaciju i objavljivanje. Prikladan kriterij omogućuje razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Za svrhe MRevS-ova, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja osigurava kriterije koje revizor koristi da bi revidirao finansijske izvještaje, uključujući, gdje je relevantno, njihovu fer prezentaciju.
- A3. Bez prihvatljivog okvira finansijskog izvještavanja, menadžment nema odgovarajuću osnovu za sastavljanje finansijskih izvještaja i revizor nema prikladan kriterij za revidiranje finansijskih izvještaja. U mnogim slučajevima, kako je opisano u tačkama A8-A9, revizor može pretpostaviti da je prihvatljiv primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja.

Utvrđivanje prihvatljivosti okvira finansijskog izvještavanja

- A4. Faktori koji su relevantni za revizorovo utvrđivanje prihvatljivosti okvira finansijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju finansijskih izvještaja uključuju:
- vrstu subjekta (naprimjer, da li je on poslovni subjekt iz privrede, poslovni subjekt iz javnog sektora ili neprofitna organizacija);

⁷ “Međunarodni okvir za anagažmane s izražavanjem uvjerenja”, tačka 17.

⁸ MRevS 220, tačke 9-11.

⁹ “Međunarodni okvir za anagažmane s izražavanjem uvjerenja”, tačka 17(b)(ii).

- svrhu finansijskih izvještaja (naprimjer, da li su oni sastavljeni da bi se ispunile uobičajene potrebe za finansijskim informacijama širokog raspona korisnika ili potrebe za finansijskim informacijama posebnih korisnika);
 - vrstu finansijskih izvještaja (naprimjer, da li su finansijski izvještaji cjelovit skup finansijskih izvještaja ili pojedinačni finansijski izvještaj) i
 - propisuje li zakon ili regulativa primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja.
- A5. Mnogi korisnici finansijskih izvještaja nisu u položaju da mogu zahtijevati kreiranje finansijskih izvještaja prema njihovim određenim potrebama za informacijama. Iako se ne mogu ispuniti sve potrebe za finansijskim informacijama određenih korisnika, postoje potrebe za finansijskim informacijama koje su zajedničke širokom rasponu korisnika. Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanim za ispunjenje uobičajenih potreba za finansijskim informacijama širokog raspona korisnika nazivaju se finansijski izvještaji opće namjene.
- A6. U nekim slučajevima, finansijski izvještaji bit će sastavljeni u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanim da ispuni potrebe za finansijskim informacijama posebnih korisnika. Takvi finansijski izvještaji nazivaju se finansijski izvještaji posebne namjene. U takvim će okolnostima potrebe za finansijskim informacijama namjeravanih korisnika odrediti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja. U MRevS-u 800 raspravlja se o prihvatljivosti okvira finansijskog izvještavanja oblikovanih za ispunjavanje potreba za finansijskim informacijama posebnih korisnika.¹⁰
- A7. Nedostaci u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja koji ukazuju na to da taj okvir nije prihvatljiv mogu se uočiti nakon što je prihvaćen revizijski angažman. Kada je upotreba tog okvira propisana zakonom ili regulativom, primjenjuju se zahtjevi iz tački 19-20. Kada upotreba tog okvira nije propisana zakonom ili regulativom, menadžment može odlučiti usvojiti drugi okvir koji je prihvatljiv. Kada menadžment tako postupi, kako se zahtijeva prema tački 16, dogovaraju se novi uslovi revizijskog angažmana kako bi odrazili promjenu okvira budući da prije dogovoreni uslovi više neće biti tačni.

Okviri opće namjene

- A8. Trenutno ne postoji objektivna i autoritativna osnova koja bi globalno bila općeprihvaćena za prosuđivanje prihvatljivosti okvira opće namjene. U uslovima nepostojanja takve osnove, pretpostavlja se da su standardi finansijskog izvještavanja, koje donose organizacije koje su ovlaštene ili priznate za donošenje standarda koje trebaju koristiti određene vrste subjekata, prihvatljivi za finansijske izvještaji opće namjene koje sastavljaju takvi subjekti, pod uslovom da organizacije postupaju po ustanovljenom i

¹⁰ MRevS 800 "Posebna razmatranja – Revizije finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene", tačka 8.

transparentnom postupku koji uključuje sagledavanje i razmatranje stavova širokog raspona dionika. Primjeri takvih standarda financijskog izvještavanja uključuju:

- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI-ove) koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde;
- Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (MRSJS-ove) koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora i
- računovodstvena načela koje izdaje ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda u određenoj jurisdikciji, pod uslovom da organizacija postupi po ustanovljenom i transparentnom postupku koji uključuje sagledavanje i razmatranje stavova širokog raspona dionika.

Ti se standardi financijskog izvještavanja često navode kao primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u zakonu ili regulativi koja uređuje sastavljanje financijskih izvještaja opće namjene.

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom

A9. U skladu s tačkom 6(a), od revizora se zahtijeva da utvrdi da li je prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa može propisati okvir financijskog izvještavanja koji, kod određenih vrsta subjekata, treba koristiti pri sastavljanju financijskih izvještaja opće namjene. Ako nema pokazatelja koji bi to osporavali, pretpostavlja se da je prihvatljiv takav okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene koje sastavljaju takvi subjekti. U slučaju kada se okvir ne bi smatrao prihvatljivim, primjenjuju se tačke 19-20.

Jurisdikcije koje nemaju organizacije za donošenje standarda ili propisani okvir financijskog izvještavanja

A10. Kada je neki subjekt registrovan ili posluje u jurisdikciji koja nema ovlaštenu ili priznatu organizaciju za donošenje standarda ili gdje upotreba okvira financijskog izvještavanja nije propisana zakonom ili regulativom, menadžment utvrđuje okvir financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja. Dodatak 2 sadrži upute za utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja u takvim okolnostima.

Sporazum o odgovornostima menadžmenta (Vidjeti tačku 6(b).)

A11. Revizija u skladu s MRevS-ovima obavlja se uz pretpostavku da je menadžment potvrdio i da shvaća da ima odgovornosti navedene u tački 6(b).¹¹ U određenim jurisdikcija-

¹¹ MRevS 200, tačka A2.

ma, takve odgovornosti mogu se navoditi u zakonu ili regulativi. U ostalima, može biti malo zakonskih ili regulativnih definicija takvih odgovornosti, ili ih nema. MRevS-ovi ne nadilaze zakon ili regulativu u takvim pitanjima. Međutim, koncept neovisne revizije zahtijeva da revizorova uloga ne uključuje odgovornost za sastavljanje finansijskih izvještaja ili za povezane subjektive interne kontrole i da je razumno revizorovo očekivanje da dobije informacije nužne za reviziju sve dok ih menadžment može stvoriti ili nabaviti. U skladu s tim, pretpostavka je ključna za obavljanje neovisne revizije. Kako bi se izbjegli nesporazumi, kao dio dogovaranja i evidentiranja uslova revizijskog angažmana iz tačaka 9-12, postiže se sporazum s menadžmentom o tome da menadžment potvrđuje i shvaća da ima takve odgovornosti.

- A12. Način na koji se odgovornosti za finansijsko izvještavanje dijele između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje razlikovat će se u skladu s resursima i strukturom subjekta te sa svakim relevantnim zakonom ili regulativom i s odgovarajućim ulogama menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje unutar subjekta. U najvećem broju slučajeva menadžment je odgovoran za izvođenje dok oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru menadžment. U nekim slučajevima, oni koji su zaduženi za upravljanje imat će, ili će se pretpostavljati da imaju, odgovornost za odobravanje finansijskih izvještaja ili za monitoring subjektivih internih kontrola povezanih s finansijskim izvještavanjem. U većim ili javnim subjektima, za određene odgovornosti nadziranja može biti zadužena podgrupa onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što je revizijski odbor.
- A13. MRevS 580 zahtijeva da revizor traži od menadžmenta davanje pisanih izjava o tome da je menadžment ispunio neke od svojih odgovornosti.¹² Može stoga biti primjereno menadžmentu dati na znanje da će se očekivati dobijanje takvih pisanih izjava, zajedno s pisanim izjavama koje zahtijevaju ostali MRevS-ovi te, gdje je nužno, pisanih izjava za potkrepljivanje drugih revizijskih dokaza relevantnih za finansijske izvještaje ili jednu ili više određenih tvrdnji iz finansijskih izvještaja.
- A14. Gdje menadžment neće potvrditi svoje odgovornosti ili prihvatiti davanje pisanih izjava, revizor neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze.¹³ U takvim okolnostima, ne bi bilo primjereno da revizor prihvati revizijski angažman, osim ako zakon ili regulativa zahtijeva da revizor to učini. U slučajevima gdje se od revizora zahtijeva prihvaćanje revizijskog angažmana, revizor može trebati objasniti menadžmentu važnost tih pitanja i učinke na revizorov izvještaj.

Sastavljanje finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 6(b)(i).)

- A15. Većina okvira finansijskog izvještavanja uključuje zahtjeve u vezi s prezentacijom finansijskih izvještaja; za takve okvire, sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s

¹² MRevS 580 "Pisane izjave", tačke 10-11.

¹³ MRevS 580, tačka A26.

okvirom finansijskog izvještavanja uključuje prezentaciju. U slučaju okvira fer prezentacije važnost cilja izvještavanja o fer prezentaciji jest takva da pretpostavke dogovorene s menadžmentom uključuju određeni poziv na fer prezentaciju ili na odgovornost da se osigura da će finansijski izvještaji “pružiti istinit i fer prikaz” u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja.

Interne kontrole (Vidjeti tačku 6(b)(ii).)

- A16. Menadžment održava takve interne kontrole za koje odredi da su nužne kako bi se omogućilo sastavljanje finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške. Interne kontrole, bez obzira na to koliko djelotvorne, mogu osigurati subjektu samo razumno jamstvo za postizanje ciljeva subjektovog finansijskog izvještavanja zbog inherentnih ograničenja internih kontrola.¹⁴
- A17. Neovisna revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima nije zamjena za održavanje internih kontrola nužnih za menadžmentovo sastavljanje finansijskih izvještaja. U skladu s tim, od revizora se zahtijeva da sklopi sporazum s menadžmentom kojim menadžment potvrđuje svoju odgovornost za interne kontrole. Međutim, sporazum zahtijevan tačkom 6(b)(ii) ne podrazumijeva da će revizor pronaći da su interne kontrole menadžment postigle svoju svrhu ili da će biti bez nedostataka.
- A18. Menadžment treba odrediti koje su interne kontrole nužne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja. Naziv “interne kontrole” obuhvaća široki raspon aktivnosti unutar komponenti koje se opisuju kao okruženje kontrola – subjektov postupak procjene rizika, informacijski sistem, uključujući povezane poslovne procese relevantne za finansijsko izvještavanje i komuniciranje, kontrolne aktivnosti te monitoring kontrola. Takva podjela, međutim, ne odražava nužno kako određeni subjekt može oblikovati, uvoditi i održavati svoje interne kontrole, ili kako on može klasificirati bilo koju određenu komponentu.¹⁵ Subjektive interne kontrole (naročito, njegove računovodstvene knjige i evidencije ili računovodstveni sistemi) odražavat će potrebe menadžmenta, složenost poslovanja, vrste rizika kojima je izložen subjekt i relevantne zakone ili regulativu.
- A19. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa može se pozivati na odgovornost menadžmenta za primjerenost računovodstvenih knjiga i evidencija ili računovodstvenih sistema. U nekim slučajevima, opća praksa može podrazumijevati razliku između računovodstvenih knjiga i evidencija ili računovodstvenih sistema s jedne strane i interne kontrole ili kontrola s druge strane. Budući da su računovodstvene knjige i evidencije ili računovodstveni sistemi sastavni dio internih kontrola, kako je navedeno u tački

¹⁴ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, tačka A46.

¹⁵ MRevS 315, tačka A51 i Dodatak 1.

A18, na njih se posebno ne poziva u tački 6(b)(ii) kod opisa odgovornosti menadžmenta. Kako bi se izbjeglo pogrešno shvaćanje, može biti primjereno da revizor objasni menadžmentu djelokrug ove odgovornosti.

Posebna razmatranja relevantna za manje subjekte (Vidjeti tačku 6(b).)

A20. Jedna od svrha dogovaranja uslova revizijskog angažmana jest izbjeći pogrešna shvaćanja odgovornosti menadžmenta i revizora. Naprimjer, kada treća stranka pomaže u sastavljanju finansijskih izvještaja, može biti korisno podsjetiti menadžment da na njemu ostaje odgovornost za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Dogovor o uslovima revizijskog angažmana

Dogovaranje uslova revizijskog angažmana (Vidjeti tačku 9.)

A21. Uloge menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u dogovaranju uslova revizijskog angažmana za poslovni subjekt ovise o strukturi upravljanja subjektom i relevantnom zakonu ili regulativi.

Pismo o revizijskom angažmanu ili drugi oblik pisanog sporazuma¹⁶ (Vidjeti tačke 10-11.)

A22. U interesu je i poslovnog subjekta i revizora da revizor pošalje pismo o revizijskom angažmanu prije započinjanja revizije kako bi to pomoglo u izbjegavanju pogrešnog shvaćanja u vezi s revizijom. U nekim državama, međutim, cilj i djelokrug revizije i odgovornosti menadžmenta, odnosno revizora mogu biti dovoljno uređeni zakonom, tj. propisuju pitanja opisana u tački 10. Iako u tim okolnostima tačka 11 dopušta revizoru da u pismo o angažovanju uključi samo poziv na činjenicu da se primjenjuje relevantni zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti navedene u tački 6(b), revizor ipak može smatrati da je u pismo o angažovanju primjereno uključiti pitanja opisana u tački 10 radi pružanja informacije menadžmentu.

Oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu

A23. Oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu može se razlikovati od subjekta do subjekta. Informacije o revizorovim odgovornostima uključene u pismo o revizijskom angažmanu mogu se temeljiti na MRevS-u 200.¹⁷ Tačke 6(b) i 12 ovog MRevS-a bave se opisom odgovornosti menadžmenta. Osim uključivanja pitanja zahtijevanih tačkom 10, pismo o revizijskom angažmanu može se odnositi na, naprimjer:

¹⁶ U tačkama koje slijede, svaki poziv na pismo o revizijskom angažmanu treba se shvatiti kao poziv na pismo o revizijskom angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma.

¹⁷ MRevS 200, tačke 3-9.

- elaboriranje djelokruga revizije, uključujući poziv na primjenjivu legislativu, regulative, MRevS-ove i etičke i druga objavljivanja profesionalnih tijela kojima revizor podliježe;
- oblik bilo kojeg drugog priopćavanja rezultata revizijskog angažmana;
- činjenice da zbog inherentnog ograničenja revizije, zajedno s inherentim ograničenjima internih kontrola, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu ostati neotkrivena, iako se smatra da je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima.;
- dogovore u vezi s planiranjem i obavljanjem revizije, uključujući sastav revizijskog tima;
- očekivanje da će menadžment dati pisane izjave; (Vidjeti također tačku A13)
- dogovor s menadžmentom o stavljanju na raspolaganje revizoru nacrtu finansijskih izvještaja i bilo kojih drugih pratećih informacija u vrijeme koje će omogućiti revizoru da dovrši reviziju u skladu s predloženim rasporedom;
- dogovor s menadžmentom da će informisati revizora o činjenicama koje mogu uticati na finansijske izvještaje, koje menadžment može spoznati tokom perioda od datuma revizorovog izvještaja do datuma kada su izdati finansijski izvještaji;
- osnovicu za obračunavanje naknade i dogovore o plaćanjima i
- zahtjev menadžmentu da potvrdi primitak pisma o revizijskom angažmanu i prihvati uslove angažmana navedene u njemu.

A24. Kada je relevantno, u pismo o revizijskom angažmanu može se također uključiti sljedeće:

- aranžmani u vezi s uključivanjem drugih revizija ili eksperata u neke aspekte revizije;
- aranžmani u vezi s uključivanjem internih revizora i drugog osoblja poslovnog subjekta;
- aranžmani koji su potrebni s revizorovim prethodnikom, ako ga je bilo, u slučaju prvog preuzimanja obaveze obavljanja revizijskog angažmana;
- bilo koje ograničenje revizorove odgovornosti kada postoji takva mogućnost;
- poziv na bilo koji drugi sporazum između revizora i poslovnog subjekta i
- bilo koja obaveza davanja revizijskih radnih papira drugim strankama.

Primjer pisma o revizijskom angažmanu dat je u Dodatku 1.

Revizije sastavnih dijelova grupe

A25. Kada revizor poslovnog subjekta koji je matrica ujedno i revizor sastavnog dijela grupe, faktori koji mogu uticati na odluku o tome treba li poslati sastavnom dijelu grupe odvojeno pismo o revizijskom angažmanu uključuju sljedeće:

- ko imenuje revizora sastavnog dijela grupe;
- treba li se izdati odvojeno revizorov izvještaj o sastavnom dijelu grupe;
- zakonske zahtjeve u vezi s imenovanjem revizora;
- udio matice u vlasništvu i
- stepen neovisnosti menadžmenta sastavnog dijela grupe u odnosu na maticu.

Odgovornosti menadžmenta propisane zakonom ili regulativom (Vidjeti tačke 11-12.)

A26. Ako, u okolnostima opisanim u tačkama A22 i A27, revizor zaključi da nije nužno zapisati određene uslove revizijskog angažmana u pismu o revizijskom angažmanu, od revizora se još uvijek, prema tački 11, zahtijeva da od menadžmenta traži pisani sporazum kojim menadžment potvrđuje i prihvaća da ima odgovornosti navedene u tački 6(b). Međutim, u skladu s tačkom 12, takav pisani sporazum može koristiti terminologiju iz zakona ili regulative ako takav zakon ili regulativa ustanovljava odgovornosti menadžmenta koje su po djelovanju jednake onima opisanim u tački 6(b). Računovodstvena profesija, kreatori revizijskih standarda ili regulatori revizije u jurisdikciji mogu dati upute o tome da li su opisi iz zakona ili regulative ekvivalentni.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A27. Zakon ili regulativa, koji uređuju obavljanje revizija javnog sektora općenito, propisuje imenovanje revizora javnog sektora i često navodi revizorove odgovornosti i ovlasti, uključujući ovlast pristupa subjektivim evidencijama i drugim informacijama. Kada zakon ili regulativa propisuje dovoljno detaljno uslove revizijskog angažmana, revizor javnog sektora može ipak smatrati da ima koristi od izdavanja potpunijeg pisma o revizijskom angažmanu nego što je dopušteno prema tački 11.

Revizije iz godine u godinu (Vidjeti tačku 13.)

A28. Revizor može odlučiti da ne šalje u svakom periodu novo pismo o revizijskom angažmanu ili drugi pisani sporazum. Međutim, sljedeći faktori mogu uzrokovati da je primjereno promijeniti uslove revizijskog angažmana ili da je primjereno podsjetiti subjekt na postojeće uslove:

- pokazatelj da subjekt pogrešno shvaća cilj i djelokrug revizije;
- izmijenjeni ili posebni uslovi revizijskog angažmana;

- nedavna promjena višeg menadžmenta;
- značajna promjena u vlasništvu;
- značajna promjena u vrsti ili veličini subjektovog poslovanja;
- promjena u zakonskim ili regulativnim zahtjevima;
- promjena u okviru finansijskog izvještavanja usvojenom za sastavljanje finansijskih izvještaja i
- promjena u ostalim zahtjevima izvještavanja.

Prihvatanje promjene u uslovima revizijskog angažmana

Zahtjev za promjenu uslova revizijskog angažmana (Vidjeti tačku 14.)

- A29. Zahtjev subjekta upućen revizoru da promijeni uslove revizijskog angažmana može biti posljedica izmjena u okolnostima koje utiču na potrebu za uslugom, nesporazuma u vezi sa sadržajem revizije koja je prvobitno zahtijevala ili ograničenja djelokruga revizijskog angažmana neovisno o tome nameće li ih menadžment ili su uzrokovana drugim okolnostima. Revizor, kako zahtijeva tačka 14, razmatra opravdanje koje se daje uz zahtjev, a posebno posljedice ograničenja djelokruga revizijskog angažmana.
- A30. Promjena u okolnostima koje utiču na subjektov zahtjev ili nesporazum u vezi s vrstom usluge koja se prvobitno zahtijevala mogu se smatrati razumnom osnovom za zahtijevanje promjene u revizijskom angažmanu.
- A31. Za razliku od prethodnog, promjena se ne može smatrati razumnom ako se ispostavi da se promjene odnose na informacije koje su netačne, nepotpune ili na drugi način neodgovarajuće. Primjer toga jest situacija u kojoj revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s potraživanjima i subjekt traži da se revizijski angažman promijeni u angažman uvida kako bi se izbjeglo mišljenje s rezervom ili suzdržavanje od mišljenja.

Zahtjev za promjenu u uvid ili povezanu uslugu (Vidjeti tačku 15.)

- A32. Prije dogovaranja promjene iz revizijskog angažman u uvid ili povezanu uslugu, revizor koji je angažovan radi obavljanja revizije u skladu s MRevS-ovima može trebati procijeniti, osim pitanja navedenih gore u tačkama A29-A31, svaku zakonsku ili ugovornu posljedicu promjene.
- A33. Ako revizor zaključi da postoji razumno opravdanje za promjenu iz revizijskog angažmana u uvid ili povezanu uslugu, revizijski posao obavljen do datuma promjene može biti relevantan za promijenjeni angažman. Međutim, zahtijevani posao koji treba biti obavljen i izvještaj koji treba biti izdat bit će oni koji su odgovarajući za izmijenjeni

angažman. Kako bi se izbjeglo stvaranje zbrke čitateljima, izvještaj o povezanoj usluzi neće uključiti poziv na:

- (a) prvobitni revizijski angažman ili
- (b) bilo koji postupak koji je mogao biti obavljen u prvobitnom revizijskom angažmanu, osim gdje je revizijski angažman promijenjen u angažman radi obavljanja dogovorenih postupaka gdje je poziv na obavljene postupke standardni dio izvještaja.

Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana

Standardi finansijskog izvještavanja dopunjeni zakonom ili regulativom (Vidjeti tačku 18.)

A34. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa mogu dopuniti standarde finansijskog izvještavanja koje je donijela ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda s dodatnim zahtjevima u vezi sa sastavljanjem finansijskih izvještaja. U tim jurisdikcijama, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja za svrhe primjenjivanja MRevS-ova obuhvaća utvrđeni okvir finansijskog izvještavanja i takve dodatne zahtjeve pod uslovom da nisu proturječni utvrđenom okviru finansijskog izvještavanja. To može biti slučaj, naprimjer, kada zakon ili regulativa propisuje objavljivanje povrh onih zahtijevanih standardima finansijskog izvještavanja ili kada oni sužavaju raspon prihvatljivih izbora koji se mogu učiniti prema standardima finansijskog izvještavanja.¹⁸

Okvir finansijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom – Ostala pitanja koja utiču na prihvaćanje (Vidjeti tačku 19.)

A35. Zakon ili regulativa mogu propisati da se u formulisanju revizorovog mišljenja koriste fraze “fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama” ili “pružaju istinit i fer prikaz” u slučaju gdje revizor zaključi da bi primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom inače bio neprihvatljiv. U tom slučaju, uslovi propisane terminologije revizorovog izvještavanja značajno su različiti od zahtjeva MRevS-ova. (Vidjeti tačku 21.)

Revizorov izvještaj propisan zakonom ili regulativom (Vidjeti tačku 21.)

A36. MRevS-ovi zahtijevaju da revizor neće navesti usklađenost s MRevS-ovima ako revizor nije postupio u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.¹⁹ Kada zakon ili regulativa propisuje izgled ili terminologiju revizorovog izvještaja, oblikom ili nazivima koji su značajno različiti od zahtjeva MRevS-ova, i revizor zaključi da dodatno

¹⁸ MRevS 700, tačka 15, uključuje zahtjev u vezi s ocjenjivanjem poziva li se u finansijskim izvještajima primjereno na ili opisuje li se primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja.

¹⁹ MRevS 200, tačka 20.

objašnjenje u revizorovom izvještaju ne može otkloniti moguće pogrešno shvaćanje, revizor može razmotriti uključivanje izjave u revizorov izvještaj da revizija nije obavljena u skladu s MRevS-ovima. Međutim, revizor se potiče da primijeni MRevS-ove, uključujući MRevS-ove koji se odnose na revizorov izvještaj, u mjeri u kojoj je to izvodivo, neovisno o tome što mu nije dopušteno izjaviti da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ovima.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A37. U javnom sektoru, mogu postojati posebni zahtjevi unutar legislative koja uređuje zadatak revizije; naprimjer, od revizora se može zahtijevati da direktno izvijesti ministra, zakonodavca ili javnost ako subjekt pokuša ograničiti djelokrug revizije.

Dodatak 1

(Vidjeti tačke A23-24.)

Primjer pisma o revizijskom angažmanu

U nastavku je primjer pisma o revizijskom angažmanu za reviziju finansijskih izvještaja opće namjene sastavljenih u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Ovo pismo nije i jedino moguće, nego je namijenjeno da bude vodič koji se može koristiti u vezi s razmatranjima navedenim u ovom MRevS-u. Trebat će ga mijenjati u skladu s pojedinačnim zahtjevima i okolnostima. Sastavljeno je u vezi s revizijom finansijskih izvještaja za jedno izvještajni period i zahtijevalo bi prilagođavanja ako bi se namijenilo ili očekivalo da će se primjenjivati u uzastopnim revizijama. (Vidjeti tačku 13 ovog MRevS-a.) Može biti primjereno tražiti pravni savjet o tome da li je neko predloženo pismo prikladno .

Odgovarajućem predstavniku menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje Društva ABC:²⁰

[Cilj i djelokrug revizije]

Vi²¹ ste tražili da revidiramo finansijski izvještaji Društva ABC, koji obuhvaća bilans na 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu i sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostale objašnjavajuće informacije. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana. Našu reviziju ćemo obaviti s ciljem izražavanja mišljenja o finansijskim izvještajima.

[Odgovornosti revizora]

Mi ćemo obaviti reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ovima). Ti standardi zahtijevaju da postupimo u skladu s etičkim zahtjevima te planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje da u finansijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobijanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Izbor odabranih postupaka ovisi o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima, usljed prevare ili pogreške. Revizija također uključuje ocjenjivanje prikladnosti

²⁰ Naslovnici i pozivi u pismu bit će oni koji su primjereni u datim okolnostima angažmana, kao i u relevantnoj jurisdikciji. Važno je da se poziva na odgovarajuće osobe. Vidjeti tačku A21.

²¹ Kroz ovo pismo, pozivi na “vi”, “mi”, “naš”, “menadžment”, “oni koji su zaduženi za upravljanje” i “revizor” trebaju se koristiti ili izmijeniti već prema tome što je primjereno u okolnostima.

korištenih računovodstvenim politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskog izvještaja.

Zbog inherentnih ograničenja revizije, zajedno s inherentnim ograničenjima internih kontrola, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu biti neotkrivena, čak i ako je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima.

U stvaranju tih procjena rizika, mi razmatramo interne kontrole relevantne za subjektivno sastavljanje finansijskih izvještaja kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta. Međutim, mi ćemo vam saopćiti u pisanom obliku bilo koji važan nedostatak u internim kontrolama relevantan za reviziju finansijskih izvještaja koji smo otkrili tokom revizije.

[Odgovornosti menadžmenta i prepoznavanje primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja (za svrhe ovog primjera pretpostavlja se da revizor nije utvrdio da zakon ili regulativa propisuje ove odgovornosti s odgovarajućim nazivima; zbog toga se koriste opisi iz tačke 6(b) ovog MRevS-a.)]

Našu reviziju obaviti ćemo na osnovu toga da [menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje]²² potvrde i shvate da oni imaju odgovornost:

- (a) za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja;²³
- (b) za takve interne kontrole kakve [menadžment] odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare ili pogreške; i
- (c) osigurati nam:
 - (i) pristup svim informacijama za koje [menadžment] spozna da su relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;
 - (ii) dodatne informacije koje mi možemo zahtijevati od [menadžmenta] za svrhu revizije; i
 - (iii) neograničeni pristup osobama unutar subjekta od kojih smo odredili da je nužno pribaviti revizijske dokaze.

²² Koristiti terminologiju već prema tome koja je primjerena u datim okolnostima.

²³ Ili, ako je odgovarajuće, "za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja".

DOGOVARANJE UVJETA REVIZIJSKIH ANGAŽMANA

Kao dio našeg postupka revizije, mi ćemo zahtijevati od [menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje], pisane potvrde u vezi s prezentacijama koje su nam date u vezi s revizijom.

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu saradnju s Vašim osobljem tokom revizije.

[Ostale relevantne informacije]

[Unijeti ostale informacije, kao što su sporazum o naknadama, fakturisanje i ostali posebni uslovi, već prema tome što je primjereno.]

[Izveštavanje]

[Unijeti odgovarajući poziv na očekivani oblik i sadržaj revizorovog izvještaja.]

Moguće je da će biti potrebno mijenjati oblik i sadržaj našeg izvještaja u kontekstu naših revizijskih nalaza.

Molimo da nam vratite potpisan primjerak ovog pisma kao dokaz vašeg potvrđivanja i saglasnosti s aranžmanom za našu reviziju finansijskih izvještaja, kao i s našim odgovornostima.

Društvo XYZ

Potvrđuje i saglasan u ime Društva ABC (potpis)

.....

Ime i funkcija Datum

Dodatak 2

(Vidjeti tačku A10.)

Određivanje prihvatljivih okvira opće namjene**Jurisdikcije koje nemaju ovlaštene ili priznate organizacije za donošenje standarda ili okvir finansijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom**

1. Kao što je objašnjeno u tački A10 ovog MRevS -a, kada je poslovni subjekt registrovan ili posluje u jurisdikciji koja nema ovlaštenu ili priznatu organizaciju za donošenje standarda ili gdje korištenje okvira finansijskog izvještavanja nije propisano zakonom ili regulativom, menadžment utvrđuje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja. Česta je praksa u takvim jurisdikcijama da se koriste standardi finansijskog izvještavanja koje je usvojila jedna od organizacija opisanih u tački A8 ovog MRevS-a.
2. Alternativno, mogu biti ustanovljene računovodstvene konvencije u određenoj jurisdikciji koje su općeprihvaćene kao okvir finansijskog izvještavanja za finansijske izvještaje opće namjene koje sastavljaju određeni poslovni subjekti koji posluju u toj jurisdikciji. Kada je usvojen takav okvir finansijskog izvještavanja, tačka 6(a) ovog MRevS-a zahtijeva od revizora da odredi mogu li se računovodstvene konvencije grupno smatrati da tvore prihvatljivi okvir finansijskog izvještavanja za finansijske izvještaje opće namjene. Kada su računovodstvene konvencije masovno korištene u određenoj jurisdikciji, računovodstvena profesija u toj jurisdikciji može razmotriti prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja u ime revizora. Alternativno, revizor može obaviti to određivanje razmatranjem imaju li računovodstvene konvencije attribute koji se obično očekuju od prihvatljivog okvira finansijskog izvještavanja (vidjeti tačku 3 niže) ili uspoređivanjem računovodstvenih konvencija sa zahtjevima nekog postojećeg okvira finansijskog izvještavanja za koji se smatra da je prihvatljiv (vidjeti tačku 4 niže).
3. Prihvatljivi okvir finansijskog izvještavanja uobičajeno ima sljedeće attribute što za posljedicu ima informacije sadržane u finansijskim izvještajima koje su korisne namjeranim korisnicima:
 - (a) važnost, u tome da su informacije sadržane u finansijskim izvještajima relevantne u odnosu na vrstu poslovnog subjekta i za svrhu finansijskih izvještaja. Naprimjer, u slučaju poslovnog subjekta koji sastavlja finansijske izvještaje opće namjene, važnost se procjenjuje u odnosu na informacije koje su nužne za ispunjavanje uobičajenih potreba za finansijskim informacijama širokog raspona korisnika pri donošenju ekonomskih odluka. Te se potrebe obično zadovoljavaju prezentiranjem finansijskog položaja, finansijske uspješnosti i novčanih tokova poslovnog subjekta;
 - (b) potpunost, u tome da nisu ispuštene transakcije i događaji, stanja računa i objavljivanja što bi uticalo na zaključke temeljene na finansijskim izvještajima;

- (c) pouzdanost, u tome da informacije sadržane u finansijskim izvještajima:
 - (i) gdje je primjenjivo, odražavaju ekonomsku bit događaja i transakcija a ne isključivo njihov pravni oblik; i
 - (ii) za posljedicu imaju razumno dosljedno ocjenjivanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje, kada se koriste u sličnim okolnostima;
 - (d) neutralnost, u tome da doprinose informacijama u finansijskim izvještajima koje su bez pristranosti; i
 - (e) razumljivost, u tome da su informacije u finansijskim izvještajima jasne i sveobuhvatne te nisu ovisne o značajno različitim tumačenjima.
4. Revizor može odlučiti da uspoređi računovodstvene konvencije sa zahtjevima nekog postojećeg okvira finansijskog izvještavanja za koji se smatra da je prihvatljiv. Na primjer, revizor može usporediti računovodstvene konvencije s MSFI-ovima. Za revizije malog poslovnog subjekta, revizor može odlučiti usporediti računovodstvene konvencije s okvirom finansijskog izvještavanja koji je posebno za takve subjekte kreirala ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda. Kada revizor obavlja takve usporedbe i otkriju se razlike, odluka o tome tvori li računovodstvena konvencija, usvojena za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja, prihvatljivi okvir finansijskog izvještavanja, uključuje razmatranje razloga razlika te može li primjena računovodstvenih konvencija ili opis okvira finansijskog izvještavanja u finansijskim izvještajima imati za posljedicu finansijske izvještaje koji dovode u zabludu.
5. Konglomerat računovodstvenih konvencija smišljenih da udovoljavaju pojedinačnim sklonostima nije prihvatljiv okvir finansijskog izvještavanja za finansijske izvještaje opće namjene. Slično tome, okvir usklađenosti neće biti prihvatljiv okvir finansijskog izvještavanja, iako je općeprihvaćen u određenoj jurisdikciji od strane sastavljača i korisnika.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u aprilu 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © april 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 220

KONTROLA KVALITETA ZA REVIZIJU FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Sistem kontrole kvaliteta i uloga timova za angažmane	2-4
Datum stupanja na snagu	5
Cilj	6
Definicije	7
Zahtjevi	
Odgovornosti vodstva za kvalitet revizija	8
Relevantni etički zahtjevi	9-11
Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana.	12-13
Dodjeljivanje timova za angažmane	14
Obavljanje angažmana	15-22
Monitoring	23
Dokumentacija	24-25
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Sistem kontrole kvaliteta i uloga timova za angažmane	A1-A2
Odgovornosti vodstva za kvalitet revizija	A3
Relevantni etički zahtjevi	A4-A7
Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana	A8-A9
Dodjeljivanje timova za angažmane	A10-A12

KONTROLA KVALITETA ZA REVIZIJU FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

Obavljanje angažmana	A13-A31
Monitoring	A32-A34
Dokumentacija	A35

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 220 “Kontrola kvaliteta za reviziju finansijskih izvještaja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje posebne odgovornosti revizora u vezi s postupcima kontrole kvaliteta za reviziju finansijskih izvještaja. On također obrađuje, gdje je primjenjivo, odgovornosti kontrolora kvaliteta angažmana. Ovaj MRevS treba čitati povezano s relevantnim etičkim zahtjevima.

Sistem kontrole kvaliteta i uloga timova za angažmane

2. Društvo za reviziju je odgovorno je za sisteme kontrole kvaliteta, politike i postupke. Prema MSKK-u 1, društvo ima obavezu ustanoviti i održavati sistem kontrole kvaliteta koji će mu pružiti razumnu garanciju:
 - (a) da društvo i njegovi zaposlenici postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima, i
 - (b) da su izvještaji koje izdaje društvo ili angažirani partneri primjereni datim okolnostima¹.

Ovaj MRevS polazi od pretpostavke da društvo podliježe MSKK-u 1 ili nacionalnim zahtjevima koji su barem podjednako zahtjevni. (Vidjeti tačku A1.)

3. U kontekstu sistema kontrole kvaliteta društva za reviziju, timovi za angažmane imaju odgovornost implementirati postupke kontrole kvaliteta koji su primjenjivi na revizijski angažman i osiguravaju društvu relevantne informacije kako bi se omogućilo djelovanje onog dijela sistema kontrole kvaliteta društva koji se odnosi na nezavisnost.
4. Timovi za angažmane imaju pravo da se oslone na sistem kontrole kvaliteta društva, osim ukoliko informacije koje pruži društvo ili druge strane ukazuju na to da to nije primjereno. (Vidjeti tačku A2.)

Datum stupanja na snagu

5. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

6. Cilj revizora je implementirati postupke kontrole kvaliteta na nivou angažmana koji osiguravaju revizoru razumno uvjerenje da je:

¹ MSKK 1 "Kontrola kvaliteta za društva koja obavljaju reviziju i pregled finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge", tačka 11.

- (a) revizija u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i
- (b) izdati revizorov izvještaj primjeren datim okolnostima.

Definicije

7. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Angažirani partner² – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za preuzetu obavezu i njezino ispunjavanje i za izvještaj koji se izdaje u ime društva, te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulatornog tijela.
 - (b) Kontrolni pregled kvalitete angažmana – postupak oblikovan kako bi se osiguralo objektivno ocjenjivanje, prije nego što se izda izvještaj, značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih je došao pri formuliranju izvještaja. Kontrolni pregled kvaliteta angažmana je postupak za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata i one ostale angažmane, ako ih ima, za koje je društvo odredilo da je potreban kontrolni pregled kvaliteta angažmana.
 - (c) Kontrolor kvalitete angažmana – partner, druga osoba u društvu, osoba s odgovarajućim kvalifikacijama izvan društva ili tim sastavljen od takvih pojedinaca od kojih ni jedan nije dio angažiranog tima, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do kojih je došao pri formuliranju izvještaja.
 - (d) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje učestvuje u obavljanju preuzete obaveze i svaka osoba koju je angažiralo društvo ili mreže društava a koja učestvuje u obavljanju preuzete obaveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažira društvo ili mreža društava.³
 - (e) Društvo – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, partnerstvo ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnih računovođa.
 - (f) Provjera – u vezi s okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete društva.
 - (g) Izlistani subjekt – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju na priznatoj berzi ili se njima trguje prema pravilima priznate berze ili drugog ekvivalentnog tijela.

² “Angažirani partner”, “partner” i “društvo”, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihovi ekvivalenti u javnom sektoru.

³ MRevS 620 “Korištenje rada eksperta društva za reviziju”, tačka 6(a) definira pojam “eksperta društva za reviziju”.

- (h) Monitoring – postupak koji obuhvaća neprestano sagledavanje i ocjenjivanje sistema kontrole kvaliteta društva, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo da društvo stekne razumno uvjerenje da njen sistem kontrole kvaliteta djeluje efikasno.
- (i) Umreženo društvo – društvo ili poslovni subjekt koji pripada mreži.
- (j) Mreža – veća struktura koja:
 - (i) je usmjerena na kooperaciju, i
 - (ii) za cilj ima zajedničko stvaranje dobiti, rashoda ili vlasništva, zajedničku kontrolu ili rukovođenje, zajedničke politike i postupke kontrole kvaliteta, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.
- (k) Partner – svaka osoba s ovlaštenjem da za društvo zaključi obavljanje angažmana s pružanjem profesionalnih usluga.
- (l) Osoblje – partneri i zaposlenici.
- (m) Profesionalni standardi – Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) i relevantni etički zahtjevi.
- (n) Relevantni etički zahtjevi – etički zahtjevi koji se odnose na angažirani tim i kontrolora kvaliteta angažmana, koji uobičajeno sadrže Dio A i B IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalne računovođe, zajedno s nacionalnim zahtjevima ukoliko su strožiji.
- (o) Zaposlenici – stručno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje angažuje društvo.
- (p) Prikladno kvalificirana eksterna osoba – osoba izvan društva sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažirani partner, na primjer partner drugog društva ili zaposlenik (s odgovarajućim iskustvom) profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije i preglede finansijskih informacija iz prethodnih perioda, druge angažmane s izražavanjem uvjerenja ili angažmane s preuzimanjem obaveze za povezane usluge ili neka organizacija koja pruža relevantne usluge kontrole kvaliteta.

Zahtjevi

Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija

8. Angažirani partner će preuzeti odgovornost za cjelokupni kvalitet u svakom revizijskom angažmanu kojem je taj partner dodijeljen. (Vidjeti tačku A3.)

Relevantni etički zahtjevi

9. Tokom angažmana na reviziji, angažirani partner će biti na oprezu, i po potrebi pratiti i postavljati pitanja radi prikupljanja dokaza o nepoštivanju relevantnih etičkih zahtjeva od strane članova angažiranog tima. (Vidjeti tačke A4-A5.)
10. Ako angažirani partner, kroz sistem kontrole kvaliteta društva ili na neki drugi način, dođe do saznanja da članovi angažiranog tima nisu postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani će partner, u konsultaciji s drugima iz društva, odrediti odgovarajuće mjere. (Vidjeti tačku A5.)

Nezavisnost

11. Angažirani partner treba donijeti zaključak o usklađenosti sa zahtjevima nezavisnosti koji se odnose na revizijski angažman. Da bi to ostvario, angažirani partner će:
 - (a) pribaviti relevantne informacije od društva i, gdje je primjenjivo, umreženih društava, kako bi prepoznao i ocijenio okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnju nezavisnosti;
 - (a) ocijeniti informacije o uočenom nepoštivanju, ako ga je bilo, politika i postupaka društva za očuvanje nezavisnosti kako bi utvrdio stvara li ono prijetnju nezavisnosti u revizijskom angažmanu; i
 - (b) poduzeti odgovarajuće aktivnosti radi otklanjanja takvih prijetnji ili njihovog svođenja na prihvatljiv nivo primjenjujući zaštitne mjere ili se, ako smatra primjerenim, povući iz revizijskog angažmana, ako je povlačenje moguće prema važećem zakonu ili regulativi. Angažirani partner treba odmah obavijestiti društvo o svakom neuspjehu rješavanja ovog pitanja radi poduzimanja odgovarajućeg djelovanja. (Vidjeti tačke A5-A7.)

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana

12. Angažirani partner treba utvrditi da su provedeni odgovarajući postupci u vezi s prihvatanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana te osigurati da su u vezi s tim donijeti primjereni zaključci. (Vidjeti tačke A8-A9.)
13. Ako angažirani partner dobije informacije koje bi, da su društvu bile ranije dostupne, uzrokovale njegovo odbijanje revizijskog angažmana, angažirani partner smjesta će saopštiti te informacije društvu, tako da društvo i angažirani partner mogu poduzeti neophodne radnje. (Vidjeti tačku A9.)

Dodjeljivanje timova za angažmane

14. Angažirani partner se treba uvjeriti da angažirani tim i svaki ekspert društva za reviziju koji je dio angažiranog tima zajedno imaju odgovarajuće kompetencije i sposobnosti da:

- (a) obave revizijski angažman u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i
- (b) omoguće da se izda izvještaj revizora koji je primjeren datim okolnostima. (Vidjeti tačke A10-A12.)

Obavljanje angažmana

Usmjeravanje, nadziranje i obavljanje

- 15. Angažirani partner je odgovoran za:
 - (a) usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizijskog angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i (Vidjeti tačke A13-A15, A20.)
 - (b) revizijski izvještaj koji će biti u skladu s datim okolnostima.

Pregledi

- 16. Angažirani partner preuzet će odgovornost da pregledi budu obavljeni u skladu s politikama i postupcima pregleda društva. (Vidjeti tačke A16-A17, A20.)
- 17. Na dan ili prije datuma revizijskog izvještaja, angažirani će se partner, kroz pregled revizijske dokumentacije i raspravu s angažiranim timom, uvjeriti da je prikupljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za potkrjepljivanje donesenih zaključaka i za izdavanje izvještaja revizora. (Vidjeti tačke A18-A20.)

Konsultacija

- 18. Angažirani partner će:
 - (a) preuzeti odgovornost da angažirani tim provodi odgovarajuće konsultacije o složenim ili spornim pitanjima;
 - (b) uvjeriti se da su članovi angažiranog tima provodili odgovarajuće konsultacije tokom angažmana, kako unutar angažiranog tima tako i između angažiranog tima i drugih osoba, na zadovoljavajućem nivou unutar ili izvan društva;
 - (c) uvjeriti se da su priroda i obim takvih konsultacija, kao i zaključci proistekli iz njih, dogovoreni sa konsultiranom stranom; i
 - (d) utvrditi da su zaključci donijeti na osnovu tih konsultacija provedeni. (Vidjeti tačke A21-A22.)

Kontrolni pregled kvaliteta angažmana

19. Za revizije finansijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, i druge revizijske angažmane, ako ih ima, za koje je društvo odredilo da se zahtijeva pregled kontrole kvaliteta angažmana, angažirani partner treba:
 - (a) utvrditi da je imenovan kontrolor kvaliteta angažmana;
 - (b) riješiti s kontrolorom kvaliteta angažmana sva važna pitanja nastala tokom revizijskog angažmana, uključujući i ona ustanovljena tokom kontrole kvaliteta angažmana; i
 - (c) neće datirati izvještaj revizora sve do završetka kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti tačke A23-A25.)

20. Kontrolor kvaliteta angažmana vrši objektivno ocjenjivanje važnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka donesenih pri izradi izvještaja revizora. To ocjenjivanje obuhvata:
 - (a) rješavanje važnih pitanja s angažiranim partnerom;
 - (b) pregled finansijskih izvještaja i predloženog izvještaja revizora;
 - (c) pregled odabrane revizijske dokumentacije u vezi s važnim prosudbama angažiranog tima i zaključaka koje je donio angažirani tim; i
 - (d) ocjenjivanje zaključaka donijetih pri izradi izvještaja revizora i razmatranje da li je predloženi izvještaj revizora odgovarajući. (Vidjeti tačke A26A27, A29-A31.)

21. Za revizije finansijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, kontrolor kvaliteta angažmana, pri obavljanju pregleda kontrole kvaliteta angažmana, također će razmotriti sljedeće:
 - (a) ocjenu angažiranog tima za nezavisnost društva u vezi s revizijskim angažmanom;
 - (b) da li su obavljene odgovarajuće konsultacije za pitanja koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili sporna pitanja i zaključke donesene tim konsultacijama; i
 - (c) da li revizijska dokumentacija odabrana za pregled odražava obavljenu posao u vezi s važnim prosudbama i potkrjepljuje li donijete zaključke. (Vidjeti tačke A28-A31.)

Razlike u mišljenjima

22. Ako nastanu razlike u mišljenjima unutar angažiranog tima, s konsultantima ili, gdje je primjenjivo, između angažiranog partnera i kontrolora kvaliteta angažmana, angažira-

ni tim će slijediti politike i procedure društva za postepene s razlikama mišljenja i za njihovo rješavanje.

Monitoring

23. Djelotvoran sistem kontrole kvaliteta uključuje postupak monitoringa oblikovan da osigura društvu razumnu garanciju da su njegove politike i procedure koje se odnose na sistem kontrole kvaliteta relevantne, primjerene i da uspješno djeluju. Angažirani partner će razmotriti rezultate procesa monitoringa evidentiranog u najnovijoj informaciji dostavljenoj od strane društva i, ako je primjenjivo, drugih društava u okviru mreže, te razmotriti mogu li nedostaci navedeni u tim informacijama imati učinak na revizijski angažman. (Vidjeti tačke A32-A34.)

Dokumentacija

24. U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti:⁴
- (a) uočene probleme u vezi s postepenem u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i kako su oni riješeni;
 - (b) zaključke o ispunjavanju zahtjeva nezavisnosti koji se odnose na revizijski angažman i svaku relevantnu raspravu s društvom koje potvrđuje te zaključke;
 - (c) zaključke donesene u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana; i
 - (d) sadržaj i djelokrug konsultacija, te zaključke donesene na osnovu konsultacija obavljenih tokom odvijanja revizijskog angažmana. (Vidjeti tačku A35.)
25. Kontrolor kvaliteta angažmana će za pregledane revizijske angažmane dokumentirati:
- (a) da su obavljene procedure koje zahtijevaju politike društva za pregled kontrole kvaliteta angažmana;
 - (b) da je pregled kontrole kvaliteta angažmana bio obavljen na datum ili prije datuma izvještaja revizora; i
 - (c) da kontrolor nema saznanja o nekom neriješenom pitanju koja bi ga navela na uvjerenje da važne prosudbe angažiranog tima i doneseni zaključci nisu odgovarajući.

⁴ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sistem kontrole kvaliteta i uloga timova za angažmane (Vidjeti tačku 2.)

A1. MSKK 1 ili nacionalni zahtjevi koji su barem podjednako zahtjevni, bave se odgovornošću društva da uspostavi i održava svoj sistem kontrole kvaliteta za revizijske angažmane. Sistem kontrole kvaliteta uključuje politike i procedure koji uređuju svaki od sljedećih elemenata:

- odgovornosti vodstva za kvalitet unutar društva;
- relevantne etičke zahtjeve;
- prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenih angažmana;
- ljudske resurse;
- obavljanje angažmana; i
- monitoring.

Nacionalni zahtjevi koji se bave odgovornostima društva da uspostavi i održava sistem kontrole kvaliteta barem su podjednako zahtjevni kao MSKK 1 kada se odnose na sve elemente navedene u ovoj tački i nameću obaveze društvu da ispuni ciljeve zahtjeva navedenih u MSKK-u 1.

Oslanjanje na sistem kontrole kvaliteta društva (Vidjeti tačku 4.)

A2. Osim ako informacije dobivene od društva ili drugih strana ne ukazuju na suprotno, angažirani tim može se osloniti na sistem kontrole kvaliteta društva u vezi s, na primjer:

- kompetentnošću osoblja kroz njihovo zapošljavanje i formalnom obukom;
- nezavisnošću kroz prikupljanje i prenošenje relevantnih informacija o nezavisnosti;
- održavanjem odnosa s klijentom kroz sisteme prihvaćanja i zadržavanja; i
- ispunjavanjem važećih zakonskih i regulatornih zahtjeva kroz postupak monitoringa.

Odgovornosti vodstva za kvalitet revizija (Vidjeti tačku 8.)

A3. Aktivnosti angažiranog partnera i odgovarajuće poruke drugim članovima angažiranog tima, u preuzimanju odgovornosti za cjelokupni kvalitet u svakom revizijskom angažmanu, naglašavaju:

- (a) značaj kvaliteta revizije u smislu:
 - (i) obavljanja posla koji je u skladu s profesionalnim standardima i važećim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
 - (ii) postupanja u skladu s primjenjivim politikama i procedurama kontrole kvaliteta društva;
 - (iii) izdavanja revizijskog izvještaja koji je u skladu s datim okolnostima; i
 - (iv) mogućnosti angažiranog tima da izrazi svoje sumnje bez straha od odmazde; i
- (b) činjenicu da je kvalitet ključan u obavljanju revizijskih angažmana.

Relevantni etički zahtjevi

Usklađenost s relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti tačku 9.)

A4. IFAC-ov Kodeks uspostavlja temeljna načela profesionalne etike, koja uključuju:

- (a) poštenje;
- (b) objektivnost;
- (c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
- (d) povjerljivost; i
- (e) profesionalno ponašanje.

Definicije “društvo”, “mreža” i “umreženo društvo” (Vidjeti tačke 9-11.)

A5. Definicije “društvo”, “mreža” ili “umreženo društvo” u relevantnim etičkim zahtjevima mogu se razlikovati od onih koje su navedene u ovom MRevS-u. Na primjer, IFAC-ov Kodeks definira “društvo” kao:

- (a) profesionalnog računovođu u javnoj praksi kao pojedinca, partnerstvo ili korporaciju ili drugi pravni subjekt profesionalnih računovođa;
- (b) subjekt koji kontrolira takve strane kroz vlasništvo, menadžment ili na druge načine; i
- (c) subjekt kojeg kontroliraju takve strane kroz vlasništvo, menadžment ili na druge načine.

IFAC-ov Kodeks također daje uputstva u vezi s pojmovima “mreža” i “umreženo društvo”.

Za ispunjavanje zahtjeva u tačkama 9-11, primjenjuju se definicije korištene u relevantnim etičkim zahtjevima u mjeri u kojoj su neophodne za tumačenje tih etičkih zahtjeva.

Prijetnje nezavisnosti (Vidjeti tačku 11(c).)

A6. Angažirani partner može prepoznati prijetnju nezavisnosti u vezi s revizijskim angažmanom koju zaštitne mjere možda neće moći eliminirati ili ublažiti. U tom slučaju, kako zahtijeva tačka 11(c), angažirani partner izvještava relevantnu osobu ili relevantne osobe unutar društva kako bi se odredilo primjereno djelovanje, koje može uključiti eliminiranje aktivnosti ili interesa koji stvaraju prijetnju ili povlačenje iz revizijskog angažmana, ukoliko je povlačenje moguće prema važećem zakonu ili regulativi.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora

A7. Nezavisnost revizora javnog sektora može se zaštititi zakonskim mjerama. Međutim, revizori javnog sektora ili društva za reviziju javnog sektora koja obavljaju revizije javnog sektora u ime zakonskog revizora će možda trebati, ovisno o uvjetima ovlasti u određenoj jurisdikciji, prilagoditi svoj pristup kako bi postigli usaglašenost u duhu tačke 11. To može podrazumijevati, u slučajevima kada ovlasti revizora javnog sektora ne dopuštaju povlačenje iz angažmana, objavljivanje, putem javnog izvještaja, okolnosti koje su nastale i koje bi, da su nastale u privatnom sektoru, dovele do revizorovog povlačenja.

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana (Vidjeti tačku 12.)

A8. MSKK 1 zahtijeva da društvo pribavi informacije koje smatra neophodnim u datim okolnostima prije prihvatanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje o tome hoće li nastaviti postojeći angažman i kada se razmatra prihvatanje novog angažmana s postojećim klijentom.⁵ Informacije, poput onih koje slijede, pomažu angažiranom partneru u utvrđivanju jesu li primjereni zaključci stvoreni u vezi s prihvatanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana:

- o integritetu glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom;
- je li angažirani tim sposoban obaviti revizijski angažman i ima li na raspolaganju potrebno vrijeme i resurse;
- o tome mogu li društvo i angažirani tim ispuniti etičke zahtjeve; i
- o važnim pitanjima koja su nastala tokom tekućeg revizijskog angažmana ili ranijih revizijskih angažmana i njihovim posljedicama na nastavljanje odnosa.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora (Vidjeti tačke 12-13.)

A9. U javnom sektoru, revizori mogu biti imenovani u skladu sa zakonskom procedurom. U skladu s tim, mogu biti nerelevantni određeni zahtjevi i razmatranja u vezi s prihvatanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana, navedeni u tačka-

⁵ MSKK 1, tačka 27(a).

ma 12, 13 i A8. Unatoč tome, informacije prikupljene kao rezultat opisanog postupka mogu biti korisne revizorima javnog sektora u obavljanju procjena rizika i ispunjavanju odgovornosti za izvještavanje.

Dodjeljivanje timova za angažmane (Vidjeti tačku 14.)

- A10. Angažirani tim uključuje osobu koja koristi stručnost u specijaliziranim područjima računovodstva ili revizije, neovisno o tome je li je angažiralo ili zaposlilo društvo, ako ga ima, koje obavlja revizijske postupke u angažmanu. Međutim, osoba s takvom stručnošću nije član angažiranog tima ako je ona uključena u angažman samo radi konsultacija. Konsultacije se razmatraju u tački 18 i tačkama A21-A22.
- A11. Kada razmatra odgovarajuću kompetentnost i sposobnost koju očekuje od angažiranog tima kao cjeline, angažirani partner može uzeti u razmatranje takva pitanja kao što su:
- kakvo tim ima razumijevanje i praktično iskustvo s revizijskim angažmanima sličnog sadržaja i složenosti kroz odgovarajuću obuku i učešće u angažmanima;
 - kakvo tim ima razumijevanje profesionalnih standarda i zakonskih i regulatornih zahtjeva;
 - kakvo je tehničko znanje tima, uključujući poznavanje relevantnih informacijskih tehnologija i specijaliziranih područja računovodstva ili revizije;
 - koliko tim poznaje djelatnost u kojoj klijent posluje;
 - kakvu tim ima sposobnost za primjenu profesionalne prosudbe; i
 - kakvo tim ima razumijevanje politika i postupaka kontrole kvaliteta društva.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora

- A12. U javnom sektoru, dodatne odgovarajuće kompetencije mogu uključiti vještine koje su neophodne za ispunjavanje uvjeta revizijskog mandata u određenoj jurisdikciji. Takve kompetencije mogu uključivati razumijevanje primjenjivih aranžmana izvještavanja, uključujući izvještavanje zakonodavca ili drugog upravnog tijela ili izvještavanje u javnom interesu. Širi djelokrug revizije javnog sektora može uključiti, na primjer, neke aspekte revizije poslovanja ili sveobuhvatno procjenjivanje aranžmana za osiguranje zakonitosti te sprječavanje i otkrivanje prevare i korupcije.

Obavljanje angažmana

Usmjeravanje, nadziranje i obavljanje (Vidjeti tačku 15(a).)

- A13. Usmjeravanje angažiranog tima uključuje informiranje članova angažiranog tima o pitanjima kao što su:

- njihove odgovornosti, uključujući potrebu postupanja u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i potrebu da se planira i obavi revizija uz profesionalni skepticizam kako zahtijeva MRevS 200;⁶
- odgovornosti odgovarajućih partnera gdje je više od jednog partnera uključeno u vođenje revizijskog angažmana;
- ciljevi posla kojeg treba obaviti;
- vrsta subjektovog poslovanja;
- pitanja povezana s rizicima;
- problemi koji se mogu pojaviti; i
- detaljan pristup u obavljanju angažmana.

Rasprava između članova angažiranog tima omogućava manje iskusnim članovima tima postavljanje pitanja iskusnijim članovima tima tako da se može ostvariti odgovarajuća komunikacija unutar angažiranog tima.

A14. Odgovarajući timski rad i obuka pomaže manje iskusnim članovima angažiranog tima da jasno razumiju ciljeve dodijeljenog posla.

A15. Nadziranje uključuje pitanja kao što su:

- praćenje napredovanja revizijskog angažmana;
- razmatranje kompetentnosti i sposobnosti pojedinačnih članova angažiranog tima, uključujući imaju li dovoljno vremena za izvođenje svog posla, razumiju li uputstva koja su dobili te je li posao izveden u skladu s planiranim pristupom revizijskom angažmanu;
- razmatranje važnih pitanja nastalih tokom revizijskog angažmana, razmatranje njihove važnosti i odgovarajuće prilagođavanje planiranog pristupa; i
- prepoznavanje pitanja za konsultaciju ili za razmatranje iskusnijih članova angažiranog tima tokom revizijskog angažmana.

Pregledi

Odgovornosti za pregled (Vidjeti tačku 16.)

A16. Prema MSKK 1, politike i procedure društva vezane za odgovornosti pregleda utvrđuju se na premisi da rad manje iskusnih članova tima pregledavaju iskusniji članovi tima.⁷

⁶ MRevS 200 "Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", tačka 15.

⁷ MSKK 1, tačka 33.

A17. Pregled se sastoji u razmatranju, na primjer:

- je li rad bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela;
- jesu li se pojavila značajna pitanja za daljnje razrješavanje;
- jesu li provedene odgovarajuće konsultiracije te jesu li postignuti zaključci dokumentirani i provedeni;
- je li potrebno mijenjati vrstu, vremenski raspored i obim obavljenih poslova;
- potkrjepljuje li obavljeni rad donesene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
- jesu li dobiveni dokazi dovoljni i primjereni za održavanje revizorskog izvještaja; i
- jesu li postignuti ciljevi iz procedure angažmana.

Pregled obavljenog posla od strane angažiranog partnera (Vidjeti tačku 17.)

A18. Pravovremeni pregledi niže navedenog, koje obavi angažirani partner u odgovarajućoj fazi tokom angažmana, omogućavaju da se blagovremeno riješe važna pitanja na partnerovo zadovoljstvo ili da se riješe na dan ili prije datuma izvještaja revizora:

- kritičnih područja prosudbi, naročito onih u vezi sa složenim ili spornim pitanjima otkrivenim tokom odvijanja angažmana;
- značajnih rizika; i
- ostalih područja koje angažirani partner smatra važnim.

Angažirani partner ne mora pregledati svu revizijsku dokumentaciju, ali može to učiniti. Međutim, kako se zahtijeva u MRevS-u 230, partner dokumentira obim i vrijeme pregleda.⁸

A19. Partner koji preuzme reviziju tokom angažmana može primijeniti postupke pregleda kako je opisano u tački A18 radi pregleda posla obavljenog do datuma promjene kako bi preuzeo odgovornosti angažiranog partnera.

Razmatranja relevantna gdje se koristi član angažiranog tima sa stručnošću u specijalističkom području računovodstva i revizije (Vidjeti tačke 15-17.)

A20. Gdje se koristi član angažiranog tima sa stručnošću u specijalističkom području računovodstva i revizije, usmjeravanje, nadziranje i pregled posla tog člana angažiranog tima mogu uključiti pitanja kao što su:

⁸ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačka 9(c).

- dogovaranje s tim članom o vrsti, djelokrugu i ciljevima njegovog rada; i odgovarajuće uloge i vrste, vremenskog rasporeda i obima komunikacije između tog člana i ostalih članova angažiranog tima; i
- ocjenjivanje primjerenosti posla tog člana, uključujući relevantnost i razumnost nalaza ili zaključaka tog člana i njihovu usklađenost s ostalim revizijskim dokazima.

Konsultacije (Vidjeti tačku 18.)

A21. Djelotvorne konsultacije o važnim stručnim, etičkim i drugim pitanjima unutar društva ili, gdje je primjenjivo, izvan društva, mogu se ostvariti kada konsultant:

- dobije sve relevantne činjenice koje će mu omogućiti da kao upućena osoba pruži savjet; i
- ima odgovarajuće znanje, položaj i iskustvo.

A22. Može biti prikladno da se angažirani tim konsultira s nekim izvan društva, na primjer, ukoliko društvu nedostaju odgovarajući vlastiti resursi. Mogu se koristiti prednosti savjetodavnih usluga koje pružaju druga društva, profesionalna i regulatorna tijela ili komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvaliteta.

Pregled kontrole kvaliteta angažmana

Dovršavanje pregleda kontrole kvalitete angažmana prije datiranja izvještaja revizora (Vidjeti tačku 19(c).)

A23. MRevS 700 zahtijeva da izvještaj revizora bude datiran ne prije datuma na koji je revizor pribavio dovoljne i adekvatne dokaze na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima.⁹ U slučajevima revizija finansijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata ili kada angažman ispunjava kriterije za pregled kontrole kvaliteta angažmana, takav pregled pomaže revizoru u utvrđivanju je li pribavio dovoljne i adekvatne dokaze.

A24. Obavljanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana na pravovremen način u odgovarajućoj fazi tokom angažmana omogućava da se promptno rješavaju važna pitanja na način kojim je zadovoljan kontrolor kvaliteta angažmana i da se rješavaju prije ili na dan izvještaja revizora.

A25. Dovršavanje pregleda kontrole kvalitete angažmana znači da je kontrolor kvaliteta angažmana dovršio ispunjavanje zahtjeva iz tački 20-21 i, gdje je primjenjivo, usklađenost s tačkom 22. Dokumentacija pregleda kontrole kvaliteta angažmana

⁹ MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima", tačka 41.

može biti dovršena nakon datuma revizijskog izvještaja kao dio objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea. MRevS 230 ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva u vezi s tim.¹⁰

Vrste, obim i vremenski raspored pregleda kontrole kvaliteta angažmana (Vidjeti tačku 20.)

A26. Stalna pažnja u pogledu promjena okolnosti omogućava angažiranom partneru da prepozna situacije u kojima je pregled kontrole kvaliteta angažmana neophodan, čak i ako se na početku angažmana takav pregled nije zahtijevao.

A27. Obim pregleda kontrole kvaliteta angažmana može zavisi, između ostalog, o složenosti revizijskog angažmana, o tome je li subjekt izlistani subjekt, i o riziku da izvještaj revizora može biti neodgovarajući u datim okolnostima. Obavljanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana ne umanjuje odgovornosti angažiranog partnera za revizijski angažman i njegovo provođenje.

Pregled kontrole kvaliteta angažmana za izlistane poslovne subjekte (Vidjeti tačku 21.)

A28. Ostala pitanja relevantna za ocjenjivanje važnih prosudbi angažiranog tima koja se mogu razmatrati u pregledu kontrole kvaliteta angažmana za izlistane subjekte uključuju:

- značajne rizike otkrivene tokom angažmana u skladu s MRevS-om 315¹¹ i reakcije na te rizike u skladu s MRevS-om 330¹², uključujući procjene rizika prevara i reakcije na te procjene angažiranog tima u skladu s MRevS-om 240¹³;
- stvorene prosudbe, naročito u vezi sa značajnošću i značajnim rizicima;
- značaj i prirodu ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja otkrivenih tokom revizije; i
- pitanja koja treba saopštiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, drugim stranama kao što su regulatorna tijela.

Ta ostala pitanja, u zavisnosti od okolnosti, također mogu biti primjenjiva za pregled kontrole kvaliteta angažmana za revizije finansijskih izvještaja ostalih poslovnih subjekata.

¹⁰ MRevS 230, tačke 14-16.

¹¹ MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom sticanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

¹² MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

¹³ MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja".

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte (Vidjeti tačke 20-21.)

A29. Osim za revizije finansijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, pregled kontrole kvaliteta angažmana se zahtijeva za revizijske angažmane koji ispunjavaju kriterije koje je ustanovilo društvo te koji određuju podvrgavanje angažmana pregledu kontrole kvaliteta angažmana. U nekim slučajevima, nijedan revizijski angažman društva ne mora ispunjavati kriterije po kojima bi se oni podvrgavali takvom pregledu.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora (Vidjeti tačke 20-21.)

A30. U javnom sektoru, zakonski imenovani revizor (na primjer, Državni revizor ili druga adekvatno kvalificirana osoba imenovana u ime Državnog revizora), može imati ulogu jednaku onoj koju ima angažirani partner koji snosi cjelokupnu odgovornost za revizije javnog sektora. U takvim okolnostima, gdje je primjenjivo, izbor kontrolora kvaliteta angažmana uključuje razmatranje potrebe nezavisnosti u odnosu na subjekta revizije i mogućnosti kontrolora kvaliteta angažmana da obavi objektivno ocjenjivanje.

A31. Izlistani poslovni subjekti, kako je navedeno u tačkama 21 i A28, nisu uobičajeni u javnom sektoru. Međutim, mogu postojati drugi poslovni subjekti javnog sektora koji su važni zbog veličine, složenosti ili postojanja javnog interesa i koji, u skladu s tim, imaju široki raspon zainteresiranih strana. Primjeri uključuju preduzeća u državnom vlasništvu i javna preduzeća. Stalne promjene u javnom sektoru mogu dovesti do uključivanja i drugih vrsta važnih subjekata. Ne postoje fiksni objektivni kriteriji za određivanje važnosti. Ipak, revizori javnog sektora ocjenjuju koji subjekti mogu biti dovoljno važni da zahtijevaju obavljanje pregleda kontrole kvaliteta angažmana.

Monitoring (Vidjeti tačku 23.)

A32. MSKK 1 zahtijeva da društvo ustanovi postupak monitoringa oblikovan kako bi mu osigurao razumnu garanciju da su politike i procedure u vezi sa sistemom kontrole kvaliteta relevantne i adekvatne, te djelotvorne u praksi.¹⁴

A33. U razmatranju nedostataka koji mogu utjecati na revizijski angažman, angažirani partner može uzeti u obzir mjere koje je društvo poduzelo za njihovo otklanjanje a koje angažirani partner smatra dovoljnim u kontekstu te revizije.

A34. Nedostatak u sistemu kontrole kvaliteta društva ne ukazuje obavezno da određeni revizijski angažman nije bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima ili da izvještaj revizora nije odgovarajući.

¹⁴ MSKK 1, tačka 48.

Dokumentacija

Dokumentacija konsultacija (Vidjeti tačku 24(d).)

A35. Dovoljno kompletna i detaljna dokumentacija o konsultacijama s drugim profesionalcima koja se odnosi na složena ili sporna pitanja, doprinosi razumijevanju:

- pitanja za koje je traženo konsultiranje; i
- rezultata konsultacija, uključujući bilo koje donesene odluke, osnove za te odluke i kako su bile provedene.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 220 “Kontrola kvalitete za revizije finansijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koje je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 230

REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Vrste i svrha revizijske dokumentacije	2-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Pravovremeno pripremanje revizijske dokumentacije.....	7
Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i dobivenim revizijskim dokazima	8-13
Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea.....	14-16
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Pravovremeno pripremanje revizijske dokumentacije	A1
Dokumentacije o obavljenim revizijskim postupcima i dobivenim revizijskim dokazima	A2-A20
Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea.....	A21-A24
Dodatak : Određeni zahtjevi u vezi s dokumentacijom u ostalim MRevS-ovima	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 230 “Revizijska dokumentacija” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da pripremi revizijsku dokumentaciju za reviziju finansijskih izvještaja. Dodatak sadrži popis ostalih MRevS-ova koji sadrže posebne zahtjeve i uputstva u vezi s dokumentacijom. Posebni zahtjevi u vezi s dokumentacijom iz ostalih MRevS-ova ne ograničavaju primjenu ovog MRevS-a. Zakon ili regulativa može ustanovljivati dodatne zahtjeve u vezi s dokumentacijom.

Vrste i svrha revizijske dokumentacije

2. Revizijska dokumentacija koja ispunjava zahtjeve ovog MRevS-a i posebni zahtjevi u vezi s dokumentacijom iz ostalih relevantnih MRevS-ova osiguravaju:
 - (a) dokaz o revizorovoj osnovi za zaključak o postizanju općih ciljeva revizora;¹ i
 - (b) dokaz da je revizija planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima.
3. Revizijska dokumentacija služi za brojne dodatne svrhe, uključujući sljedeće:
 - pomaganje revizijskom timu da planira i obavi reviziju;
 - pomaganje članovima revizijskog tima odgovornima za nadzor da usmjeravaju i nadziru revizijski posao i da ispune svoje odgovornosti pregledavanja u skladu s MRevS-om 220²;
 - omogućavanje revizijskom timu da bude odgovoran za svoj rad;
 - čuvanje evidencije za pitanja od trajnije važnosti za buduće revizije;
 - omogućavanje obavljanja pregleda i provjera kontrole kvaliteta u skladu s MSKK-om 1³ ili nacionalnim zahtjevima koji su barem jednako zahtjevniji kao i MSKK⁴; i
 - omogućavanje obavljanja eksternih provjera u skladu s primjenjivim zakonskim, regulatornim ili drugim zahtjevima.

Datum stupanja na snagu

4. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

¹ MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 11.

² MRevS 220 “Kontrola kvaliteta za revizije finansijskih izvještaja”, tačke 14-17.

³ MSKK 1 “Kontrola kvaliteta za društva koja obavljaju revizije i pregled finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge”, tačke 32-33, 35-38 i 48.

⁴ Vidjeti MRevS 220, tačka 2.

Cilj

5. Cilj revizora je pripremiti dokumentaciju koja osigurava:
 - (a) Dovoljno adekvatne evidencije o osnovi na kojoj se zasniva izvještajrevizora; i
 - (b) dokazivanje da je revizija bila planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima.

Definicije

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 donio (ponekad se također koristi pojam – radni spisi ili radni papiri).
 - (b) Revizijski dosje – jedna ili više mapa, u fizičkom ili elektronskom obliku, i sadrži evidencije koje obuhvaćaju revizijsku dokumentaciju za određeni angažman.
 - (c) Iskusan revizor – osoba (unutar ili izvan društva) s praktičnim revizijskim iskustvom i razumnim razumijevanjem:
 - (i) revizijskog postupka;
 - (ii) MRevS-ova i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva;
 - (iii) poslovnog okruženja u kojem posluje poslovni subjekt; i
 - (iv) pitanja u vezi s revizijskim i finansijskim izvještavanjem relevantnim za djelatnost poslovnog subjekta.

Zahtjevi

Pravovremeno pripremanje revizijske dokumentacije

7. Revizor će pravovremeno pripremiti revizijsku dokumentaciju. (Vidjeti tačku A1.)

Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

Oblik, sadržaj i obim revizijske dokumentacije

8. Revizor će pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dovoljna da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s revizijom, omogući da razumije: (Vidjeti tačke A2-A5, A16-A17.)

- (a) vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; (Vidjeti tačke A6-A7.)
 - (b) rezultate obavljenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze; i
 - (c) značajna pitanja koja su iskrsnula tokom revizije, zaključke donesene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene pri stvaranju tih zaključaka. (Vidjeti tačke A8-A11.)
9. U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obima obavljenih revizijskih postupaka, revizor će zabilježiti:
- (a) prepoznatljive karakteristike određenih stavki ili testiranih pitanja; (Vidjeti tačku A12.)
 - (b) ko je obavio revizijski posao i datum kada je takav posao dovršen; i
 - (c) ko je pregledao obavljene revizijski posao i datum i obim tog pregleda. (Vidjeti tačku A13.)
10. Revizor će dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući vrste raspravljanih značajnih pitanja i kada je i s kim vođena rasprava. (Vidjeti tačku A14.)
11. Ako revizor otkrije informaciju koja je nedosljedna u odnosu na revizorov konačni zaključak u vezi sa značajnim pitanjem, revizor će dokumentirati kako je riješio tu nedosljednost. (Vidjeti tačku A15.)

Odstepene od relevantnog zahtjeva

12. Ako, u izuzetnim okolnostima, revizor prosudi da je neophodno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz nekog MRevS-a, revizor će dokumentirati kako obavljeni alternativni revizijski postupak postiže cilj tog zahtjeva i razloge odstupanja. (Vidjeti tačke A18A19.)

Pitanja nastala nakon datuma izvještaja revizora

13. Ako, u izuzetnim okolnostima, revizor obavlja nove ili dodatne revizijske postupke ili donese nove zaključke nakon datuma izvještaja revizora, revizor će dokumentirati: (Vidjeti tačku A20.)
- (a) novonastale okolnosti;
 - (b) nove ili dodatne obavljene revizijske postupke, pribavljene revizijske dokaze, i donijete zaključke i njihov učinak na izvještaj revizora; i
 - (c) kada je i ko obavio naknadne promjene revizijske dokumentacije i pregledao ih.

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea

14. Revizor će objediniti revizijsku dokumentaciju u revizijski dosje i pravovremeno dovršiti administrativni postupak objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea nakon datuma izvještaja revizora. (Vidjeti tačke A21-A22.)
15. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea, revizor ne smije obrisati ili izbaciti revizijsku dokumentaciju bilo koje vrste prije kraja perioda njenog čuvanja. (Vidjeti tačku A23.)
16. U okolnostima različitim od onih iz tačke 13 gdje revizor utvrdi da je neophodno izmijeniti postojeću revizijsku dokumentaciju ili dodati novu revizijsku dokumentaciju nakon objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea, revizor će, nezavisno o vrsti izmjena ili dodavanja, dokumentirati: (Vidjeti tačku A24.)
 - (a) određene razloge zbog kojih je došlo do mijenjanja ili dodavanja; i
 - (b) kada je i ko to obavio i pregledao.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Pravovremeno pripremanje revizijske dokumentacije (Vidjeti tačku 7.)

- A1. Pravovremeno pripremanje dovoljne i adekvatne revizijske dokumentacije pomaže unapređivanju kvaliteta revizije i olakšava djelotvoran pregled i ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza i zaključaka donesenih prije nego što je dovršen izvještaj revizora. Dokumentacija pripremljena nakon što je obavljen revizijski posao će vjerovatno biti manje precizna od dokumentacije pripremljene u vrijeme kada je obavljan taj posao.

Dokumentacije o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

Oblik, sadržaj i obim revizijske dokumentacije (Vidjeti tačku 8.)

- A2. Oblik, sadržaj i obim revizijske dokumentacije zavisi od faktora kao što su:
 - veličina i složenost subjekta;
 - vrste revizijskih postupaka koje treba obaviti;
 - prepoznati rizici značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - važnost pribavljenih revizijskih dokaza;
 - vrsta i obim otkrivenih izuzetaka;
 - potreba da se dokumentira zaključak ili osnova za zaključak koji nije odmah izvediv iz dokumentacije o obavljenom poslu ili pribavljenih revizijskih dokaza; i
 - korištena revizijska metodologija i pomagala.

A3. Revizijska dokumentacija može biti zabilježena u papirnom, elektronskom ili drugom mediju. Primjeri revizijske dokumentacije uključuju:

- programe revizije;
- analize;
- memorandume o spornim pitanjima;
- sažetke značajnih pitanja;
- konfirmacije i izjave;
- kontrolne liste; i
- prepisku (uključujući e-mail) u vezi sa značajnim pitanjima.

Kao dio revizijske dokumentacije revizor može uključiti sažetke ili kopije subjektivih evidencija (na primjer, važne i specifične ugovore i sporazume). Revizijska dokumentacija, međutim, nije zamjena za subjektive računovodstvene evidencije.

A4. U revizijsku dokumentaciju revizor ne treba uključiti zamijenjene nacрте radnih papira i finansijskih izvještaja, bilješke koje odražavaju nedovršena ili preliminarna razmišljanja, ranije verzije kopija dokumenata ispravljene zbog tipografskih ili drugih pogrešaka i duplikate dokumenata.

A5. Usmena objašnjenja revizora, sama po sebi, ne predstavljaju odgovarajuću potporu obavljenom poslu revizora ili zaključcima koje je donio revizor, ali se mogu koristiti za objašnjavanje ili razjašnjavanje informacija sadržanih u revizijskoj dokumentaciji.

Dokumentacije o usklađenosti s MRevS-ovima (Vidjeti tačku 8(a).)

A6. U principu, postupanje u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a će rezultirati time da je revizijska dokumentacija dovoljna i adekvatna za date okolnosti. Ostali MRevS-ovi sadrže posebne zahtjeve u vezi s dokumentacijom kojima je namjena pojasniti primjenu ovog MRevS-a u određenim okolnostima tih ostalih MRevS-ova. Posebni zahtjevi u vezi s dokumentacijom iz ostalih MRevS-ova ne ograničavaju primjenu ovog MRevS-a. Štoviše, odsustvo zahtjeva u vezi s dokumentacijom u bilo kojem MRevS-u nije s namjerom da se stvori dojam da neće biti dokumentacije koja će se pripremati kao rezultat postupanja u skladu s tim MRevS-om.

A7. Revizijska dokumentacija osigurava dokaz da je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima. Međutim, niti je neophodno niti praktično da revizor tokom revizije dokumentira svako razmatrano pitanje ili svaku stvorenu profesionalnu prosudbu. Osim toga, nije neophodno da revizor odvojeno dokumentira (na primjer, kao u kontrolnoj listi) usklađenost s pitanjima za koja je ona vidljiva iz dokumenata uključenih u revizijski dosje. Na primjer:

- postojanje odgovarajuće dokumentiranog plana revizije pokazuje da je revizor planirao reviziju;
- postojanje potpisanog pisma o angažiranju u revizijskom dosjeu pokazuje da je revizor dogovorio uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili, gdje je primjenjivo, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- izvještaj revizora koji sadrži odgovarajuće mišljenje s rezervom o finansijskim izvještajima pokazuje da je revizor postupio u skladu sa zahtjevom da se izrazi mišljenje s rezervom u okolnostima određenim u MRevS-ovima; i
- u vezi sa zahtjevima koji su općenito primjenjivi kroz cijelu reviziju, mogu postojati brojni načini na koje se postupanje u skladu s njima može prikazati unutar revizijskog dosjea:
 - na primjer, možda ne postoji jedan način na koji će se dokumentirati revizorov profesionalni skepticizam. Međutim, revizijska dokumentacija može ipak osigurati dokazorevizorovom pristupu uz profesionalni skepticizam u skladu s MRevS-ovima. Takav dokaz može uključiti posebne postupke obavljene kako bi se potvrdili odgovori menadžmenta na revizorova pitanja.
 - slično tome, u revizijskom je dosjeu moguće na brojne načine dokumentirati da je angažirani partner preuzeo odgovornost za usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima. To može uključiti dokumentaciju o pravovremenoj uključenosti angažiranog partnera u razne aspekte revizije, kao što je učestvovanje u raspravama tima prema zahtjevima MRevS-a 315.⁵

Dokumentacija o značajnim pitanjima i povezanim važnim profesionalnim prosudbama (Vidjeti tačku 8(c).)

A8. Prosuđivanje važnosti pitanja zahtijeva objektivnu analizu činjenica i okolnosti. Primjeri značajnih pitanja uključuju:

- pitanja koja stvaraju značajne rizike (kako je definirano u MRevS-u 315⁶);
- rezultate revizijskih postupaka koji pokazuju (a) da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani ili (b) potrebu izmjene revizorove ranije procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i izmjene revizorovih reakcija na te rizike;

⁵ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, tačka 10.

⁶ MRevS 315, tačka 4(e).

- okolnosti koje revizoru stvaraju značajne poteškoće u primjenjivanju potrebnih revizijskih postupaka; i
 - nalaze koji za posljedicu mogu imati modificiranje revizorovog mišljenja ili uključivanje odjeljka za isticanje značajnih pitanja u izvještaj revizora.
- A9. Važan faktor u određivanju oblika, sadržaja i obima revizijske dokumentacije o značajnim pitanjima je razmjer u kojem se koristi profesionalna prosudba u obavljanju posla i ocjenjivanju rezultata. Dokumentacija o obavljenim profesionalnim prosudbama, gdje su važne, služi da objasni revizorove zaključke i da potkrijepi kvalitet prosudbe. Takva su pitanja od posebnog interesa onima koji su odgovorni za pregledavanje revizijske dokumentacije, uključujući one koji obavljaju naknadne revizije kada pregledavaju pitanja od trajnije važnosti (na primjer, kada obavljaju retroaktivni pregled računovodstvenih procjena).
- A10. Neki primjeri okolnosti u kojima je, u skladu s tačkom 8, primjereno pripremiti revizijsku dokumentaciju u vezi s korištenjem profesionalne prosudbe, kada su pitanja i prosudbe važni, uključuju:
- objašnjenje revizorovog zaključka kada zahtjev predviđa da će revizor “razmotriti” određene informacije ili faktore, i ta su razmatranja važna u kontekstu određenog angažmana;
 - osnovu za revizorov zaključak o osnovanosti područja subjektivnih prosudbi (na primjer, opravdanost značajnih računovodstvenih procjena); i
 - osnovu za revizorove zaključke o autentičnosti dokumenta kada je poduzeta daljnja istraga (kao što je odgovarajuće korištenje eksperta ili postupaka potvrđivanja) kao reakcija na okolnosti uočene tokom revizije a koje su navele revizora da posumnja u autentičnost dokumenta.
- A11. Revizor može smatrati da je korisno, kao dio revizijske dokumentacije, pripremiti i čuvati sažetak (ponekad poznat pod nazivom memorandum o kompletiranju) koji opisuje značajna pitanja otkrivena tokom revizije i kako su ona riješena ili koji upućuje na drugu relevantnu revizijsku dokumentaciju koja sadrži takve informacije. Taj sažetak može olakšati djelotvorno i efikasno pregledavanje i provjeravanje revizijske dokumentacije, naročito za velike i složene revizije. Osim toga, sastavljanje takvog sažetka može pomoći revizoru prilikom razmatranja značajnih pitanja. On može također pomoći revizoru razmotriti postoji li, u svjetlu obavljenih revizijskih postupaka i stvorenih zaključaka, neki pojedinačni relevantni cilj MRevS-a koji revizor ne može postići a koji bi spriječio da revizor postigne opće ciljeve revizije.

Identifikacija određenih testiranih stavki ili pitanja i osoba koje su izvršile pripremu i pregled (Vidjeti tačku 9.)

A12. Evidentiranje identifikacijskih karakteristika služi za brojne svrhe. Na primjer, ono omogućava revizijskom timu da bude odgovoran za svoj radi olakšava istraživanje izuzetaka ili nedosljednosti. Identifikacijske karakteristike će se razlikovati od vrste do vrste revizijskih postupaka i od stavke do stavke ili od pitanja do pitanja obuhvaćenih testiranjima. Na primjer:

- za detaljne testove narudžbenica koje izdaje subjekt, revizor može, radi identifikacije dokumenata odabranih za testiranje, koristiti njihove datume i brojeve narudžbenica;
- za postupke koji zahtijevaju izbor između ili pregled svih stavki iznad određenog iznosa iz date populacije, revizor može evidentirati djelokrug postupaka i označiti populaciju (na primjer, sva knjiženja iznad određenog iznosa iz dnevnika);
- za postupke koji zahtijevaju sistematsko uzorkovanje iz populacije dokumenata, revizor može, radi identifikacije odabranih dokumenata, evidentirati njihov izvor, polaznu tačku i interval uzorkovanja (na primjer, sistematsko uzorkovanje otpremnica iz popisa otpremnica za period od 1. aprila do 30. septembra, počevši od broja 12345 i odabiranjem svake 125. stavke iz popisa);
- za postupke koji zahtijevaju ispitivanje određenog osoblja subjekta, revizor može zabilježiti datume ispitivanja i ime i funkciju osoblja subjekta; i
- za postupke posmatranja, revizor može zabilježiti postupak ili pitanje u vezi s kojim je obavljeno posmatranje, relevantne osobe, njihove odgovornosti i gdje je i kada obavljeno posmatranje.

A13. MRevS 220 zahtijeva da revizor pregleda obavljene revizijski posao kroz pregled revizijske dokumentacije.⁷ Zahtjev da se dokumentira ko je pregledao obavljene revizijski posao ne podrazumijeva da se svaki određeni radni papir uključi u dokaz o pregledu. Zahtjev, međutim, podrazumijeva dokumentiranje revizijskog posla koji je bio pregledan, zatim ko je pregledao takav rad i kada je pregled bio obavljen.

Dokumentacija o raspravama značajnih pitanja s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima (Vidjeti tačku 10.)

A14. Dokumentacija nije ograničena na zapise koje pripremi revizor nego može uključiti druge odgovarajuće zapise, kao što su zapisnici sa sjednica koje sastavlja osoblje subjekta a odobrava revizor. Druge osobe s kojima revizor može raspraviti značajna pitanja mogu uključiti ostalo osoblje unutar subjekta i vanjske strane, kao što su osobe koje pružaju profesionalne savjete subjektu.

⁷ MRevS 220, tačka 17.

Dokumentacija o tome kako su riješene nedosljednosti (Vidjeti tačku 11.)

A15. Zahtjev da se dokumentira kako je revizor riješio nedosljednosti informacija ne podrazumijeva da revizor treba čuvati dokumentaciju koja je netačna ili zamijenjena.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti tačku 8.)

A16. Revizijska dokumentacija za revizije manjih subjekata općenito je manje opsežna nego za revizije većih subjekata. Osim toga, u slučaju revizije gdje angažirani partner obavlja sve revizijske poslove, dokumentacija neće uključiti pitanja koja bi bila dokumentirana isključivo radi informiranja ili instruiranja članova revizijskog tima ili kako bi osigurala dokaz o pregledu rada drugih članova tima (na primjer, neće biti pitanja za dokumentiranje u vezi s raspravama ili nadzorom). Unatoč tome, angažirani partner postupuje u skladu s prevladavajućim zahtjevom iz tačke 8 da se pripremi revizijska dokumentacija koju može razumjeti iskusan revizor, tako da revizijska dokumentacija može biti podvrgnuta pregledu vanjske strane za regulatorne ili druge svrhe.

A17. Kada priprema revizijsku dokumentaciju, revizor manjih subjekata može također ustanoviti da je korisno i djelotvorno zabilježiti različite aspekte revizije zajedno u jedan dokument, uz odgovarajuće upućivanje na relevantne radne papire. Primjeri pitanja koja mogu biti dokumentirana zajedno u reviziji manjih subjekata uključuju razumijevanje subjekta i njegovih internih kontrola, opću strategiju revizije i plan revizije, značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320⁸, procijenjene rizike, značajna pitanja uočena tokom revizije i donijete zaključke.

Odstupanja od relevantnih zahtjeva (Vidjeti tačku 12.)

A18. Zahtjevi MRevS-ova osmišljeni su da omoguće revizoru postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima i, samim tim, i općih ciljeva revizora. U skladu s tim, osim u izuzetnim okolnostima, MRevS-ovi zahtijevaju usklađenost sa svakim zahtjevom koji je relevantan u datim okolnostima revizije.

A19. Zahtjev dokumentiranja primjenjuje se samo na zahtjeve koji su relevantni u datim okolnostima. Zahtjev nije relevantan⁹ samo u slučajevima gdje:

- (a) cijeli MRevS nije relevantan (na primjer, ako subjekt nema internu reviziju, ništa iz MRevS-a 610¹⁰ nije relevantno); ili
- (b) zahtjev je uvjetan a uvjet nije ispunjen (na primjer, zahtjev da se modificira revizorovo mišljenje gdje ne postoji mogućnost pribavljanja dovoljnih i adekvatnih revizijskih dokaza i nema takve nemogućnosti).

⁸ MRevS 320 "Značajnost uplaniranju i obavljanju revizije".

⁹ MRevS 200, tačka 22.

¹⁰ RevS 610 "Korištenje rada internih revizora"

Pitanja nastala nakon datuma revizijskog izvještaja (Vidjeti tačku 13.)

A20. Primjeri izuzetnih okolnosti uključuju činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizijskog izvještaja, ali koje su postojale i na taj datum i koje bi, da su bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati potrebu mijenjanja finansijskih izvještaja ili da revizor modificira mišljenje u izvještaju revizora.¹¹ Nastale promjene u revizijskoj dokumentaciji pregledavaju se u skladu s odgovornostima pregledavanja navedenim u MRevS-u 220¹² i angažirani partner preuzima krajnju odgovornost za promjene.

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea (Vidjeti tačke 14-16.)

A21. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem jednako zahtjevni) zahtijeva da društva ustanove politike i procedure za pravovremeno objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea.¹³ Odgovarajući rok za dovršavanje konačnih revizijskih dosjea obično nije duži od 60 dana nakon datuma izvještaja revizora.¹⁴

A22. Dovršavanje objedinjavanja revizijskih dosjea nakon datuma izvještaja revizora administrativni je postupak koji ne uključuje obavljanje novih revizijskih postupaka niti donošenje novih zaključaka. Međutim, mogu se obaviti promjene u revizijskoj dokumentaciji tokom postupka dovršavanja objedinjavanja, ako su one administrativne prirode. Primjeri takvih promjena uključuju:

- brisanje ili izbacivanje zamijenjene dokumentacije;
- sortiranje, razvrstavanje i međusobno povezivanje radnih papira;
- potpisivanje kontrolne liste dovršavanja u vezi s postupkom objedinjavanja dosjea; i
- dokumentiranje revizijskih dokaza koje je revizor dobio, raspravio i dogovorio s relevantnim članovima revizijskog tima prije datuma izvještaja revizora.

A23. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem jednako zahtjevni) zahtijeva da društva ustanove politike i procedure za čuvanje dokumentacije angažmana.¹⁵ Period čuvanja dokumentacije za revizijske angažmane obično nije kraći od pet godina od datuma izvještaja revizora, ili, ako je kasniji, datuma izvještaja revizora za grupu.¹⁶

A24. Primjer okolnosti u kojima revizor može utvrditi da je neophodno izmijeniti postojeću revizijsku dokumentaciju ili dodati novu revizijsku dokumentaciju nakon što je dovršeno objedinjavanje dosjea jest potreba da se pojasni postojeća revizijska dokumentacija prema komentarima primljenim tokom monitoringa koji su obavile interne ili vanjske strane.

¹¹ MRevS 560 "Naknadni događaji", tačka 14.

¹² MRevS 220, tačka 16.

¹³ MSKK 1, tačka 45.

¹⁴ MSKK 1, tačka A54.

¹⁵ MSKK 1, tačka 47.

¹⁶ MSKK 1, tačka A61.

Dodatak

(Vidjeti tačku 1.)

Određeni zahtjevi u vezi s dokumentacijom u ostalim MRevS-ovima

Ovaj Dodatak navodi tačke u ostalim MRevS-ovima koji su na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009., ili nakon toga, i koji sadrže određene zahtjeve za dokumentiranje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana” – tačke 10-12
- MRevS 220 “Kontrola kvaliteta za revizije finansijskih izvještaja” – tačke 24-25
- MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja” – tačke 44-47
- MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja” – tačka 29
- MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje” – tačka 23
- MRevS 300 “Planiranje revizije finansijskih izvještaja” – tačka 12
- MRevS 315 “Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja” – tačka 32
- MRevS 320 “Značajnost uplaniranju i obavljanju revizije” – tačka 14
- MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike” – tačke 28-30
- MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije” – tačka 15
- MRevS 540 “Revizija računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja” – tačka 23
- MRevS 550 “Povezane strane” – tačka 28
- MRevS 600 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)” – tačka 50
- MRevS 610 “Korištenje rada internih revizora” – tačka 13

Ovaj Međunarodni revizijski standard 230 “Revizijska dokumentacija” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 240
REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA U
REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-8
Datum stupanja na snagu	9
Ciljevi	10
Definicije	11
Zahtjevi	
Profesionalni skepticizam	12-14
Razgovor unutar revizorskog tima.....	15
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	16-24
Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešaka usljed prevara	25-27
Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešaka usljed prevara	28-33
Ocjena revizorskog dokaza	34-37
Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom.....	38
Pisane izjave.....	39
Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	40-42
Komunikacija s regulatornim i provedbenim tijelima	43
Dokumentacija	44-47
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Karakteristike prevare.....	A1-A6
Profesionalni skepticizam	A7-A9

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

Razgovor unutar revizorskog tima	A10-A11
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A12-A27
Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešaka usljed prevara	A28-A32
Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešaka usljed prevara	A33-A48
Ocjena revizorskog dokaza	A49-A53
Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom.....	A54-A57
Pisane izjave.....	A58-A59
Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	A60-A64
Komunikacija s regulatornim i provedbenim tijelima	A65-A67
Dodatak 1: Primjeri faktora rizika za prevare	
Dodatak 2: Primjeri mogućih revizorskih postupaka za razmatranje ocijenjenih rizika značajnih pogrešaka usljed prevare	
Dodatak 3: Primjer okolnosti koje ukazuju na mogućnost prevare	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji financijskih izvještaja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u pogledu prevara u reviziji finansijskih izvještaja. Konkretnije, on šire objašnjava kako treba primijeniti MRevS 315¹ i MRevS 330² u odnosu na rizike značajnih pogreški usljed prevara.

Karakteristike prevare

2. Pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima mogu nastati usljed ili prevare ili pogreške. Faktor koji čini razliku između prevare i pogreške je to je li aktivnost koja rezultira pogrešnim prikazivanjima u finansijskim izvještajima namjerna ili nenamjerna.
3. Iako prevara predstavlja širok pravni koncept, za svrhe MRevS-ova, revizor razmatra prevare koje uzrokuju značajna pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima. Za revizora su relevantna dva tipa namjernih pogrešnih prikazivanja – pogrešna prikazivanja koja su rezultat namjernog finansijskog izvještavanja u svrhu prevare i pogrešna prikazivanja zbog zloupotrebe imovine. Iako revizor može sumnjati, ili u rijetkim slučajevima, otkriti nastanak prevare, revizor ne donosi pravne odluke o tome je li prevara stvarno nastala. (Vidjeti tačke A1-A6.)

Odgovornost za prevenciju i detekciju prevare

4. Primarna odgovornost za prevenciju i detekciju prevara je na onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom i na menadžmentu. Važno je da menadžment, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, stavi jak naglasak na prevenciju prevara, što može smanjiti prilike za nastajanje prevare i sakrivanje prevare, što može odvratiti pojedince od činjenja prevare zbog vjerovatnoće otkrivanja i kažnjavanja. To uključuje obavezu kreiranja kulture poštenja i etičnog ponašanja što može biti pojačano aktivnim nadzorom od strane onih koji su zaduženi za upravljanje. U provođenju odgovornosti nadzora, oni koji su zaduženi za upravljanje razmatraju mogućnosti za izbjegavanje kontrola ili drugih neprimjerenih utjecaja nad procesom finansijskog izvještavanja, kao što je nastojanje menadžmenta da upravlja zaradama s ciljem utjecaja na percepciju analitičara o poslovanju i profitabilnosti subjekta.

Odgovornosti revizora

5. Obavljajući reviziju u skladu s MRevS-ovima, revizor je odgovoran za sticanje razumnog uvjerenja da su finansijski izvještaji promatrani kao cjelina bez značajnih po-

¹ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom sticanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”

² MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike.”

grešnih prikazivanja, bilo da su uzrokovane prevarom ili pogreškom. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neke značajne pogreške u finansijskim izvještajima neće biti otkrivene, iako je revizija ispravno planirana i provedena u skladu s MRevS-ovima.³

6. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200⁴, potencijalni efekti inherentnih ograničenja posebno su značajni u slučaju pogrešnog prikaza koji je rezultat prevare. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza usljed prevare veći je nego rizik neotkrivanja pogrešnog prikaza usljed pogreške. To je stoga što prevara može uključivati sofisticirane i pažljivo organizirane sheme osmišljene da istu prikriju, kao što su pronevjera, namjerno neevidentiranje transakcija ili namjerne pogrešne izjave date revizoru. Takve pokušaje prikrivanja može biti još teže otkriti kada su popraćeni zavjerom. Zavjera može uzrokovati da revizor vjeruje da je revizijski dokaz uvjerljiv, iako je zapravo lažan. Revizorova mogućnost otkrivanja prevare zavisi od faktora kao što su iskustvo počinitelja, učestalost i obim manipulacije, stepen zavjere, relativna veličina pojedinih iznosa kojima se manipulira, položaj pojedinaca koji su uključeni. Iako revizor može biti u stanju prepoznati potencijalne prilike za činjenje prevare, revizoru će biti teško odrediti jesu li pogrešna prikazivanja u područjima prosudbi, kao što su računovodstvene procjene, uzrokovane prevarom ili pogreškom.
7. Pored toga, rizik da revizor neće otkriti značajno pogrešno prikazivanje usljed prevare menadžmenta je veći nego usljed prevare zaposlenih zato što je menadžment često u poziciji direktno ili indirektno manipulirati računovodstvenim evidencijama, prezentirati lažne finansijske informacije ili zaobići kontrolne postupke koji su osmišljeni kao prevencija sličnim prevarama od strane ostalih zaposlenika.
8. Prilikom sticanja razumnog uvjerenja, revizor ima obavezu zadržavanja stava profesionalnog skepticizma tokom revizije, razmatrajući mogućnost zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta i prihvatajući činjenicu da revizijski postupci efikasni za otkrivanje pogreške možda neće biti efikasni u otkrivanju prevare. Zahtjevi u ovom MRevS-u osmišljeni su kako bi pomogli revizoru u prepoznavanju i ocjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare te u oblikovanju postupaka za otkrivanje takvih pogrešnih prikazivanja.

Datum stupanja na snagu

9. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

³ MRevS 200 "Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", tačka A51.

⁴ MRevS 200, tačka A51.

Ciljevi

10. Ciljevi revizora su:
- (a) prepoznati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima usljed prevare;
 - (b) prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare, kroz izradu i primjenu adekvatnih odgovora; i
 - (c) adekvatno reagirati na prepoznate prevare ili na one na koje se sumnja.

Definicije

11. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći termini imaju značenje koje je navedeno u nastavku:
- (a) Prevara – namjerna radnja jedne ili više osoba unutar menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana, koja uključuje varanje kako bi se stekla nepravedna ili nezakonita korist.
 - (b) Faktori rizika prevare – događaji ili uvjeti koji ukazuju na podsticaj ili pritisak da se poćini prevara ili stvara prilika za poćinjenje prevare.

Zahtjevi

Profesionalni skepticizam

12. U skladu s MRevS-om 200, revizor će zadržati stav profesionalnog skepticizma kroz reviziju, prihvatajući mogućnost da mogu postojati značajna pogrešna prikazivanja usljed prevare, bez obzira na revizorovo prošlo iskustvo o poštenju i integritetu menadžmenta subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti tačke A7-A8.)
13. Osim ako revizor ima razlog zbog kojeg vjeruje u suprotno, revizor može prihvatiti evidencije i dokumente kao vjerodostojne. Ako uvjeti prepoznati tokom revizije uzrokuju da revizor vjeruje da dokument možda nije autentičan ili da su uvjeti u dokumentu mijenjani ali nisu objavljeni revizoru, revizor će istražiti dalje. (Vidjeti tačku A9.)
14. U slučaju da su odgovori na pitanja menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje nekonzistentni, revizor će istražiti te nekonzistentnosti.

Diskusija između članova tima

15. MRevS 315 zahtijeva diskusiju između članova tima i da angažovani partner utvrdi o kojim pitanjima treba obavijestiti članove tima koji nisu uključeni u diskusiju.⁵ Ta će

⁵ MRevS 315, tačka 10.

diskusija posebnu pažnju pridati tome kako i gdje finansijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima usljed prevare, uključujući način kako je prevara mogla nastati. Diskusija će se provesti na način da se po strani ostave vjerovanja članova tima da menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje odlikuju poštenje i integritet. (Vidjeti tačke A10-A11.)

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

16. Kada provodi postupke procjene rizika i povezane aktivnosti kako bi stekao razumijevanje o subjektu i njegovom okruženju, uključujući i interne kontrole subjekta, prema zahtjevima MRevS-a 315⁶, revizor će provesti postupke iz tački 17-24 kako bi prikupio informacije za korištenje pri prepoznavanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare.

Menadžment i ostali unutar subjekta

17. Revizor će postaviti pitati menadžment o:
- (a) procjeni rizika menadžmenta da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani usljed prevare, uključujući vrstu, obim i učestalost takvih procjena; (Vidjeti tačke A12A13.)
 - (b) procesu menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prevara u subjektu, uključujući specifične rizike prevare koje je menadžment otkrio ili o kojima je obaviješten, ili klase transakcija, stanja računa ili objave za koje je vjerovatno da postoji rizik od prevare; (Vidjeti tačku A14.)
 - (c) komuniciranju menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje, ako postoje, o procesima za prepoznavanje i reagiranje na rizike prevara u subjektu; i
 - (d) komunikaciji menadžmenta sa zaposlenima, ako postoji, u vezi sa njihovim stavovima o poslovnim praksama i etičkom ponašanju.
18. Revizor će postaviti pitanja menadžmentu, i ostalima unutar subjekta, po potrebi, kako bi ustanovio posjeduju li saznanje o nekoj postojećoj, potencijalnoj ili navodnoj prevari koja utiče na subjekt. (Vidjeti tačke A15-A17.)
19. Za subjekte koji imaju funkciju interne revizije, revizor će postaviti pitanja internoj reviziji kako bi ustanovio ima li saznanje o bilo kakvoj postojećoj, potencijalnoj ili navodnoj prevari koja utiče na subjekt, te da upozna njihove stavove o rizicima prevare. (Vidjeti tačku A18.)

⁶ MRevS 315, tačke 5-24.

Oni koji su zaduženi za upravljanje

20. Osim ako svi oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u rukovođenje subjektom⁷, revizor će steći razumijevanje kako oni koji su zaduženi za upravljanje provode nadzor nad procesima menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prevara u subjektu, i internim kontrolama koje je menadžment uspostavio za otklanjanje tih rizika. (Vidjeti tačke A19-A21.)
21. Revizor će postaviti pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ustanovio imaju li saznanje o bilo kakvoj postojećoj, potencijalnoj ili navodnoj prevari koja utiče na subjekt. Ova pitanja se dijelom postavljaju da bi se potvrdili odgovorimenadžmenta.

Prepoznati neobični ili neočekivani odnosi

22. Revizor će ocijeniti mogu li neobični ili neočekivani odnosi koji su prepoznati tokom analitičkih postupaka, uključujući postupke vezane uz račune prihoda, upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare.

Ostale informacije

23. Revizor će razmotriti upućuju li ostale informacije koje je prikupiona rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare. (Vidjeti tačku A22.)

Ocjena faktora rizika prevara

24. Revizor će ocijeniti upućuju li informacije dobivene drugim postupcima procjene rizika i obavljenim povezanim aktivnostima na postojanje jednog ili više faktorarizika prevara. Iako faktori rizika prevara možda ne upućuju na postojanje prevara, oni su često prisutni u okolnostima u kojima su prevare nastale i stoga mogu upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. (Vidjeti tačke A23-A27.)

Prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara

25. U skladu s MRevS-om 315, revizor će prepoznati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou finansijskih izvještaja, i na nivou tvrdnji za klase finansijskih transakcija, stanja računa i objava.⁸
26. Kod prepoznavanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara, revizor će, na osnovu pretpostavke da postoje rizici prevara u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. Tačka 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kada revizor zaključuje da pretpostavka nije primjenjiva na angažman, i u skladu s tim, priznavanje prihoda ne prepoznaje kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. (Vidjeti tačke A28-A30.)

⁷ MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", tačka 13.

⁸ MRevS 315, tačka 25.

27. Revizor će procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare tretirati kao značajne rizike, i u skladu s tim, do mjere u kojoj to već nije obavio, revizor će steći razumijevanje povezanih kontrola subjekta, uključujući kontrolne aktivnosti relevantne za te rizike. (Vidjeti tačke A31-A32.)

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara

Sveobuhvatne reakcije

28. U skladu s MRevS-om 330, revizor će odrediti sveobuhvatne reakcije kako bi se pozabavio procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou finansijskih izvještaja.⁹ (Vidjeti tačku A33.)
29. Pri određivanju sveobuhvatnih reakcija kako bi se pozabavio procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou finansijskih izvještaja, revizor će:
- (a) dodijeliti i nadzirati osoblje, uzimajući u obzir znanje, sposobnosti i mogućnosti pojedinaca kojima će biti povjerene značajne odgovornosti u angažmanu i revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara za taj angažman; (Vidjeti tačke A34-A35.)
 - (b) ocijeniti mogu li odabir i primjena računovodstvenih politika subjekta, posebno onih koje su vezane za subjektivna mjerenja i kompleksne transakcije, upućivati na lažno finansijsko izvještavanje koje proizlazi iz nastojanja menadžmenta da upravlja zaradama; i
 - (c) uzeti u obzir elemente nepredvidivosti prilikom izbora vrste, vremenskog rasporeda i obima revizijskih postupaka. (Vidjeti tačku A36.)

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou tvrdnji

30. U skladu s MRevS-om 330, revizor će osmisliti i provesti daljnje revizijske postupke čija vrsta, vremenski raspored i obim odgovaraju procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou tvrdnji.¹⁰ (Vidjeti tačke A37-A40.)

Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane sa zaobilaženjem kontrola od strane menadžmenta

31. Menadžment je u jedinstvenoj poziciji da počini prevare zbog mogućnosti manipuliranja računovodstvenim evidencijama i pripreme lažnih finansijskih izvještaja zaobilaženjem kontrola za koje se inače čini da su efikasne. Iako nivo rizika zaobilaženja kontrola od

⁹ MRevS 330, tačka 5.

¹⁰ MRevS 330, tačka 6.

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

strane menadžmenta varira od subjekta do subjekta, rizik je ipak prisutan kod svih subjekta. Zbog nepredvidivih načina na koje takva zaobilaženja kontrola mogu nastati, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara samim tim predstavlja značajan rizik.

32. Nezavisno od revizorove procjene rizika zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta, revizor treba da osmisli i provede revizijske postupke kako bi:
- (a) testirao primjerenost knjiženja provedenih u glavnoj knjizi i ostalih usklađenja provedenih u pripremi finansijskih izvještaja. U osmišljavanju i provođenju revizijskih postupaka za takva testiranja, revizor će:
 - (i) postaviti pitanja pojedincima koji su uključeni u proces finansijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima povezanim s obradom knjiženja i ostalih usklađenja;
 - (ii) odabrati knjiženja i ostala usklađenja provedena na kraju izvještajnog perioda; i
 - (iii) razmotriti potrebu za testiranjem knjiženja i ostalih usklađenja tokom perioda; (Vidjeti tačke A41-A44.)
 - (b) pregledao računovodstvene procjene zbog subjektivnosti i procijenio predstavljaju li okolnosti koje proizvode takve subjektivnosti, ako postoje, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. Pri provođenju takvih pregleda, revizor će:
 - (i) ocijeniti upućuju li procjene i odluke od strane menadžmenta u pripremi računovodstvenih procjena uključenih u finansijske izvještaje, iako su pojedinačno razumne, na moguću pristrasnost od strane menadžmenta subjekta, što može predstavljati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. Ako je tako, revizor će ponovo ocijeniti računovodstvene procjene kao cjelinu; i
 - (ii) obaviti retroaktivni pregled procjena i pretpostavki menadžmenta povezanih sa značajnim računovodstvenim procjenama u finansijskim izvještajima prethodne godine; (Vidjeti tačke A45-A46.)
 - (c) za značajne transakcije koje su izvan redovnog poslovanja subjekta, ili koje su na drugi način neuobičajene uzimajući u obzir revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i ostale informacije prikupljene tokom revizije, revizor treba ocijeniti sugerira li poslovna opravdanost (ili nedostatak iste) transakcije da je možda došlo do lažnog finansijskog izvještavanja ili prikrivanja zloupotrebe imovine. (Vidjeti tačku A47.)
33. Revizor će utvrditi, kako bi reagirao na prepoznate rizike zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta, treba li provesti ostale revizijske postupke povrh onih prethodno navedenih (tj. kada postoje posebni dodatni rizici zaobilaženja kontrola od strane me-

nadžmenta koji nisu obuhvaćeni postupcima koji se provode radi ispunjavanja zahtjeva iz tačke 32).

Ocjena revizijskog dokaza (Vidjeti tačku A48.)

34. Revizor će ocijeniti upućuju li analitički postupci, koji su provedeni pred kraj revizije kod formiranja sveobuhvatnog zaključka o tome jesu li finansijski izvještaji kao cjelina konzistentni s revizorovim razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja, na ranije neuočen rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. (Vidjeti tačku A49.)
35. Ako revizor prepozna pogrešno prikazivanje, revizor će ocijeniti ukazuje li takvo pogrešno prikazivanje na prevaru. Ako postoji takva indicija, revizor će ocijeniti posljedice pogrešnog prikazivanja u odnosu na ostale aspekte revizije, posebno na pouzdanost izjava menadžmenta, uzimajući u obzir to da postojanje prevare vjerovatno nije jednokratna pojava. (Vidjeti tačku A50.)
36. Ako revizor prepozna pogrešno prikazivanje, značajno ili ne, i ima razloge vjerovati da ono jeste, ili može biti, rezultat prevare i da je menadžment (posebno viši menadžment) uključen, revizor će provesti ponovnu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara i njihove posljedice na vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka kako bi odgovorio na procijenjene rizike. Revizor će također razmotriti upućuju li okolnosti ili uvjeti na moguću zavjeru koja uključuje zaposlenike, menadžment ili treće strane kada ponovo razmatra pouzdanost prethodno prikupljenih dokaza. (Vidjeti tačku A51.)
37. Ako revizor potvrdi da su, ili nije u mogućnosti zaključiti jesu li, finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani kao rezultat prevare, revizor će ocijeniti posljedice na reviziju. (Vidjeti tačku A52.)

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom

38. Ako, kao rezultat pogrešnog prikazivanja koje proizlazi iz prevare ili sumnje da ona postoji, revizor naiđe na vanredne okolnosti koje dovode u pitanje njegovu mogućnost nastavka obavljanja revizije, revizor će:
 - (a) utvrditi profesionalne i pravne odgovornosti primjenjive na okolnosti, uključujući postoji li zahtjev revizoru da izvijesti osobu ili osobe koje su imenovale revizora, ili u određenim slučajevima, regulatorna tijela;
 - (b) razmotriti je li primjereno povući se iz angažmana, kada je povlačenje zakonski dozvoljeno; i
 - (c) ako se revizor povuče:
 - (i) raspravlja s odgovarajućim nivoom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje o revizorovom povlačenju iz angažmana i razlozima za povlačenje; i

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

- (ii) razmatra postoje li profesionalni ili pravni zahtjevi izvjestiti osobu ili osobe koje su imenovale revizora, ili u određenim slučajevima, regulatorna tijela, o povlačenju revizora iz angažmana i razlozima za povlačenje. (Vidjeti tačke A53-A56.)

Pisane izjave

39. Revizor će prikupiti pisane izjave menadžmenta da:
- (a) priznaje svoju odgovornost za osmišljavanje, provođenje i održavanje internih kontrola za prevenciju i detekciju prevara;
 - (b) je objavilo revizoru rezultate svojih procjena rizika da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prevara;
 - (c) je objavilo revizoru svoje saznanje o prevarama ili sumnji da one postoje, a koje utječu na subjekt i uključuju:
 - (i) menadžment;
 - (ii) zaposlene koji imaju značajne uloge u internim kontrolama;
 - (iii) ostale gdje prevara može imati značajan efekt na finansijske izvještaje; i
 - (d) je objavio revizoru svoja saznanja o bilo kojim navodnim prevarama ili sumnji da one postoje, koje utječu na finansijske izvještaje subjekta, a o kojim su obaviješteni od strane zaposlenih, bivših zaposlenika, analitičara, regulatora ili ostalih. (Vidjeti tačke A57-A58.)

Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

40. Ako je revizor prepoznao prevaru ili je prikupio informacije koje upućuju da prevara možda postoji, revizor će pravovremeno obavijestiti odgovarajući nivomenadžmenta s ciljem da informira one čija je primarna odgovornost prevencija i otkrivanje prevara, o pitanjima relevantnim za njihove odgovornosti. (Vidjeti tačku A59.)
41. Osim ako su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u upravljanje subjektom te ako revizor prepozna ili sumnja na prevaru koja uključuje:
- (a) menadžment;
 - (b) zaposlene koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
 - (c) ostale gdje prevara rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjem u finansijskim izvještajima;

revizor će pravovremeno izvjestiti o tim pitanjima onekoji su zaduženi za upravljanje. Ako revizor sumnja na prevaru koja uključuje menadžment, revizor će te sumnje izni-

jeti onima koji su zaduženi za upravljanje i razgovarati s njima o vrstama, vremenskom rasporedu i obimu revizijskih postupaka potrebnih za završavanje revizije. (Vidjeti tačke A60-A62.)

42. Revizor će obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje o svim drugim pitanjima koja su povezana s prevarama, a koja su, prema procjeni revizora, relevantna za njihove odgovornosti. (Vidjeti tačku A63.)

Komunikacija s regulatornim i provedbenim tijelima

43. Ako je revizor prepoznao ili sumnja na prevaru, revizor će utvrditi postoji li odgovornost izvijestiti o toj pojavi ili sumnji osobe izvan subjekta. Iako revizorova profesionalna obveza čuvanja povjerljivosti informacija vezanih za klijenta može spriječiti takvo izvještavanje, revizorove zakonske obaveze mogu nadjačati obavezu povjerljivosti u određenim okolnostima. (Vidjeti tačke A64-A66.)

Dokumentacija

44. U revizorsku dokumentaciju¹¹ revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtijeva MRevS 315, revizor će uključiti sljedeće:¹²
- (a) značajne odluke donesene tokom diskusije sa članovima tima o podložnosti subjektovih finansijskih izvještaja u pogledu značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara; i
 - (b) prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou finansijskih izvještaja i nivou tvrdnji.
45. U revizorovom dokumentiranju reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtijeva MRevS 330, revizor će uključiti sljedeću revizijsku dokumentaciju:¹³
- (a) sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou finansijskih izvještaja, te vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka i povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou tvrdnji; i
 - (b) rezultate revizijskih postupaka, uključujući one koje su osmišljeni radi razmatranja rizika zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta.
46. Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju svu komunikaciju o prevarama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje, regulatorima i ostalima.

¹¹ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

¹² MRevS 315, tačka 32.

¹³ MRevS 330, tačka 28.

47. Ako revizor zaključi da pretpostavka da postoji rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara povezanih s priznavanjem prihoda nije primjenjiva u okolnostima angažmana, revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju razloge za takav zaključak.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Karakteristike prevara (Vidjeti tačku 3.)

- A1. Prevara, bilo da se radi o prijevartnom finansijskom izvještavanju ili zloupotrebi imovine, uključuje podsticaj ili pritisak za činjenje prevare, uočenu priliku za počinjenje i neko opravdanje postupka. Na primjer:
- Podsticaj ili pritisak da se izvrši lažno finansijsko izvještavanje može po stojati kada je menadžment pod pritiskom, iz izvora izvan ili unutar subjekta, da ostvari očekivane (i moguće nerealne) ciljeve zarada ili finansijske rezultate – posebno s obzirom na to da posljedice zamenadžment u slučaju neispunjavanja finansijskih ciljeva mogu biti značajne. Slično, pojedinci mogu imati podsticaj za zloupotrebu imovine, na primjer, iz razloga što žive iznad svojih mogućnosti.
 - Uočena mogućnost za počinjenje prevare može postojati kada pojedinac vjeruje da je moguće zaobići interne kontrole, recimo zato što je pojedinac na poziciji od povjerenja ili ima znanje o specifičnim nedostacima u internoj kontroli.
 - Pojedinci mogu biti u mogućnosti racionalizirati aktivnosti počinjenih prevara. Neki pojedinci imaju stav, karakter ili set etičkih vrijednosti koje im omogućuju svjesno i namjerno počinjenje nemoralnog djela. Međutim, čak i inače pošteni pojedinci mogu počiniti prevaru u okruženju koje na njih vrši dovoljno pritiska.
- A2. Lažno finansijsko izvještavanje obuhvata namjerna pogrešna prikazivanja, uključujući propuštanje iznosa ili objava u finansijskim izvještajima da bi obmanuli korisnike finansijskih izvještaja. Može biti uzrokovano nastojanjima menadžmenta da upravlja zaradama na način da obmane korisnike finansijskih izvještaja, utječući na njihovu percepciju o rezultatima i profitabilnosti subjekta. Takva upravljanja zaradama mogu početi s malim aktivnostima ili neprimjerenim prilagođavanjima pretpostavki i promjena procjena menadžmenta. Pritisci i podsticaji mogu povećati obim takvih aktivnosti do te mjere da rezultiraju lažnim finansijskim izvještavanjem. Takva situacija može nastati kada, zbog pritiska za ispunjavanjem tržišnih očekivanja ili želje za maksimiziranjem kompenzacija na osnovu ostvarenog uspjeha, menadžment namjerno zauzima pozicije koje vode do lažnog finansijskog izvještavanja, značajno pogrešno prikazujući finansijske izvještaje. U nekim subjektima, menadžment može biti motiviran smanjiti zarade za značajan iznos kako bi minimalizirao porez ili napuhati zarade da osigura finansiranje od strane banke.

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

- A3. Lažno finansijsko izvještavanje može biti ostvareno na sljedeći način:
- manipulacijom, falsificiranjem (uključujući krivotvorenje) ili izmjenom računovodstvenih evidencija ili potkrjepljujuće dokumentacije na osnovu koje se pripremaju finansijski izvještaji;
 - pogrešnim prikazivanjima, ili namjernim propustima u finansijskom izvještavanju o događajima, transakcijama ili ostalim značajnim informacijama;
 - namjernom krivom primjenom računovodstvenih principa vezanih uz iznose, klasifikaciju, način prezentiranja ili objave.
- A4. Lažno finansijsko izvještavanje često uključuje zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta za koje se inače čini da djeluju efikasno. Prevara može biti počinjena zaobilaženjem kontrola od strane menadžmenta korištenjem tehnika kao što su:
- evidentiranje fiktivnih knjiženja, naročito pred kraj računovodstvenog perioda, kako bi se manipuliralo operativnim rezultatima ili ostvarili drugi ciljevi;
 - neprimjereno usklađivanje pretpostavki i primjena prosudbi korištenih za procjenu stanja po računima;
 - propuštanje, priznavanje unaprijed ili kašnjenje s priznavanjem događaja i transakcija u finansijskim izvještajima koji su nastali tokom izvještajnog perioda;
 - prikrivanje, ili neobjavljivanje činjenica koje mogu utjecati na iznose evidentirane u finansijskim izvještajima;
 - uključivanje u kompleksne transakcije koje su strukturirane kako bi se finansijska pozicija ili finansijski rezultati subjekta pogrešno prezentirali; i
 - mijenjanje zapisa i uvjeta vezanih uz značajne i neuobičajene transakcije.
- A5. Zloupotreba imovine uključuje krađu imovine subjekta i često je počinjena od strane zaposlenika u relativno malim i beznačajnim iznosima. Međutim, također može uključivati menadžment koji je obično u mogućnosti bolje prikriti ili počiniti zloupotrebe na način da ih je teško otkriti. Zloupotreba imovine se može počiniti na mnogo načina, kao što su:
- usmjereni lažni priljevi (na primjer, zloupotreba naplate po potraživanjima ili usmjeravanje primitaka u pogledu otpisanih računa na lične račune u bankama);
 - krađa fizičke imovine ili intelektualnog vlasništva (na primjer, krađa zaliha za osobnu upotrebu ili prodaju, krađa otpisane robe za preprodaju, urota s konkurencijom na način da se objave tehnološki podaci u zamjenu za plaćanje);

- način koji uzrokuje da subjekt plati za robu i usluge koje nije primio (na primjer, plaćanja fiktivnim dobavljačima, mito plaćen od strane dobavljača prodajnim agentima subjekta u zamjenu za napuhane cijene, plaćanja nepostojećim zaposlenicima); i
- korištenje imovine subjekta za ličnu upotrebu (na primjer, korištenje imovine subjekta kao kolaterala za lični kredit ili kredit povezanoj osobi).

Zloupotreba imovine često je popraćena lažnim ili prepravljenim evidencijama ili dokumentima s ciljem skrivanja činjenice da imovina nedostaje ili da je založena bez odgovarajućeg odobrenja.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A6. Odgovornosti revizora javnog sektora vezane za prevare mogu proisticati iz zakona, propisa ili drugih akata koji se odnose na subjekte javnog sektora ili su posebno predviđene mandatom revizora. U skladu s tim, odgovornosti revizora javnog sektora ne mogu biti ograničene na razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja, već mogu uključiti i šire odgovornosti u razmatranju rizika prevara.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti tačke 12-14.)

- A7. Profesionalni skepticizam je stav koji uključuje ispitivački um i kritički pogled na revizijski dokaz. Održavanje stava profesionalnog skepticizma zahtijeva kontinuirano ispitivanje ukazuju li dobivene informacije i revizijski dokaz na postojanje značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevara. Ono uključuje razmatranja pouzdanosti informacija koje se koriste kao revizijski dokaz i kontrola oko njihovog pripremanja i održavanja, gdje je relevantno. Zbog karakteristika prevara, revizorov stav profesionalnog skepticizma posebno je važan kada se razmatraju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara.
- A8. Iako se od revizora ne može očekivati da zanemari prošle događaje u pogledu poštenja i integriteta menadžmenta subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje, revizorov stav profesionalnog skepticizma posebno je značajan u razmatranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara zbog toga što je moglo doći do promjena okolnosti.
- A9. Revizija provedena u skladu s MRevS-ovima rijetko uključuje autentifikaciju dokumenata, niti je revizor obučen na način da se očekuje da bude ekspert u takvim autentifikacijama.¹⁴ Međutim, ukoliko revizor prepozna uvjete koji uzrokuju da vjeruje da dokument možda nije autentičan ili da su uvjeti u dokumentu modificirani a što nije objavljeno revizoru, revizor može provesti sljedeće postupke daljnjeg istraživanja:

¹⁴ MRevS 200, tačka A47.

- konfirmiranje direktno s trećim stranama; i
- korištenje rada stručnjaka da ocijeni autentičnost dokumenta.

Diskusija između članova tima (Vidjeti tačku 15.)

A10. Diskusija s članovima tima o podložnosti finansijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnom prikazivanju usljed prevara:

- pruža priliku iskusnijim članovima tima da podijele svoja saznanja o tome kako i gdje finansijski izvještaji mogu biti podložni značajno pogrešnom prikazivanju usljed prevara;
- omogućuje revizoru razmatranje adekvatnog odgovora na takve sumnje i određivanje koji će članovi tima provesti određene revizijske postupke; i
- dozvoljava revizoru da utvrdi kako će rezultati revizijskih postupaka biti podijeljeni između članova tima i šta će preduzeti u vezi sa svakim navodom o prevari o kojem stekne saznanje.

A11. Diskusija može uključiti sljedeća pitanja:

- razmjenu ideja između članova tima o tome kako i gdje oni vjeruju da finansijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajno pogrešnom prikazivanju usljed prevare, kako menadžment može počiniti i prikriti lažno finansijsko izvještavanje i kako imovina subjekta može biti zloupotrijebljena;
- razmatranje okolnosti koje mogu ukazivati na upravljanje zaradama i praksu koju menadžment primjenjuje u upravljanju zaradama koja može voditi do lažnog finansijskog izvještavanja;
- razmatranje poznatih internih i eksternih faktora koji utječu na subjekt, koji mogu dati podsticaj ili vršiti pritisak na menadžment ili druge osobe da počine prevaru, pružaju priliku za provođenje prevara, i upućuju na kulturu ili okruženje koje omogućuje menadžmentu ili drugim osobama da opravdaju činjenje prevare;
- razmatranje uključenosti menadžmenta u nadzor zaposlenika s pristupom novcu ili drugoj imovini podložnoj zloupotrebi;
- razmatranje svih neuobičajenih ili neobjašnjivih promjena u ponašanju ili životnom stilu menadžmenta ili zaposlenika do kojih je tim došao;
- naglašavanje značaja održavanja odgovarajućeg stanja svijesti tokom cjelokupne revizije o mogućem postojanju značajno pogrešnog prikazivanja usljed prevare;
- razmatranje svih okolnosti koje, ako se na njih naide, mogu upućivati na mogućnost prevare;
- razmatranje kako se element nepredvidivosti može ugraditi u vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka koje će se obaviti;

- razmatranje revizijskih postupaka koji mogu biti izabrani kao odgovor na podložnost finansijskih izvještaja subjekta značajnom pogrešnom prikazivanju usljed prevara i koji su tipovi revizijskih postupaka efikasniji od drugih;
- razmatranje svakog navoda o prevarama do kojeg je došao revizor; i
- razmatranje rizika zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta.

Postupci procjene rizika i ostale aktivnosti

Pitanja menadžmentu

Procjena menadžmenta u vezi sa rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare (Vidjeti tačku 17(a).)

A12. Menadžment je odgovoran za interne kontrole u subjektu i za pripremu finansijskih izvještaja. U skladu s tim, primjereno je da revizor postavlja pitanja menadžmentu o njegovoj procjeni rizika prevara i kontrolama uspostavljenim radi prevencije i otkrivanja. Priroda, obim i učestalost procjena menadžmenta vezanih za takve rizike i kontrole može varirati od subjekta do subjekta. U nekim subjektima, menadžment radi detaljne procjene na godišnjoj osnovi ili kao dio kontinuiranog nadzora. U ostalim subjektima, procjena menadžmenta može biti manje strukturirana i manje učestala. Priroda, obim i učestalost procjena menadžmenta relevantni su za revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja subjekta. Na primjer, činjenica da menadžment nije napravio procjenu rizika prevare može, u određenim okolnostima, ukazivati na nedostatak značaja koji menadžment pridaje internim kontrolama.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A13. U nekim subjektima, posebno manjim subjektima, fokus procjene menadžmenta može biti na rizicima prevara zaposlenika ili zloupotrebe imovine.

Proces koji provodi menadžment u svrhu prepoznavanja i reagovanja na rizike prevare (Vidjeti tačku 17(b).)

A14. U slučaju subjekta koji posluje na više lokacija, proces koji provodi menadžment može uključivati različite nivoe nadzora operativnih lokacija ili poslovnih segmenata. Menadžment također može prepoznati posebne operativne lokacije ili poslovne segmente gdje je veća vjerovatnoća postojanja rizika prevara.

Pitanja menadžmentu i ostalima unutar subjekta (Vidjeti tačku 18.)

A15. Revizorova pitanja menadžmentu mogu pružiti korisne informacije o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima koji proizlaze iz prevara zaposlenika. Međutim, takva pitanja vjerovatno neće pružiti korisne informacije o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima koji su posljedica prevara od strane menadžmenta. Postavljanje pitanja ostalima unutar subjekta može pružiti priliku pojedincu da revizoru otkrije informaciju do koje drugačije ne bi došao.

A16. Primjeri ostalih unutar subjekta kojima revizor može uputiti pitanja o postojanju prevare ili sumnji na prevaru:

- operativno osoblje koje nije direktno uključeno u proces finansijskog izvještavanja;
- zaposlenici s različitim nivoima odgovornosti;
- zaposlenici koji pokreću, obrađuju ili evidentiraju kompleksne ili neuobičajene transakcije i koji nadziru ili prate takve zaposlenike;
- pravni savjetnici zaposleni u subjektu;
- glavni referent za etiku ili ekvivalentna osoba; i
- osoba ili osobe zadužene za razmatranje navodnih prevara.

A17. Menadžment je često u najboljoj poziciji da počini prevaru. U skladu s tim, kada se sa stavom profesionalnog skepticizma ocjenjuju odgovori menadžmenta na pitanja, revizor može ocijeniti je li potrebno potvrditi odgovore informacijama iz drugog izvora.

Pitanja internoj reviziji (Vidjeti tačku 19.)

A18. MRevs 315 i MRevS 610 postavljaju zahtjeve i pružaju smjernice za reviziju subjekata koji imaju funkciju interne revizije.¹⁵ U provođenju takvih zahtjeva tih MRevS-ova u kontekstu prevara, revizor može postaviti pitanja o specifičnim aktivnostima interne revizije, uključujući, na primjer:

- obavljene postupke, ako postoje, od strane internih revizora tokom godine radi otkrivanja prevare; i
- je li menadžment odgovarajuće reagirao na rezultate takvih nalaza.

Stjecanje razumijevanja nadzora provedenog od strane onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 20.)

A19. Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom imaju odgovornost nadzora nad sistemom praćenja rizika, finansijske kontrole i usklađenosti sa zakonom. U mnogim su zemljama prakse korporativnog upravljanja dobro razvijene i oni koji su zaduženi za upravljanje igraju aktivnu ulogu u nadzoru procjena subjekta vezanih za rizik prevara i relevantne interne kontrole. Budući da odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta mogu varirati ovisno od subjekta i zemlje, važno je da revizor shvati njihove odgovornosti kako bi stekao razumijevanje nadzora koji provode odgovarajući pojedinci.¹⁶

¹⁵ MRevS 315, tačka 23; MRevS 610 "Korištenje rada internih revizora".

¹⁶ MRevS 260, tačke A1-A8 navode s kim revizor komunicira kada upravljačka struktura subjekta nije dobro definirana.

A20. Razumijevanje nadzora provedenog od strane onih koji su zaduženi za upravljanje može pružiti uvid u podložnost subjekta prevarama od strane menadžmenta, adekvatnosti internih kontrola nad rizicima prevara, i kompetencijama i integritetom menadžmenta. Revizor može steći ovo razumijevanje na mnogo načina, kao što je prisustvovanje sastancima gdje se takve diskusije održavaju, iz zapisnika s takvih sastanaka ili postavljanjem pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A21. U nekim slučajevima, svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u upravljanje subjektom. To može biti slučaj u manjim subjektima gdje jedan vlasnik upravlja subjektom i nitko drugi nema upravljačku ulogu. U takvim slučajevima, obično nema aktivnosti od strane revizora budući da nema nadzora odvojenog od menadžmenta.

Razmatranje ostalih informacija (Vidjeti tačku 23.)

A22. Kao dodatak informacijama dobivenim analitičkim postupcima, i druge informacije o subjektu i njegovom okruženju mogu biti korisne za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. Diskusija između članova tima može pružiti informacije koje su korisne u prepoznavanju takvih rizika. Osim toga, informacije dobivene revizorovim procesima prihvaćanja i zadržavanja klijenta, te iskustvo stečeno u ostalim angažmanima provedenim za subjekt, na primjer, pregled internih finansijskih informacija, mogu biti relevantni u prepoznavanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara.

Ocjena faktora rizika prevare (Vidjeti tačku 24.)

A23. Činjenica da je prevara obično prikrivena načinijevrloteškom zadetektiranje.

Međutim, revizor može prepoznati događaje ili uvjete koji ukazuju na podsticaj ili pritisak za počinjenje prevare ili pružaju priliku za počinjenje prevare (faktori rizika prevara). Na primjer:

- potreba ispunjavanja očekivanja trećih strana o pribavljanju dodatnog finansiranja iz kapitala može stvoriti pritisak za počinjenje prevare,
- dodjela značajnih bonusa, ako su postavljeni nerealni ciljevi za profitom, može predstavljati podsticaj za počinjenje prevare; i
- neefikasno kontrolno okruženje može pružiti priliku za počinjenje prevare.

A24. Faktori rizika prevara ne mogu biti lako rangirani po važnosti. Značajnost faktora rizika prevara široko varira. Neki od tih faktora će biti prisutni u subjektima gdje specifični uvjeti ne predstavljaju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. U skladu s tim, određivanje je li faktor rizika prevara prisutan i treba li ga razmatrati u ocjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevara zahtijeva primjenu profesionalne prosudbe.

A25. Primjeri faktora rizika prevara koji se odnose na lažno finansijsko izvještavanje i zloupotrebu imovine navedeni su u Dodatku 1. Ti ilustrativni faktori rizika klasificirani su na osnovu tri uvjeta koja su općenito prisutna kada postoji prevara:

- podsticaj ili pritisak za počinjenje prevare;
- uočena prilika za počinjenje prevare; i
- mogućnost opravdavanja aktivnosti prevare.

Faktori rizika, koji odražavaju stav koji dozvoljava opravdavanje aktivnosti prevare, možda neće biti uočeni u razmatranju revizora. Međutim, revizor može postati svjestan postojanja takve informacije. Iako faktori rizika prevara opisani u Dodatku 1 pokrivaju širok spektar situacija s kojima se revizor može suočiti, to su samo primjeri, budući da mogu postojati i drugi faktori.

A26. Veličina, kompleksnost i karakteristike vlasništva subjekta mogu imati značajan utjecaj na razmatranje relevantnih faktora rizika prevara. Na primjer, u slučaju velikih subjekata mogu postojati faktori koji općenito ograničavaju nepravilno postupanje od strane menadžmenta, kao što su :

- efektivan nadzor od strane onih koji su zaduženi za upravljanje;
- efikasna funkcija interne revizije; i
- postojanje i provođenje pisanog kodeksa ponašanja.

Također, faktori rizika prevara razmatrani sa stanovišta operativnog nivoa poslovnog segmenta mogu pružiti različite uvide kada se upoređuju s onima razmatranim na nivou subjekta kao cjeline.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A27. U slučaju malog subjekta, neka ili sva razmatranja mogu biti neprimjenjiva ili manje relevantna. Na primjer, manji subjekt možda nema pisani kodeks ponašanja, ali umjesto toga može imati razvijenu kulturu koja naglašava važnost integriteta i etičkog ponašanja kroz usmenu komunikaciju i primjerom menadžmenta. Dominacija jedne osobe u menadžmentu u malom subjektu sama po sebi ne upućuje na propust menadžmenta u demonstriranju i komuniciranju primjerenog stava o internim kontrolama i procesu finansijskog izvještavanja. U nekim subjektima, potreba za autorizacijom od strane menadžmenta može kompenzirati inače slabe kontrole i smanjiti rizik prevare zaposlenika. Međutim, dominacija jednog pojedinca u menadžmentu može biti potencijalna slabost, budući da postoji mogućnost za zaobilazne kontrole od strane menadžmenta.

Prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare

Rizici prevare u priznavanju prihoda (Vidjeti tačku 26.)

- A28. Značajno pogrešno prikazivanje zbog lažnog finansijskog izvještavanja koje se odnosi na priznavanje prihoda često je rezultat precijenjenih prihoda kroz, na primjer, prerano priznavanje prihoda ili evidentiranje fiktivnih prihoda. To također može biti posljedica potcjenjivanja prihoda kroz, na primjer, neprimjereno prebacivanje prihoda na kasnija perioda.
- A29. Rizici prevara u priznavanju prihoda u nekim subjektima mogu biti veći nego u drugima. Na primjer, može postojati pritisak ili podsticaj da menadžment počini lažno finansijsko izvještavanje kroz neprimjereno priznavanje prihoda u slučaju izlistanog subjekta kada se, na primjer, uspješnost mjeri na osnovu godišnjeg rasta prihoda ili profita. Slično tome, na primjer, mogu postojati veći rizici prevara u priznavanju prihoda u slučaju subjekata koji ostvaruju značajan dio prihoda putem prodaje u gotovini.
- A30. Pretpostavka da postoje rizici prevara u priznavanju prihoda se može opovrgnuti. Na primjer, revizor može zaključiti da nema rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara koji se odnose na priznavanje prihoda u slučajevima gdje postoji jedna vrsta jednostavnih transakcija prihoda, na primjer prihod od najma jedne nekretnine.

Prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara i razumijevanje povezanih kontrola subjekta (Vidjeti tačku 27.)

- A31. Menadžment može donositi prosudbe o vrstama i obimu kontrola koje odluči implementirati te vrstama i obimu rizika koje odluči prihvatiti.¹⁷ U odlučivanju koje kontrole implementirati radi sprečavanja i detektiranja prevara, menadžment razmatra rizike da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prevare. Kao dio ovih razmatranja, menadžment može zaključiti da implementiranje i održavanje pojedine kontrole nije troškovno efikasno u odnosu na smanjenje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara koje bi se ostvarilo.
- A32. Stoga je važno da revizor stekne razumijevanje kontrola koje je menadžment osmislio, implementirao i održava radi prevencije i detekcije prevara. Čineći to, revizor može saznati, na primjer, da je menadžment namjerno izabrao da prihvati rizik nerazdvajanja odgovornosti. Informacije dobivene razumijevanjem također mogu biti korisne u prepoznavanju faktora rizika prevara koji mogu utjecati na revizorovu procjenu rizika da finansijski izvještaji mogu sadržati značajna pogrešna prikazivanja usljed prevara.

¹⁷ MRevS 315, tačka A48.

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti tačku 28.)

A33. Određivanje sveobuhvatnih reakcija kojima se procjenjuju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara općenito uključuju razmatranja o tome kako sveukupno provođenje revizije može odraziti povećani profesionalni skepticizam, na primjer kroz:

- povećanu senzitivnost u izboru vrste i obima dokumentacije koja će biti pregledana radi provjere značajnih transakcija; i
- prihvatanje potrebe da se iz drugog izvora potkrijepe objašnjenja ili izjave menadžmenta o značajnim pitanjima.

Također, uključuje općenita razmatranja, pored određenih postupaka koji su inače planirani; ta razmatranja uključuju pitanja navedena u tački 29, koja se razmatraju u nastavku.

Dodjela i nadzor osoblja (Vidjeti tačku 29(a).)

A34. Revizor može reagirati na prepoznate rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara kroz, na primjer, angažovanje dodatnih pojedinaca specijaliziranih vještina i znanja, kao što su forenzičari i IT eksperti, ili angažovanjem iskusnijih pojedinaca.

A35. Obim nadzora odražava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara i kompetencije članova tima koji obavljaju posao.

Nepredvidivost u izboru revizijskih postupaka (Vidjeti tačku 29(c).)

A36. Ugrađivanje elemenata nepredvidivosti u izbor vrste, vremenskog rasporeda i obima revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti je važno budući da pojedinci u subjektu, koji su upoznati s revizijskim postupcima obično obavljanim u reviziji, mogu biti vještiji u prikrivanju lažnog finansijskog izvještavanja. To se može postići, na primjer:

- obavljanjem dokaznih postupaka za izabrana stanja računa i tvrdnje koje se inače ne testiraju zbog njihove značajnosti ili rizika;
- promjenom vremenskog rasporeda revizijskih postupakau odnosu na očekivani;
- korištenjem različitih metoda uzorkovanja; i
- provođenjem revizijskih postupaka na različitim lokacijama ili nenajavljenim lokacijama.

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou tvrdnji (Vidjeti tačku 30.)

A37. Revizorova reakcija na suočavanje s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara na nivou tvrdnji može uključiti mijenjanje vrste, vremenskog rasporeda i obima revizijskih postupaka na sljedeći način:

- Vrsta revizijskih postupaka koji će se obaviti može biti promijenjena kako bi se prikupio revizijski dokaz koji je pouzdaniji i relevantniji ili prikupile dodatne informacije potvrđene iz drugog izvora. To može utjecati na vrstu revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti i njihovu kombinaciju. Na primjer:
 - o Fizički pregled ili inspekcija određene imovine mogu biti važnije ili revizor može izabrati tehnike uz pomoć računara radi prikupljanja više dokaza o podacima sadržanim u značajnim računima ili elektroničkim transakcijskim datotekama; i
 - o revizor može osmisлити postupke kako bi prikupio dodatne informacije potvrđene iz drugog izvora. Na primjer, ako revizor prepozna da je menadžment pod pritiskom da ispuni očekivanja o zaradama, mogu postojati povezani rizici da menadžment napuhuje prodaju ulazeći u ugovore o prodaji koji uključuju uvjete koji omogućavaju priznavanje prihoda ili fakturiranje prodaje prije isporuke. U takvim slučajevima, revizor može, na primjer, tražiti eksterne potvrđene informacije, ne samo da potvrdi otvorena stanja, nego da potvrdi i detalje ugovora o prodaji, uključujući datum, prava povrata i uvjete isporuke. Pored toga, revizor može smatrati efikasnim nadopuniti takve eksterne potvrđene informacije ispitivanjima nefinansijskog osoblja u subjektu o promjenama prodajnih ugovora i uvjeta isporuke.
- Vremenski raspored dokaznih postupaka možda treba biti modificiran. Revizor može zaključiti da je obavljanje dokaznih postupaka na kraju ili blizu kraja perioda bolja reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. Revizor može zaključiti da, s obzirom na procijenjene rizike namjernih pogrešnih prikazivanja ili manipulaciju, revizijski postupci kojima se proširuju revizijski zaključci od datuma prije kraja perioda do kraja perioda neće biti efikasni. Suprotno tome, iz razloga što namjerna pogrešna prikazivanja – na primjer, pogrešno prikazivanje koje uključuje nepravilno priznavanje prihoda – mogu biti započeta tokom perioda prije datuma bilansa, revizor može izabrati primjenu dokaznih postupaka na transakcije nastale ranije ili tokom izvještajnog perioda.
- Obim primijenjenih postupaka odražava procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. Na primjer, može biti prikladno povećanje veličine uzorka ili obavljanje detaljnijih analitičkih postupaka. Također, tehnike uz po-

moć računara mogu omogućiti šire testiranje elektronskih datoteka transakcija i računa. Takve tehnike mogu se koristiti za izbor uzorka transakcija iz ključnih elektroničkih datoteka, za razvrstavanje transakcija sa specifičnim karakteristikama ili za testiranje cijele populacije umjesto uzorka.

- A38. Ako revizor prepozna rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara koji utječe na količine zaliha, ispitivanje evidencije zaliha subjekta može pomoći prepoznati lokacije ili stavke koje zahtijevaju posebnu pažnju tokom ili nakon fizičkog popisa zaliha. Takav pregled može dovesti do odluke da se prisustvuje popisu zaliha na određenim lokacijama bez prethodne najave ili istog datuma provede popis zaliha na svim lokacijama.
- A39. Revizor može prepoznati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara koji zahvata više računa i tvrdnji. Oni mogu uključivati vrednovanje imovine, procjene vezane uz transakcije (kao što su preuzimanja, restrukturiranja, otuđenja segmenata poslovanja) i ostale značajne ukalkulirane obveze (kao što su penzije i ostale obaveze za davanja nakon zaposlenja ili obveze za održavanje okoliša). Rizik se također može odnositi na značajne promjene u pretpostavkama koje se odnose na redovne procjene. Informacije prikupljene kroz proces stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja mogu pomoći revizoru u procjeni opravdanosti takvih procjena menadžmenta i polaznih prosudbi i pretpostavki. Retroaktivni pregled sličnih procjena i pretpostavki menadžmenta primijenjenih u prethodnim periodima mogu također pružiti uvid u opravdanost prosudbi i pretpostavki koje potkrepljuju procjene menadžmenta.
- A40 .Primjeri mogućih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara, uključujući one koji ilustriraju ugrađivanje elementa nepredvidivosti, prikazani su u Dodatku 2. Dodatak uključuje primjere reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji su posljedica lažnog finansijskog izvještavanja, uključujući lažno finansijsko izvještavanje iz priznavanja prihoda i zloupotrebe imovine.

Revizijski postupci kao reakcija na rizike za obilaženja kontrola od strane menadžmenta

Knjiženja i druga usklađivanja (Vidjeti tačku 32(a).)

- A41. Značajna pogrešna prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevara često uključuju manipulaciju procesom finansijskog izvještavanja evidentiranjem netačnih ili neautoriziranih knjiženja. Do njih može doći tokom ili na kraju perioda ili kada menadžment pravi izmjene iznosa objavljenih u finansijskim izvještajima koje se ne odražavaju u knjiženjima, kao što su konsolidacijska usklađenja i reklasifikacije.
- A42. Pored toga, revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih sneprijmjerenim zaobilaženjem kontrola preko knjiženja važno je budući da automatizirani procesi i kontrole mogu smanjiti rizik nenamjernih pogrešaka ali ne sprečavaju

rizik da pojedinci mogu na nedozvoljen način zaobići takve automatizirane procese, na primjer, promjenom iznosa koji se automatski unosi u glavnu knjigu ili sistem finansijskog izvještavanja. Štaviše, kada se IT koristi za automatski prenos informacija, u informacijskom sistemu ostaje malo ili nimalo vidljivih dokaza takvih intervencija.

A43. Kod prepoznavanja i izbora knjiženja i ostalih usklađenja za svrhu testiranja i određivanja odgovarajućeg metoda ispitivanja dokaza za izabrane stavke, relevantna su sljedeća pitanja:

- Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara – prisutnost faktora rizika prevara i ostalih informacija prikupljenih tokom revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara mogu pomoći revizoru da prepozna specifične klase knjiženja i ostalih usklađenja za testiranje.
- Kontrole koje su implementirane nad knjiženjima i ostalim usklađenjima – efikasne kontrole nad pripremanjem i knjiženjem i ostalim usklađenjima mogu smanjiti obim potrebnih dokaznih postupaka, pod uvjetom da revizor testira operativnu efikasnost ovih kontrola.
- Proces finansijskog izvještavanja subjekta i vrste dokaza koji se mogu prikupiti – za mnoge subjekte rutinska obrada transakcija uključuje kombinaciju ručnih i automatiziranih koraka i postupaka. Slično tome, obavljanje knjiženja i ostalih usklađenja može uključivati ručne i automatizirane postupke i kontrole. Kada se informacijska tehnologija koristi za proces finansijskog izvještavanja, knjiženja i ostala usklađenja mogu postojati jedino u elektroničkoj formi.
- Karakteristike lažnih knjiženja ili ostalih usklađenja – nepravilna knjiženja ili ostala usklađenja često imaju jedinstvene identifikacione karakteristike. Te karakteristike mogu uključivati knjiženja (a) po nepovezanim, neuobičajenim, rijetko korištenim računima; (b) provedena od strane pojedinaca koji obično ne provode knjiženja; (c) evidentirana na kraju perioda ili kao knjiženja nakon zatvaranja knjiga sa malo ili bez ikakvih objašnjenja ili opisa; (d) provedena ili prije ili tokom pripreme finansijskih izvještaja koji nemaju broj računa, ili (e) sadrže okrugle brojeve ili brojeve konzistentnog završetka.
- Vrste i kompleksnost računa – neprimjerena knjiženja ili usklađenja mogu se odnositi na račune koji (a) sadrže transakcije koje su kompleksne ili neobične po prirodi; (b) sadrže značajne procjene i usklađenja na kraju perioda; (c) su rezultat pogrešnog prikazivanja u prošlosti; (d) nisu ažurno usklađena ili sadrže neusklađene razlike; (e) sadrže međukompanijske transakcije; ili (f) su na drugi način povezana s prepoznatim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara. U revizijama subjekata koji imaju nekoliko lokacija ili komponenti, posebna pažnja se posvećuje potrebi izbora knjiženja s različitih lokacija.

- Knjiženja ili ostala usklađivanja obrađeni van normalnog toka poslovanja – nestandardna knjiženja možda ne podliježu istom nivou internih kontrola u odnosu na redovna knjiženja kojima se evidentiraju transakcije kao što su mjesečna prodaja, nabavke i gotovinske isplate.

A44. Revizor koristi profesionalnu prosudbu u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima testiranja knjiženja i ostalih usklađenja. Međutim, budući da se lažna knjiženja i ostala usklađenja često rade na kraju izvještajnog perioda, tačka 32(a)(ii) zahtijeva od revizora izbor knjiženja i ostalih usklađenja napravljenih u to vrijeme. Pored toga, budući da značajna pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima usljed prevara mogu nastati tokom perioda te mogu uključivati značajne napore da se prikrije kako je prevara napravljena, tačka 32(a)(iii) zahtijeva od revizora da razmotri postoji li također potreba testiranja knjiženja i ostalih usklađenja tokom cijelog perioda.

Računovodstvene procjene (Vidjeti tačku 32(b).)

A45. U pripremi finansijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za izradu niza prosudbi ili pretpostavki koje utječu na značajne računovodstvene procjene i za kontinuirano praćenje opravdanosti takvih procjena. Lažno finansijsko izvještavanje često se obavlja kroz namjerno pogrešno prikazivanje računovodstvenih procjena. To se može ostvariti, na primjer, potečenjivanjem ili precjenjivanjem svih rezervacija ili rezervi na isti način kao da se radi o izravanju zarade kroz dva ili više računovodstvenih perioda, ili da se ostvari namjeravani nivo zarada s ciljem obmane korisnika finansijskih izvještaja, utjecanjem na njihovo viđenje rezultata i profitabilnosti subjekta.

A46. Cilj provođenja retroaktivnog pregleda prosudbi i pretpostavki menadžmenta koje se odnose na značajne računovodstvene procjene reflektirane u finansijskim izvještajima za prethodnu godinu, je da se utvrdi postoji li nagovještaj moguće pristrasnosti menadžmenta. Nije mu cilj dovesti u pitanje revizorovu profesionalnu prosudbu iz prethodne godine koja se zasnivala na informacijama dostupnim u to vrijeme.

A47. Retroaktivan pregled se također zahtijeva MRevS-om 540.¹⁸ Taj pregled obavlja se kao jedan od postupaka procjene rizika kako bi se prikupile informacije o efikasnosti postupaka procjene menadžmenta za prethodni period, o revizijskim dokazima o ishodu, i gdje je primjereno, o naknadnoj ponovnoj procjeni prošlogodišnjih računovodstvenih procjena koja je osnova za računovodstvene procjene tekuće godine, i o revizijskim dokazima o pitanjima, kao što su procjena nesigurnosti, za koja može postojati zahtjev objave u finansijskim izvještajima. Kao praktično pitanje, revizorov pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki za neobjektivnost može predstavljati rizik značajnih

¹⁸ MRevS 540 “Revizija računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i povezane objave”, tačka 9.

pogrešnih prikazivanja usljed prevara u skladu s ovim MRevS-om, i može biti obavljen u skladu s pregledom koji se zahtijeva MRevS-om 540.

Poslovna opravdanost za značajne transakcije (Vidjeti tačku 32(c).)

A48. Indikatori koji mogu ukazivati da su značajne transakcije izvan redovnog toka poslovanja subjekta, ili na drugi način izgledaju neuobičajeno, izvršene s ciljem lažnog finansijskog izvještavanja ili prikrivanja zloupotrebe imovine, su sljedeći:

- forma takvih transakcija čini se prekomjerno složena (na primjer transakcija uključuje više subjekata unutar konsolidirane grupe ili više nepovezanih trećih strana);
- menadžment nije diskutirao prirodu i računovodstvo transakcija s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom i dokumentacija je neadekvatna;
- menadžment stavlja veći naglasak na potrebu za posebnim računovodstvenim tretmanom nego na osnovnu ekonomsku svrhu transakcije;
- transakcije koje uključuju nekonsolidirane povezane strane, uključujući subjekte posebne namjene, nisu ispravno pregledane ili odobrene od onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom; i
- transakcije uključuju prethodno neprepoznate povezane strane ili strane koje nemaju suštinsku ili finansijsku snagu podržati transakciju bez podrške subjekta revizije.

Ocjena revizijskog dokaza (Vidjeti tačke 34-37.)

A49. MRevS 330 zahtijeva od revizora da, na osnovu obavljenih revizijskih postupaka i prikupljenog revizijskog dokaza, ocijeni jesu li procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnji ostale primjerene.¹⁹ Ova je ocjena priije svega kvalitativna i zasnovana na revizorovoj prosudbi. Takva ocjena može pružiti dublji uvid u rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara, kao i postoji li potreba za provođenjem dodatnih ili drugačijih revizijskih postupaka. Dodatak 3 sadrži primjere okolnosti koje mogu upućivati na mogućnost prevara.

Analitički postupci provedeni u sveobuhvatnom pregledu finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 34.)

A50. Određivanje koji posebni trendovi i odnosi mogu ukazati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara zahtijeva profesionalnu prosudbu. Neuobičajeni odnosi koji uključuju prihod na kraju godine posebno su relevantni. Oni mogu uključiti, na primjer, netipično velike iznose prihoda o kojima se izvještavalo u posljednjih nekoliko sedmica izvještajnog perioda ili neobične transakcije ili prihod koji nije konzistentan s trendovima u gotovinskom toku iz poslovanja.

¹⁹ MRevS 330, tačka 25.

Razmatranje prepoznatih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti tačke 35-37.)

- A51. Budući da prevara uključuje podsticaj ili pritisak za počinjenje prevare, uočenu priliku da se ona počini ili određeno opravdanje aktivnosti, jedan slučaj prevare će teško biti izoliran slučaj. U skladu s tim, pogrešno prikazivanje, kao što je veći broj pogrešnih prikazivanja na određenim lokacijama, čak i kada njihov kumulativni efekt nije značajan, može biti indikator rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevare.
- A52. Posljedice prepoznatih prevara ovise o okolnostima. Na primjer, inače beznačajna prevara može biti značajna ako uključuje viši menadžment. U tim okolnostima, pouzdanost dokaza koji su prethodno prikupljeni može se dovesti u pitanje, budući da mogu postojati sumnje u potpunost i istinitost datih izjava i u vjerodostojnost računovodstvene evidencije i dokumentacije. Također može postojati mogućnost zavjere koja uključuje zaposlenike, menadžment ili treće strane.
- A53. MRevS 450²⁰ i MRevS 700²¹ propisuju zahtjeve i pružaju smjernice o ocjeni i dispoziciji pogrešnih prikazivanja i njihovom utjecaju na revizorovo mišljenje u revizorovom izvještaju.

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom (Vidjeti tačku 38.)

- A54. Primjeri vanrednih okolnosti koje mogu nastati i dovesti u pitanje revizorovu mogućnost da nastavi obavljanje revizije uključuju:
- (a) subjekt ne poduzima odgovarajuće mjere u pogledu prevara koje revizor smatra neophodnim u datim okolnostima, čak i kada prevara nije značajna za finansijske izvještaje;
 - (b) revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara i rezultati revizijskih testova ukazuju na veliki rizik značajnih i sigurnih prevara; ili
 - (c) revizor je opravdano zabrinut u pogledu kompetencija ili integriteta menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.
- A55. Zbog različitih okolnosti koje mogu nastati, nije moguće definitivno opisati kada je potrebno povući se iz angažmana. Faktori koji utječu na revizorov zaključak uključuju implikacije o umiješanosti menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje (što može utjecati na pouzdanost izjava menadžmenta) i utjecati na revizora u slučaju nastavka saradnje sa subjektom.
- A56. U takvim okolnostima, revizor ima profesionalne i pravne odgovornosti i te odgovornosti mogu varirati između zemalja. U nekim zemljama, na primjer, revizor može biti ovlašten, ili se od njega zahtijeva, da izda izjavu ili izvještaj osobi ili osobama koje su

²⁰ MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije".

²¹ MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima".

ga imenovala za revizora ili, u nekim slučajevima, regulatornim tijelima. Uzimajući u obzir vanrednu prirodu okolnosti i potrebu za razmatranjem pravnih zahtjeva, revizor može razmotriti je li primjereno potražiti pravni savjet kada odlučuje da li da se povuče iz angažmana i u odlučivanju o poduzimanju odgovarajućih radnji, uključujući mogućnosti izvještavanja dioničara, regulatora i ostalih.²²

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A57. U mnogim slučajevima u javnom sektoru opcija povlačenja iz angažmana možda neće biti moguća za revizora zbog prirode mandata ili razmatranja javnog interesa.

Pisane izjave (Vidjeti tačku 39.)

A58. MRevS 580²³ postavlja zahtjeve i pruža smjernice o prikupljanju primjerenih izjava od menadžmenta tokom revizije. Povrh priznavanja da je ispunio svoju odgovornost za sastavljanje finansijskih izvještaja, važno je da, nezavisno od veličine subjekta, menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje potvrde svoju odgovornost za osmišljavanje, implementaciju i održavanje internih kontrola za sprječavanje i otkrivanje prevara.

A59. Zbog prirode prevara i poteškoća na koje revizori nailaze u detektiranju značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima koja proizlaze iz prevara, važno je da revizor prikupi pisanu izjavu menadžmenta kojom se potvrđuje da su revizoru objavljeni:

- (a) rezultati procjene rizika menadžmenta da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prevara; i
- (b) njihovo znanje o postojećim, potencijalnim ili navodnim prevarama koje utječu na subjekt.

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

Komunikacija s menadžmentom (Vidjeti tačku 40.)

A60. Kada revizor prikupi dokaze o postojanju ili mogućnosti postojanja prevare, važno je da se na to pitanje skrene pažnja odgovarajućim nivoima menadžmenta što je prije moguće. Ovo je neophodno, čak i ako se pitanje smatra nebitnim (na primjer, beznačajna pronevjera od strane zaposlenika na nižem organizacionom nivou u subjektu). Određivanje odgovarajućeg nivoa menadžmenta je pitanje profesionalne prosudbe i na njega utječu faktori kao što su vjerovatnost zavjere i priroda i veličina prevare na koju se sumnja. Obično se odgovarajućim nivoom menadžmenta smatra bar jedan nivo više od osoba za koje se pretpostavlja da su umiješane u prevaru na koju se sumnja.

²² IFAC-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe daje smjernice o komuniciranju s revizorom koji zamjenjuje postojećeg revizora.

²³ MRevS 580 "Pisane izjave".

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 41.)

- A61. Revizorova komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje može biti usmena ili pisana. MRevS 260 navodi faktore koje revizor razmatra u određivanju hoće li komunicirati usmeno ili pisano.²⁴ Zbog prirode i osjetljivosti prevara koje uključuju viši menadžment, ili prevara koje rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjima u finansijskim izvještajima, revizor ažurno izvještava o tim pitanjima i razmatra je li također potrebno ista pitanja izvijestiti u pisanom obliku.
- A62. U nekim slučajevima, revizor može razmotriti je li primjereno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje kada postane svjestan prevara koje uključuju zaposlenike koji nisu dio menadžmenta te koje ne rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjem. Takođe, oni koji su zaduženi za upravljanje možda žele da budu informirani o takvim okolnostima. Proces komunikacije će biti lakši ako se revizor i oni koji su zaduženi za upravljanje dogovore u ranoj fazi revizije o vrstama i obimu revizorove komunikacije u tom pogledu.
- A63. U izuzetnim okolnostima, ukoliko revizor ima dileme o integritetu ili poštenju menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može razmotriti je li primjereno zatražiti pravni savjet kako bi mu pomogao u određivanju primjerenog slijeda aktivnosti.

Ostala pitanja koja se odnose na prevaru (Vidjeti tačku 42.)

- A64. Ostala pitanja koja se odnose na prevaru o kojima treba razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom mogu uključivati, na primjer:
- pitanja o vrstama, obimu i učestalosti procjena menadžmenta vezanih za kontrole uspostavljene za prevenciju i detekciju prevara i rizik da finansijski izvještaji mogu biti pogrešno prikazani;
 - propust menadžmenta da adekvatno riješi prepoznate značajne nedostatke u internim kontrolama, ili da primjereno reagira na prepoznate prevare;
 - revizorovu ocjenu kontrolnog okruženja subjekta, uključujući pitanja o kompetencijama i integritetu menadžmenta;
 - aktivnosti od strane menadžmenta koje mogu biti indikacija lažnog finansijskog izvještavanja, kao što je izbor i primjena računovodstvenih politika koje mogu biti indikator pokušaja menadžmenta da upravlja zaradama s ciljem obmane korisnika finansijskih izvještaja utječući na njihovu percepciju rezultata i profitabilnosti subjekta; i
 - pitanja o adekvatnosti i potpunosti autorizacije transakcija koje su naizgled izvan redovnog toka poslovanja.

²⁴ MRevS 260, tačka A38.

Komuniciranje s regulatornim i provedbenim tijelima (Vidjeti tačku 43.)

- A65. Revizorova profesionalna obaveza da čuva povjerljivost informacija klijenta može spriječiti izvještavanje o prevarama stranama izvan subjekta. Međutim, revizorove zakonske odgovornosti variraju od zemlje do zemlje, i u određenim okolnostima, obaveza povjerljivosti može da se poništiti na osnovu statuta, zakona ili suda. U nekim zemljama, revizor finansijskih institucija ima zakonsku obavezu da o pojavi prevara izvjesti nadzorna tijela. Također, u nekim zemljama revizor ima obavezu izvjestiti tijela o pogrešnom izvještavanju u onim slučajevima kada menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propuste poduzeti korektivne aktivnosti.
- A66. Revizor može smatrati primjerenim zatražiti pravni savjet kako bi odredio primjeren tok aktivnosti u datim uvjetima, čiji je cilj osigurati korake potrebne u razmatranju aspekata javnog interesa i prepoznate prevare.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

- A67. U javnom sektoru, zahtjevi za izvještavanjem o prevari, o tome je li otkrivena ili nije tokom procesa revizije, mogu biti predmet posebnih odredbi revizijskog mandata ili odgovarajuće legislative ili regulative.

Dodatak 1

(Vidjeti tačku A25.)

Primjeri faktora rizika prevara

Faktori rizika prevara navedeni u ovom Dodatku primjeri su faktora s kojima se revizori mogu susresti u širokom spektru situacija. Odvojeno su navedeni primjeri koji se odnose na dvije vrste prevara relevantnih za razmatranje revizora – lažno finansijsko izvještavanje i zloupotreba imovine. Za svaku od ovih vrsta prevara, faktori rizika dalje su klasificirani na osnovu tri uvjeta općenito prisutna kod nastanka značajnih pogrešaka zbog prevara, a to su: (a) podsticaji/pritisci, (b) prilike, (c) stavovi/opravljanja. Iako faktori rizika pokrivaju širok spektar situacija, oni su samo primjeri; i u skladu s tim, revizor može prepoznati dodatne ili drugačije faktore rizika. Nisu svi ovi primjeri relevantni u svim situacijama te neki mogu biti od veće ili manje važnosti u subjektima različite veličine ili različitih karakteristika vlasništva ili okolnosti. Također, redoslijedom primjera faktora rizika nije bilo namjeravano odraziti njihovu relativnu važnost ili učestalost pojavljivanja.

Faktori rizika prevara vezani uz pogrešne prikaze nastale lažnim finansijskim izvještavanjem

U nastavku su primjeri faktora rizika vezani uz pogrešne prikaze nastale lažnim finansijskim izvještavanjem.

Podsticaji/pritisci

Finansijska stabilnost ili profitabilnost ugrožena je ekonomskim, industrijskim ili poslovnim uvjetima subjekta, kao što su (ili na koje upućuje):

- visok nivo konkurencije ili zasićenosti tržišta, praćen padajućim maržama;
- visoka osjetljivost na nagle promjene, kao što su promjene tehnologije, zastarjelost proizvoda ili kamatne stope;
- značajan pad u potražnji kupaca i sve više poslovnih neuspjeha u industriji ili cjelokupnoj ekonomiji;
- operativni gubici koji dovode do prijetnje od bankrota, likvidacije ili neprijateljskog preuzimanja;
- ponavljajući negativni gotovinski tokovi iz poslovanja ili nemogućnost generiranja gotovinskih tokova iz poslovanja, pri čemu se izvještava o zaradi i rastu zarada;
- nagli rast ilineuobičajena profitabilnost, pogotovo upoređenju s drugim društvima u istoj industriji; i
- novi računovodstveni, zakonski ili regulatorni zahtjevi.

Postoji jak pritisak da menadžment ispuni zahtjeve ili očekivanja trećih strana zbog:

- nivoa profitabilnosti ili trendova koje očekuju investicioni analitičari, institucionalni investitori, značajni kreditori ili ostale vanjske strane (pogotovo očekivanja koja su neopravdano agresivna ili nerealna) uključujući očekivanja koja podstiče menadžment u, na primjer, pretjerano optimističkim izjavama za štampu ili porukama u godišnjem izvještaju;
- potrebe pribavljanja dodatnog dužničkog ili vlasničkog finansiranja u cilju održavanja konkurentnosti – uključujući finansiranje značajnih troškova istraživanja i razvoja ili kapitalnih ulaganja;
- granične mogućnosti ispunjavanja zahtjeva kotiranja na berzi ili povrata dugova ili zahtjeva drugih dužničkih uvjeta (engl. debt covenants); i
- pretpostavljenih ili stvarnih negativnih efekata izvještavanja o lošim finansijskim rezultatima na značajne otvorene transakcije, kao što su poslovne kombinacije ili dodjele ugovora.

Dostupne informacije ukazuju da je lična finansijska situacija menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ugrožena finansijskim poslovanjem subjekta zbog:

- značajnog finansijskog interesa u subjektu;
- značajnih udjela njihovih naknada (na primjer, bonusa, opcija na dionice i aranžmana zarade kod otplate udjela) koji zavise od ostvarenja agresivnih cijena dionica, operativnih rezultata, finansijske pozicije ili gotovinskog toka²⁵; i
- lične garancije za dugovanja subjekta.

Postoji jak pritisak na menadžment ili operativne zaposlenike da ispune finansijske ciljeve određene od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući ciljeve za podsticanje prodaje ili profitabilnosti.

Prilike

Priroda industrije ili poslovanja subjekta pruža prilike za lažno izvještavanje koje može proizaći iz:

- značajnih transakcija s povezanim stranama koje su izvan redovnog poslovanja subjekta ili s povezanim subjektima čija se revizija ne vrši ili čiju reviziju obavlja neko drugo društvo za reviziju;
- snažne finansijske prisutnosti ili mogućnosti dominiranja određenim industrijskim sektorom koji omogućava subjektu diktiranje uvjeta ili zahtjeva dobavljačima ili kupcima što može rezultirati neprimjerenim ili netržišnim transakcijama;

²⁵ Upravljanje planovima podsticaja može da zavisi od ostvarenja ciljeva koji se odnose na određene račune ili odabrane aktivnosti subjekta, iako povezani računi ili aktivnosti možda nisu značajni za subjekt kao cjelinu.

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

- imovine, obaveza, prihoda ili rashoda baziranih na značajnim procjenama koje uključuju subjektivne procjene ili neizvjesnosti koje je teško potkrijepiti drugim izvorom;
- značajnih, neobičnih ili visoko kompleksnih transakcija, posebno blizu kraja perioda, koje nameću pitanja “suštine nad formom“;
- značajnih poslovnih aktivnosti lociranih ili obavljanih preko međunarodnih granica u zakonodavstvima gdje postoje drugačija poslovna okruženja i kultura;
- korištenja poslovnih posrednika za koje nema jasne poslovne opravdanosti; i
- značajnih bankovnih računa ili poslovanja ovisnog društva ili podružnice u zakonodavstvima poreznih oaza za koje se čini da nemaju jasne poslovne opravdanosti.

Nadzor nad menadžmentom nije efikasan zbog sljedećeg:

- dominacije jedne osobe ili manje grupe u menadžmentu (u poslovanju kojim ne upravlja vlasnik) bez kompenzirajućih kontrola; i
- nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje nad procesom finansijskog izvještavanja i internih kontrola nije efikasan.

Postoje kompleksne ili nestabilne organizacijske strukture, što je evidentno iz sljedećeg:

- poteškoća u određivanju organizacije ili pojedinaca koji imaju kontrolni interes u subjektu;
- prekomjerno kompleksne organizacijske strukture koja uključuje neuobičajene pravne subjekte ili menadžerske linije autoriteta; i
- čestih promjena višeg menadžmenta, pravnih savjetnika ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

Komponente internih kontrola koje su neefikasne kao rezultat sljedećeg:

- neadekvatnog monitoringa kontrola, uključujući automatizirane kontrole i kontrole nad finansijskim izvještavanjem za međuperiode (gdje se zahtijeva eksterno izvještavanje);
- visoke stope odljeva zaposlenika ili zapošljavanja zaposlenika u računovodstvu, internoj reviziji ili IT, koje nije efektivno; i
- računovodstveni i IT sistemi nisu efikasni, uključujući situacije koje uključuju značajne nedostatke u internim kontrolama.

Stavovi/Opravdanja

- Neefikasna komunikacija, implementacija, podrška, ili provođenje vrijednosti ili etičkih standarda subjekta od strane menadžmenta ili komunikacija neprimjerenih vrijednosti ili etičkih standarda;

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

- pretjerano učešće nefinansijskog menadžmenta u ili njegova preokupacija izborom računovodstvenih politika ili određivanje značajnih procjena;
- saznanja o kršenju zakona o vrijednosnim papirima ili drugih zakona i regulative, ili sudskim sporovima protiv subjekta, njegovog višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje zbog prevara ili kršenja zakona i regulative;
- pretjeran interes menadžmenta u održavanju ili povećanju cijena dionica ili trenda zarada subjekta;
- praksa obavezivanja menadžmenta prema analitičarima, kreditorima i ostalim trećim stranama na ostvarivanje agresivnih ili nerealističnih prognoza;
- menadžment pravovremeno ne ispravlja otkrivene značajne nedostatke u internim kontrolama;
- interes menadžmenta da korištenjem nedozvoljenih sredstava minimizira zarade u izvještajima za porezne svrhe;
- nizak nivo morala među višim menadžmentom;
- vlasnik-menadžer ne pravi razliku između ličnih i poslovnih transakcija;
- neslaganje između dioničara u subjektu pod snažnom kontrolom;
- konstantni pokušaji menadžmenta da opravda marginalno ili neprimjereno računovodstvo na osnovu značajnosti; i
- odnos između menadžmenta i trenutnog ili prethodnog revizora je zategnut, što se vidi iz sljedećeg:
 - o čestih neslaganja s trenutnim ili prethodnim revizorom o računovodstvu, reviziji ili izvještavanju;
 - o neopravdanih zahtjeva prema revizoru, kao što je nerealno kratak rok za završetak revizije ili izdavanje revizorskog izvještaja;
 - o restrikcija nametnutih revizoru koje neprimjereno ograničavaju pristup ljudima ili informacijama ili mogućnost efektivnog komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
 - o dominantnog ponašanja menadžmenta u odnosu s revizorom, pogotovo uključujući pokušaje utjecanja na obim revizorovog posla ili izbor ili nastavak rada osoblja dodijeljenog ili konsultiranog o revizijskom angažmanu.

Faktori rizika koji proizlaze iz pogrešnog prikazivanja kao rezultat zloupotrebe imovine

Faktori rizika koji se odnose na pogrešna prikazivanja na osnovu zloupotrebe imovine također se klasificiraju na osnovu tri uvjeta općenito prisutna kada postoji prevara, a to su:

podsticaji/pritisci, prilike, i stavovi/opravljanja. Neki od faktora rizika koji se odnose na pogrešno prikazivanje zbog lažnog finansijskog izvještavanja također mogu biti prisutni kada dođe do pogrešnog prikazivanja zbog zloupotrebe imovine. Na primjer, nadzor menadžmenta i nedostaci u internim kontrolama koje nisu efikasne mogu biti prisutni kada postoji pogrešno prikazivanje zbog lažnog finansijskog izvještavanja ili zloupotrebe imovine. Sljedeći primjeri faktora rizika odnose se na pogrešna prikazivanja na osnovu zloupotrebe imovine.

Podsticaji/Pritisci

Lične finansijske obaveze mogu stvoriti pritisak na menadžment ili zaposlenike s pristupom gotovini ili ostaloj imovini koja je pogodna za krađu ili zloupotrebu.

Loši odnosi između subjekta i zaposlenika s pristupom gotovini ili ostaloj imovini pogodnoj za krađu mogu motivirati te zaposlenike na zloupotrebu imovine. Loši odnosi, na primjer, mogu nastati usljed:

- poznatih ili predviđenih budućih otpuštanja zaposlenika;
- nedavnih ili predviđenih promjena u naknadama zaposlenicima ili planovima naknada; i
- unaprjeđenja, naknada ili ostalih nagrada nekonzistentnih s očekivanjima.

Prilike

Određene karakteristike ili okolnosti mogu povećati podložnost zloupotrebi imovine. Na primjer, prilike za zloupotrebu imovine povećavaju se u slučaju:

- velike količine gotovine u blagajni ili koja se procesira;
- stavke zalihe su male po veličini, visoke vrijednosti ili velike potražnje;
- lako zamjenjiva imovina, kao što su obveznice na donosioca, dijamanti ili kompjutorski čipovi; i
- materijalna imovina koja je mala po veličini, utrživa ili kojoj nedostaje vidljivo obilježje vlasništva.

Neadekvatna interna kontrola nad imovinom može povećati podložnost za zloupotrebu te imovine. Na primjer, zloupotreba imovine može nastati zbog sljedećeg:

- neodgovarajuće podjele odgovornosti ili neovisnih provjera;
- neodgovarajućeg nadzora troškova od strane višeg menadžmenta, kao što su putni troškovi i ostale nadoknade;
- neodgovarajućeg nadzora menadžmenta nad zaposlenicima zaduženim za imovinu, na primjer nadzora ili nadgledanja udaljenih lokacija;

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

- neodgovarajućeg pregleda prijava za posao zaposlenika koji imaju pristup imovini;
- neodgovarajućeg vođenja evidencija imovine;
- neodgovarajućeg sistema autorizacije i odobravanja transakcija (na primjer, kod nabavki);
- neodgovarajućeg fizičkog čuvanja gotovine, ulaganja, zaliha ili materijalne imovine;
- nepostojanja potpunih i pravovremenih usklađivanja imovine;
- nepostojanja pravovremene i primjerene dokumentacije transakcije, na primjer storna povrata kupljene robe;
- nepostojanja obaveznih godišnjih odmora zaposlenika koji provode ključne kontrolne funkcije;
- neodgovarajućeg razumijevanja informacijskih tehnologija od strane menadžmenta, što omogućuje zaposlenicima u informacijskim tehnologijama da počine zloupotrebe;
- neodgovarajućih kontrola pristupa automatiziranim evidencijama, uključujući kontrole nad pregledom unosa sistemskih događaja.

Stavovi/Opravdanja

- zanemarivanje potrebe nadzora ili smanjivanja rizika povezanih sa zloupotrebom imovine;
- zanemarivanje internih kontrola nad zloupotrebom imovine kroz zaobilazanje postojećih kontrola ili propustom ispravljanja uočenih nedostataka u internim kontrolama;
- ponašanje kojim se pokazuje nezadovoljstvo subjektom ili njegovim tretmanom zaposlenika;
- promjene u ponašanju ili stilu života koje mogu upućivati da je imovina zloupotrijebljena; i
- toleriranje sitnih krađa.

Dodatak 2

(Vidjeti tačku A40.)

Primjeri mogućih revizijskih postupaka s ciljem obrade procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara

U nastavku su primjeri mogućih revizijskih postupaka s ciljem obrade procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara koji proizlaze iz lažnog finansijskog izvještavanja i zloupotrebe imovine. Iako ovi postupci pokrivaju širok spektar situacija, one su samo primjeri i, u skladu s tim, možda neće biti najprimjerenije ili potrebne u svim situacijama. Također, redosljed navedenih postupaka ne pokazuje njihovu relativnu važnost.

Razmatranje na nivou tvrdnji

Specifične reakcije na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara će varirati zavisno od vrste ili kombinacije faktora rizika prevara ili prepoznatih uvjeta i klasa transakcija, stanja računa, objava i tvrdnji na koje mogu utjecati.

U nastavku su specifični primjeri reakcija:

- posjeta lokacijama ili obavljanje određenih testova bez prethodne najave ili kao iznenađenja. Na primjer, prisustvo popisu zaliha na lokacijama gdje prisutnost revizora nije prije najavljena ili inventura gotovine na određeni dan bez prethodne najave;
- zahtjev da se zalihe prebrojavaju na kraju godine ili na datum blizu kraja perioda kako bi se minimalizirao rizik manipulacije stanjima u periodu između datuma završetka inventure i kraja izvještajnog perioda;
- mijenjanje revizijskog pristupa u tekućoj godini. Na primjer, kontaktirajući glavne klijente i dobavljače usmeno uz slanje pisanih potvrđivanja, slanje zahtjeva za potvrđivanjima određenoj osobi unutar organizacije ili traženje više ili različitih informacija;
- provođenje detaljnog pregleda usklađenja u subjektu na kraju tromjesečja ili kraju godine i ispitivanje bilo kojih usklađenja koja se čine neuobičajenima po prirodi ili iznosu;
- za značajne ili neuobičajene transakcije, posebno one koje nastaju na kraju ili blizu kraja godine, ispitivanje mogućnosti povezanih strana i izvora finansijskih sredstava koji potkrjepljuju transakcije;
- provođenje dokaznih analitičkih postupaka upotrebom raščlanjenih podataka. Na primjer, upoređivanje prodaje i rashoda od prodaje po lokacijama, poslovnim linijama ili mjesecima u odnosu na očekivanja od strane revizora;

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

- provođenje intervjuiranja zaposlenika koji su uključeni u područja gdje je rizik značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara prepoznat, kako bi se prikupili njihovi uvidi o riziku i odgovaraju li, ili na koji način, kontrole na taj rizik;
- kada drugi nezavisni revizori obavljaju reviziju finansijskih izvještaja jednog ili više ovisnih društava, odjela ili podružnica, potrebno je diskutirati s njima o obimu posla kako bi se reagiralo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara koje proizlaze iz transakcija i aktivnosti između tih komponenti;
- ako posao stručnjaka postane značajan u pogledu neke stavke finansijskih izvještaja za koje je procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja usljed prevara visok, provođenje dodatnih postupaka koji se tiču nekih ili svih pretpostavki stručnjaka, metoda ili nalaza kako bi se utvrdilo da nalazi nisu slučajno neopravdani, ili angažiranjem drugog stručnjaka za te svrhe;
- provođenje revizijskih postupaka kako bi se analizirala izabrana početna stanja stavki u bilansu prethodno revidiranih finansijskih izvještaja da bi se procijenilo kako su riješena odgovarajuća pitanja koja uključuju računovodstvene procjene i prosudbe, na primjer rezerviranja za povrate prodaje;
- provođenje postupaka na računima ili ostalim usklađenjima pripremljenim od strane subjekta, uključujući razmatranja usklađenja provedenih u periodima unutar godine;
- provođenje tehnika uz pomoć računara, kao što je pretraživanje podataka radi testiranja anomalija u populaciji;
- testiranje nepovredivosti evidencija i transakcija proizvedenih uz pomoć računara; i
- traženje dodatnog revizijskog dokaza iz izvora izvan subjekta koji je predmet revizije.

Specifične reakcije – Pogrešno prikazivanje koje proizlazi iz lažnog finansijskog izvještavanja

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed lažnog finansijskog izvještavanja su sljedeći:

Priznavanje prihoda

- provođenje dokaznih analitičkih postupaka upotrebom raščlanjenih podataka, na primjer poređenje prihoda od prodaje po mjesecima i linijama proizvoda ili poslovnim segmentima tokom tekućeg izvještajnog perioda s uporedivim prethodnim periodima. Tehnike uz pomoć računara mogu biti korisne za prepoznavanje neuobičajenih ili neočekivanih odnosa prihoda ili transakcija;
- confirmiranje s kupcima određenih relevantnih uvjeta ugovora i postojanja dodatnog sporazuma, jer takvi uvjeti ili sporazumi utječu na primjereno računovod-

stvo a osnove za rabate ili period na koje se odnose često su loše dokumentirane. Na primjer, kriteriji za prihvata, uvjeti isporuke i plaćanja, nepostojanje budućih ili kontinuiranih obveza prema dobavljačima, prava na povrat proizvoda, garantirani iznosi ponovne prodaje, rezerviranja za poništavanje ili povrat novca često su relevantni u ovim okolnostima;

- ispitivanje prodajnog i marketinškog osoblja subjekta ili pravnog savjetnika koji radi u subjektu o prodajama ili isporukama pred kraj perioda i njihovo saznanje o nekim neuobičajenih uvjeta povezanih uz te transakcije;
- fizička prisutnost na jednoj ili više lokacija na kraju godine kako bi se promatrala otprema robe ili pripremanje za otpremu (ili povrata koji čekaju procesiranje) i provođenje ostalih primjerenih postupaka presjeka prodaje i zaliha (engl. Cutoff); i
- za navedene situacije za koje se transakcije prihoda elektronski iniciraju, procesiraju i evidentiraju, testiranje kontrola kako bi se utvrdilo pružaju li osiguranje da su evidentirane transakcije prihoda nastale i jesu li ispravno evidentirane.

Količine zaliha

- pregled evidencija zaliha subjekta kako bi se prepoznale lokacije ili stavke koje zahtijevaju specifičnu pažnju tokom ili nakon fizičkog popisa;
- prisustvovanje popisu zaliha na određenim lokacijama bez prethodne najave ili provođenje popisa zaliha na svim lokacijama na isti datum;
- provođenje popisa zaliha na kraju ili blizu kraja izvještajnog perioda kako bi se minimizirao rizik neprimjerene manipulacije tokom perioda između popisa i kraja izvještajnog perioda;
- provođenje dodatnih postupaka tokom prisustva popisu, na primjer, rigorozno pregledavanje sadržaja stvari u kutijama, načina na koji se roba pakira (na primjer, u prazne kutije) ili označava, te kvalitet (čistoća, klasa ili koncentracija) tekućih supstanci, kao što su parfemi ili specijalne kemikalije. Korištenje rada stručnjaka može biti korisno u ovom pogledu;
- upoređivanje količina tekućeg perioda s prethodnim periodima po klasama ili kategorijama zaliha, lokacijama ili ostalim kriterijima, ili upoređivanje izbrojenih količina s količinama iz evidencija; i
- korištenje tehnika uz pomoć računara za daljnje testiranje kompiliranja podataka fizičkog popisa zaliha – na primjer, sortiranje po brojevima etiketa ili serijskim brojevima kako bi se testirala mogućnost propusta ili dupliciranja.

Procjene menadžmenta

- korištenje stručnjaka za izradu nezavisnih procjena za poređenje s procjenama menadžmenta; i

- proširivanje upita na pojedince izvan menadžmenta i računovodstvenog odjela kako bi se potvrdila mogućnost i namjera menadžmenta da provede planove koji su relevantni za razvoj procjene.

Specifične reakcije – Pogrešno prikazivanje usljed zloupotrebe imovine

Različite će okolnosti neophodno diktirati i različite reakcije. Obično, reakcija revizije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja usljed prevara vezanih uz zloupotrebu imovine će biti usmjerena prema određenim stanjima računa i klasama transakcija. Iako u tim okolnostima mogu biti primjenjive neke reakcije revizije navedene u prethodne dvije kategorije, obim posla povezan je sa specifičnim informacijama o riziku zloupotrebe koji je prepoznat.

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja usljed zloupotrebe imovine su sljedeći:

- popis gotovine ili vrijednosnih papira na kraju ili blizu kraja godine;
- confirmiranje prometa po računu direktno s kupcima (uključujući kreditna pisma i aktivnosti povrata prodaje, kao i datume plaćanja) za period koje je predmet revizije;
- analiziranje naplata otpisanih računa;
- analiziranje manjka zaliha po lokacijama i vrsti proizvoda;
- poređenje ključnih pokazatelja zaliha s industrijskim normama;
- pregled potkrjepljujuće dokumentacije za smanjenja u evidencijama zaliha;
- provođenje kompjuterskog upoređivanja liste dobavljača s listom zaposlenika kako bi se prepoznale iste adrese ili telefonski brojevi;
- provođenje kompjuterskog pretraživanja podataka o plaćama kako bi se prepoznale duple adrese, identifikacija zaposlenika ili porezni broj ili broj bankovnog računa;
- pregled dosjea zaposlenika koji sadrže malo ili nimalo dokaza o radu, na primjer, nepostojanje ocjene o uspješnosti izvršavanja radnih zadataka
- analiziranje diskonta i povrata radi utvrđivanja neuobičajenih trendova;
- confirmiranje specifičnih uvjeta ugovora s trećim stranama;
- prikupljanje dokaza da su ugovori provedeni u skladu s uvjetima;
- pregled vlasništva nad velikim i neuobičajenim troškovima ;
- pregled autorizacije i knjigovodstvene vrijednosti kredita datih višem menadžmentu i povezanim osobama; i
- pregled nivoa i vlasništva izvještaja o troškovima koje je podnio viši menadžment.

Dodatak 3

(Vidjeti tačku A49.)

Primjeri okolnosti koje ukazuju na mogućnost prevare

U nastavku slijede primjeri okolnosti koje mogu ukazati na mogućnost da finansijski izvještaji sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja kao rezultat prevare.

Razlike u računovodstvenim evidencijama koje uključuju:

- transakcije koje nisu evidentirane na potpun ili ažuran način ili su neprimjereno evidentirane u pogledu iznosa, računovodstvenog perioda, klasifikacije ili politike subjekta;
- nepotkrijepljena ili neautorizirana stanja ili transakcije;
- usklađenja u zadnji čas koja značajno utječu na finansijske rezultate;
- evidencije pristupa zaposlenika sistemima i evidencijama nekonzistentna s onom potrebnom za obavljanje autoriziranih obaveza; i
- naznake ili pritužbe revizoru o navodnim prevarama; Protivvrječni ili nedostajući dokazi koji uključuju:
- nedostajuće dokumente;
- dokumente za koje se pokaže da su izmijenjeni;
- dostupnost jedino fotokopiranih ili elektronički prenesenih dokumenata kada se očekuje da bi originalni dokumenti trebali postojati;
- značajne neobjašnjene stavke u usklađenjima;
- neuobičajene promjene bilansa, ili promjene u trendovima ili značajnim pokazateljima ili odnosima u finansijskim izvještajima – na primjer, potraživanja rastu brže nego prihodi;
- nekonzistentni, površni ili neuvjerljivi odgovori menadžmenta ili zaposlenika, dobiveni ispitivanjem ili iz analitičkih postupaka;
- neobične razlike između evidencija subjekta i odgovora na konfirmacije;
- velik broj potražnih knjiženja i ostalih usklađenja na evidencijama potraživanja;
- neobjašnjene ili neadekvatno objašnjene razlike između analitike potraživanja i kontrolnih konta, ili između izvoda kupaca i analitike potraživanja;
- nedostajući ili nepostojeći poništeni čekovi u uvjetima gdje se poništeni čekovi obično vraćaju subjektu zajedno s izvodom banke;

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

- nedostajući inventar ili fizička imovina značajnog iznosa;
- nedostupni ili nedostajući elektronski dokazi, nekonzistentni s praksom ili politikama subjekta o čuvanju evidencija;
- manje odgovora na konfirmacije nego što je očekivano ili veći broj odgovora nego što je očekivano; i
- nemogućnost pripremanja dokaza o razvoju ključnih sistema i testiranja promjena programa i rasporeda aktivnosti implementacije promjena sistema tokom tekuće godine.

Problematični ili neuobičajeni odnosi između revizora i menadžmenta, uključujući:

- uskraćivanje pristupa evidencijama, prostorijama, određenim zaposlenicima, klijentima, dobavljačima ili drugima od kojih se može zatražiti revizijski dokaz;
- neprimjeren vremenski pritisak od strane menadžmenta da se riješe kompleksna ili problematična pitanja;
- pritužbe menadžmenta na provođenje revizije ili zastrašivanje članova tima od strane menadžmenta, posebno u vezi s revizorovim kritičkim procjenama revizijskih dokaza ili rješavanjem potencijalnih neslaganja s menadžmentom;
- neuobičajena kašnjenja subjekta u pružanju traženih informacija;
- nespremnost da se revizoru omogući pristup ključnim elektronskim datotekama za testiranje upotrebe revizijskih tehnika uz kompjutersku podršku;
- uskraćivanje pristupa ključnim IT operativnim zaposlenicima i prostorijama, uključujući osoblje za sigurnost, operacije i razvoj sistema;
- nespremnost dodavanja ili mijenjanja objava u finansijskim izvještajima kako bi ih se učinilo kompletnijim i razumljivijim; i
- nespremnost pravovremenog rješavanja uočenih slabosti u internim kontrolama.

Ostalo

- nespremnost menadžmenta da dozvoli revizoru lične sastanke s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- računovodstvene politike koje su drugačije od industrijskih normi;
- česte promjene računovodstvenih procjena koje ne proizlaze iz promjena okolnosti; i
- toleriranje kršenja kodeksa ponašanja subjekta.

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PREVARAMA
U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

Ovaj Međunarodni revizijski standard 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji finansijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja izražavanja uvjerenja (IAASB) koje je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 250
RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVE U REVIZIJI
FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Utjecaj zakona i propisa.....	2
Odgovornost za usklađenost sa zakonima i propisima	3-8
Datum stupanja na snagu	9
Ciljevi	10
Definicije	11
Zahtjevi	
Revizorovo razmatranje usklađenosti sa zakonima i propisima	12-17
Revizijski postupci kada je otkrivena neusklađenost ili se sumnja da ona postoji.....	18-21
Izvještavanje o otkrivenoj neusklađenosti ili sumnji da ona postoji.....	22-28
Dokumentacija	29
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Odgovornost za usklađenost sa zakonima i propisima	A1-A6
Revizorovo razmatranje usklađenosti sa zakonima i propisima	A7-A12
Revizijski postupci kada je otkrivena neusklađenost ili se sumnja da ona postoji....	A13-A18
Izvještavanje o otkrivenoj neusklađenost ili sumnji da ona postoji.....	A19-A20
Dokumentacija	A21

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja" treba čitati povezano s MRevS-om 200 "Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću za razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne primjenjuje se na ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja u kojima je revizor posebno angažiran radi provjeravanja i zasebnog izvještavanja o primjenjivanju određenih zakona ili propisa.

Utjecaj zakona i propisa

2. Učinak zakona i propisa na finansijske izvještaje značajno se razlikuje od slučaja do slučaja. Oni zakoni i propisi kojima podliježe subjekt tvore zakonski i regulatorni okvir. Odredbe nekih zakona ili propisa imaju izravni utjecaj na finansijske izvještaje tako što određuju iznose ili objave koje će se iskazati u finansijskim izvještajima subjekta. Drugi zakoni i propisi su oni po kojima treba postupati menadžment ili koji sadrže odredbe prema kojima je subjektu dopušteno voditi poslovanje. Neki subjekti posluju u strogo propisanim granama djelatnosti (kao što su banke i hemijska industrija). Drugi su samo podložni mnogim zakonima i propisima koji se općenito odnose na poslovne aspekte poslovanja tvrtke (na primjer, zaštitu na radu, zdravlje, jednakost u zapošljavanju). Neusklađenost sa zakonima i propisima može rezultirati finansijskim posljedicama za subjekt, kao što su kazne, sudski sporovi itd. koje mogu imati značajan učinak na finansijske izvještaje subjekta.

Odgovornost za usklađenost sa zakonima i propisima (Vidjeti tačke A1-A6.)

3. Menadžment je, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, odgovoran osigurati da se poslovanje subjekta vodi u skladu s odredbama zakona i propisa, uključujući usklađenost s odredbama zakona i propisa koje određuju iznose i objave prikazane u finansijskim izvještajima subjekta.

Odgovornost revizora

4. Zahtjevi u ovom MRevS-u osmišljeni su kako bi pomogli revizoru u otkrivanju značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja zbog neusklađenosti sa zakonima i propisima. Međutim, revizor nije odgovoran za sprječavanje neusklađenosti i ne može se očekivati da će otkriti neusklađenosti sa svim zakonima i propisima.
5. Revizor je odgovoran za stjecanje razumnog uvjerenja da su finansijski izvještaji, posmatrani kao cjelina, bez značajnog pogrešnog prikazivanja uzrokovanog prevarom ili pogreškom.¹ U provođenju revizije finansijskih izvještaja, revizor uzima u obzir

¹ MRevS 200 "Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", tačka 5.

primjenjivi zakonski i pravni okvir. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neće biti otkrivena neka značajna pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima, iako se revizija pravilno planira i provodi u skladu s MRevS-ovima.² U kontekstu zakona i regulative, potencijalni su učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja veći zbog razloga poput sljedećih:

- postoji mnogo zakona i propisa koji se načelno odnose na poslovne aspekte subjekta, ali obično nemaju značajan utjecaj na finansijske izvještaje i nisu obuhvaćeni informacijskim sistemom subjekta relevantnim za finansijsko izvještavanje;
- neusklađenost može uključivati postupke u cilju prikrivanja, kao što je zaključivanje tajnih dogovora, falsificiranje, namjerno neevidentiranje transakcija, zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta ili namjerno davanje pogrešnih izjava revizoru; i
- predstavlja li neka radnja neusklađenost je pitanje o kojem konačnu odluku donosi sud.

Općenito, što se neusklađenost sa zakonima i propisima više odnosi na poslovne događaje i transakcije koji se obično ne iskazuju u finansijskim izvještajima, to je manje vjerovatno da će ih revizor opaziti ili prepoznati moguće neusklađenosti.

6. Ovaj MRevS razlikuje revizorove odgovornosti u vezi sa usklađenošću s dvije različite kategorije zakona i propisa, kako slijedi:
 - (a) odredbama onih zakona i propisa za koje je opće prihvaćeno da imaju direktan utjecaj na određivanje značajnih iznosa i objava u finansijskim izvještajima kao što su porezni i penzijski zakoni i propisi; i (Vidjeti tačku 13.)
 - (b) ostalim zakonima i propisima koji nemaju direktan utjecaj na određivanje iznosa i objava u finansijskim izvještajima, ali s kojima usklađenost može biti od ključnog značaja za operativne aspekte poslovanja, na sposobnost subjekta da nastavi svoje poslovanje ili da izbjegne značajne kazne (na primjer, usklađenost s uvjetima dozvole za rad, usklađenost s regulatornim zahtjevima solventnosti ili usklađenost s propisima o zaštiti okoliša); neusklađenost s takvim zakonima i propisima može stoga imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje. (Vidjeti tačku 14.)
7. U ovom MRevS-u, različiti zahtjevi navedeni su za svaku od prethodnih kategorija zakona i propisa. Za kategoriju navedenu u tački 6(a), revizorova odgovornost je pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s postepenem u skladu s odredbama tih zakona i propisa. Za kategoriju navedenu u tački 6(b), revizorova odgovornost je ograničena na poduzimanje određenih revizijskih postupaka kako bi se pomogla otkriti

² MRevS 200, tačka A51.

neprimjenjivanja onih zakona i propisa koja mogu imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje.

8. Ovim MRevS-om se od revizora zahtijeva da bude spreman na mogućnost da ostali revizijski postupci primijenjeni za svrhu formiranja mišljenja o finansijskim izvještajima mogu ukazati na slučajeve otkrivenih neusklađenosti ili sumnji da one postoje. Zadržavanje profesionalnog skepticizma tokom cijele revizije, kako se zahtijeva MRevS-om 200³, važno je u tom kontekstu, u mjeri u kojoj zakoni i propisi utječu na subjekt.

Datum stupanja na snagu

9. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

10. Cilj revizora je:
 - (a) pribaviti dovoljno adekvatne revizijske dokaze o usklađenosti s odredbama onih zakona i propisa za koje se općenito smatra da imaju direktan utjecaj na određivanje značajnih iznosa i objava u finansijskim izvještajima;
 - (b) obaviti određene revizijske postupke kako bi pomogli prepoznavanju slučajeve neusklađenosti s drugim zakonima i propisima koji mogu značajano utjecati na finansijske izvještaje; i
 - (c) primjereno reagirati na tokom revizije uočene neusklađenosti ili moguće neusklađenosti sa zakonima i propisima.

Definicije

11. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojam ima niže navedeno značenje:

Neusklađenost – čin namjernog ili nenamjernog propusta ili neizvršavanja radnje od strane subjekta koji je suprotan 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. Neusklađenost ne uključuje lično nedolično postupanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta ili zaposlenika subjekta.

³ MRevS 200, tačka 15.

Zahtjevi

Revizorovo razmatranje usklađenosti sa zakonima i propisima

12. Kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja u skladu s MRevS-om 315⁴, revizor će steći opće razumijevanje:
 - (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 tačku A7.)
13. Revizor će steći dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o usklađenosti s odredbama onih zakona i propisa za koje je općepriznato da direktno utječu na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima. (Vidjeti tačku A8.)
14. Revizor će obaviti sljedeće revizijske postupke koji pomažu u otkrivanju slučajeva neusklađenosti s drugim zakonima i propisima koji mogu imati značajan utjecaj na financijske izvještaje:
 - (a) ispitivanje menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, o tome postupa li subjekt u skladu s takvim zakonima i propisima; i
 - (b) provjeravanje prepiske, ako je ima, s relevantnim regulatornim tijelima ili tijelima za licenciranje. (Vidjeti tačke A9-A10.)
15. Tokom revizije, revizor će voditi računa o mogućnosti da ostali primijenjeni revizijski postupci mogu otkriti slučajeve postojeće ili moguće neusklađenosti sa zakonima i propisima. (Vidjeti tačku A11.)
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 neusklađenosti ili mogućih neusklađenosti sa zakonima i propisima čije efekte treba biti razmotriti pri sastavljanju financijskih izvještaja. (Vidjeti tačku A12.)
17. U slučaju odsustva otkrivenih ili mogućih neusklađenosti sa zakonima i propisima, od revizora se ne zahtijeva obavljanje drugih revizijskih postupaka u vezi sa postepenim subjektu u skladu sa zakonima i propisima, osim onih navedenih u tačkama 12-16.

Revizijski postupci kada je otkrivena neusklađenost ili se sumnja da ona postoji

18. Ako revizor dobije informacije o postojećoj ili mogućoj neusklađenosti sa zakonima i propisima, revizor će steći: (Vidjeti tačku A13.)

⁴ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, tačka 11.

- (a) razumijevanje vrste radnje i okolnosti u kojem je ona nastala; i
 - (b) dodatne informacije za ocjenjivanje mogućeg utjecaja na finansijske izvještaje. (Vidjeti tačku A14.)
19. Ako revizor sumnja da može postojati neusklađenost, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako menadžment ili, ako je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju dovoljno informacija koje potvrđuju da subjekt postupi u skladu sa zakonima i propisima te, po revizorovoj prosudbi, utjecaj moguće neusklađenosti može biti značajan za finansijske izvještaje, revizor će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta. (Vidjeti tačke A15-A16.)
20. Ako se ne mogu dobiti odgovarajuće informacije u vezi sa sumnjom da postoji neusklađenost sa zakonima i propisima, revizor treba razmotriti utjecaj nepostojanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na mišljenje revizora.
21. Revizor će ocijeniti implikacije neusklađenosti u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava, i preduzeti odgovarajuće radnje. (Vidjeti tačke A17-A18.)

Izveštavanje o otkrivenoj ili mogućoj neusklađenosti

Izveštavanje onih koji su zaduženi za upravljanje o neusklađenosti

22. Osim ako su svi koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, te su im stoga poznata pitanja koja se odnose na otkrivenu ili moguću neusklađenost, a koje je već saopštio revizor,⁵ revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o takvim pitanjima koja uključuju neusklađenosti sa zakonima i propisima koja otkrije tokom odvijanja revizije, osim kada su ta pitanja očigledno beznačajna.
23. Ako se, po revizorovoj prosudbi, za neusklađenost navedenu u tački 22 smatra da je namjerna ili značajna, revizor će o tome obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje čim je to prije moguće.
24. Ako revizor sumnja da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje umiješani u neusklađenost, revizor će o tome obavijestiti sljedeći viši nivo upravljanja subjektom, ako on postoji, kao što je revizijski odbor ili nadzorni odbor. Gdje ne postoji viši nivo upravljanja, ili revizor vjeruje da se neće reagirati na njegovo obavještenje, ili nije siguran koju osobu treba obavijestiti, revizor će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta.

⁵ MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", tačka 13.

Izveštavanje o neusklađenosti u revizorovom izvještaju o finansijskim izvještajima

25. Ako revizor zaključi da neusklađenost ima značajan utjecaj na finansijske izvještaje i da se ne odražava na odgovarajući način u finansijskim izvještajima, revizor će, u skladu s MRevS-om 705, izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o finansijskim izvještajima.⁶
26. Ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje spriječe revizora u pribavljanju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za ocjenjivanje je li nastala neusklađenost koja može biti, ili je vjerovatno da je, značajna za finansijske izvještaje, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili se uzdržati od mišljenja o finansijskim izvještajima na osnovu ograničenja djelokruga revizije u skladu s MRevS-om 705.
27. Ako revizor ne može utvrditi je li nastala neusklađenost zbog ograničenja koja su nametnule okolnosti, a ne menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, revizor će ocijeniti utjecaj na revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705.

Izveštavanje regulatornih i provedbenih tijela o neusklađenosti

28. Ako je revizor otkrio neusklađenost sa zakonima i propisima ili sumnja da ona postoji, revizor će utvrditi je li na njemu odgovornost da o tome izvijesti strane izvan subjekta. (Vidjeti tačke A19-A20.)

Dokumentacija

29. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti otkrivene neusklađenosti sa zakonima i propisima ili sumnju da one postoje, i rezultate rasprava s menadžmentom i, gdje je primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugim stranama izvan subjekta.⁷ (Vidjeti tačku A21.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odgovornost za usklađenost sa zakonima i propisima (Vidjeti tačke 3-8.)

- A1. Odgovornost menadžmenta je da, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, osigura da se poslovanje subjekta vodi u skladu sa zakonima i propisima. Zakoni i propisi mogu utjecati na subjektive finansijske izvještaje na različite načine: na primjer, najdirektnije mogu utjecati na određena objavljivanja koja se zahtijevaju od subjekta u finansijskim izvještajima ili mogu propisati primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja. Oni također mogu uspostavljati određena zakonska prava ili obaveze subjekta, od kojih će se neka odražavati u finansijskim izvještajima subjekta. Osim toga, zakoni i propisi mogu nametati kazne za slučajeve neusklađenosti.

⁶ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”, tačke 7-8.

⁷ MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, tačke 8-11 i tačka A6.

A2. Slijede primjeri vrsta politika i postupaka koje subjekt može implementirati kako bi se njima pomoglo sprječavanje i otkrivanje neusklađenosti sa zakonima i propisima:

- praćenje zakonskih zahtjeva i osiguranje da su operativni postupci oblikovani tako da mogu ispuniti te zahtjeve;
- uvođenje i stavljanje u funkciju odgovarajućih sistema internih kontrola;
- izrada, objavljivanje i poštovanje kodeksa poslovanja;
- osiguranje dasuzaposleniciispravnoobučeniidarazumijukodeks ponašanja;
- praćenje postupanja u skladu s kodeksom ponašanja i provođenje odgovarajućih disciplinskih mjera prema onima koji ga ne poštuju ili krše;
- angažovanje pravnih savjetnika za pomoć pri praćenju zakonskih obaveza; i
- vođenje registra značajnih zakona i propisa u okviru pojedine grane djelatnosti kojih se subjekt mora pridržavati, kao i evidencije o žalbama.

Uvećim subjektima, ove se politike i postupci mogu dopuniti dodjeljivanjem odgovarajućih odgovornosti, kako slijedi:

- funkciji interne revizije.
- odboru za reviziju.
- Funkciji usklađenosti.

Odgovornost revizora

A3. Neusklađenost sa zakonima i propisima može za posljedicu imati značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja. Otkrivanje neusklađenosti, nezavisno od njenog značaja, može utjecati na druga područja revizije uključujući, na primjer, revizorovo razmatranje integriteta menadžmenta ili zaposlenika.

A4. Predstavlja li neka radnja neusklađenost sa zakonima i propisima je pravno pitanje koje je obično iznad revizorove profesionalne kompetencije. Unatoč tome, revizorova obučenosť i iskustvo, te razumijevanje poslovanja subjekta i njegove grane djelatnosti može biti osnova za prepoznavanje da određene radnje koje je revizor zapazio mogu predstavljati neusklađenost sa zakonima i propisima.

A5. U skladu s posebnim zakonskim zahtjevima, od revizora se može posebno zahtijevati da, kao dio revizije finansijskih izvještaja, izvijesti o tome je li subjekt postupio u skladu s određenim odredbama zakona ili propisa. U tim okolnostima, MRevS 700⁸ ili

⁸ MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima", tačka 38.

MRevS 800⁹uređuje kako se te revizijske odgovornosti navode u revizorovom izvještaju. Štaviše, gdje postoje posebni zakonski zahtjevi izvještavanja, može biti potrebno da se u plan revizije uključi odgovarajuće provjera usklađenosti s tim odredbama zakona i rpropisa.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A6. U javnom sektoru mogu postojati dodatne revizijske odgovornosti u vezi s razmatranjem zakona i propisa, koje mogu biti povezane s revizijom finansijskih izvještaja ili se mogu protezati na druga područja poslovanja subjekta.

Revizorovo razmatranje usklađenosti sa zakonima i propisima

Stjecanje razumijevanja zakonskog i regulatornog okvira (Vidjeti tačku 12.)

A7. Revizor može steći opće razumijevanje zakonskog i regulatornog okvira i usklađenosti subjekta s tim okvirom, tako što će:

- koristiti postojeće znanje o grani djelatnosti subjekta, regulatornim i drugim vanjskim faktorima;
- ažurirati svoje razumijevanje onih zakona i propisa koji direktno određuju iznose i objave prikazane u finansijskim izvještajima;
- postavljati pitanja menadžmentu o zakonima i propisima za koje se može očekivati da će imati značajan utjecaj na poslovanje subjekta;
- postavljati pitanja menadžmentu u vezi s primjenjivanjem zakona i propisa;
- postavljati pitanja menadžmentu u vezi s politikama ili postupcima usvojenim za otkrivanje, ocjenjivanje i odgovornost za sudske sporove.

Zakoni i propisi za koje se općenito smatra da imaju direktan utjecaj na određivanje značajnih iznosa i objava u finansijskim izvještajima (Vidjeti tačku 13.)

A8. Određeni zakoni i propisi dobro su uspostavljeni, poznati subjektu i odnose se nadje latnost ili sektor poslovanja subjekta, i relevantni su za finansijske izvještaje subjekta (kako je opisano u tački 6(a)). Oni se mogu, recimo, odnositi na:

- oblik i sadržaj finansijskih izvještaja;
- pitanja finansijskog izvještavanja specifična za djelatnost;

⁹ MRevS 800 “Posebna razmatranja – Revizije finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene”, tačka 11.

- računovodstvo za transakcije prema ugovorima s državom; ili
- obračunavanje ili priznavanje rashoda za porez na dobit ili rashoda za penzije.

Neke odredbe u tim zakonima i propisima mogu biti direktno relevantne za određene tvrdnje u financijskim izvještajima (na primjer, potpunost rezervacija za porez na dobit), dok druge mogu biti direktno relevantne za financijske izvještaje kao cjelinu (na primjer, propisani izvještaji koji čine kompletan set financijskih izvještaja). Cilj zahtjeva iz tačke 13 je da revizor pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s određivanjem iznosa i objava u financijskim izvještajima u skladu s relevantnim odredbama tih zakona i propisa.

Neusklađenost s drugim odredbama takvih zakona i propisa i drugim zakonima i propisima može imati za posljedicu kazne, sudski postupak ili druge posljedice čiji se trošak mora iskazati u financijskim izvještajima, ali za koje se ne smatra da imaju direktan utjecaj na financijske izvještaje kako je opisano u tački 6(a).

Postupci za otkrivanje slučajeva neusklađenosti – Ostali zakoni i propisi (Vidjeti tačku 14.)

- A9. Revizor će možda trebati da posveti posebnu pažnju nekim drugim zakonima i propisima jer imaju ključan utjecaj na poslovanje subjekta (kako je opisano u tački 6(b)). Neusklađenosti sa zakonima i propisima koji imaju ključni utjecaj na poslovanje subjekta mogu uzrokovati da subjekt obustavi poslovanje ili mogu dovesti u pitanje nastavak poslovanja subjekta po načelu vremenske neograničenosti poslovanja. Na primjer, neusklađenost sa zahtjevima iz dozvole za rad subjekta ili druge ovlasti da obavlja poslovanje može imati takav utjecaj (na primjer, kod banke, neusklađenost sa zahtjevima u vezi s kapitalom ili plasmanima). Postoje također mnogi zakoni i propisi, uglavnom u vezi s poslovnim aspektima subjekta, koji obično ne utječu na financijske izvještaje i nisu obuhvaćeni informacijskim sistemima subjekta relevantnim za financijsko izvještavanje.
- A10. Budući da se utjecaji ostalih zakona i propisa na financijsko izvještavanje mogu razlikovati zavisno od djelatnosti subjekta, revizijski postupci koje zahtijeva tačka 14 usmjereni su na to da skrenu pažnju revizoru na slučajeve neusklađenosti sa zakonima i propisima koji mogu imati značajan utjecaj na financijske izvještaje.

Neusklađenosti na koje revizoru ukazuju ostali revizijski postupci (Vidjeti tačku 15.)

- A11. Revizijski postupci koji se provode radi formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu revizoru ukazati na slučajeve postojeće ili moguće neusklađenosti sa zakonima i propisima. Na primjer, takvi revizijski postupci mogu uključivati:
- čitanje zapisnika sa sjednica;

- ispitivanje menadžmenta subjekta i unutrašnjeg ili vanjskog pravnog savjetnika o sudskim sporovima, tužbama i procjenama; i
- obavljanje dokaznih provjera detalja klasa transakcija, stanja računa ili objava.

Pisane izjave (Vidjeti tačku 16.)

A12. Budući da se utjecaj zakona i propisa na financijske izvještaje može značajno razlikovati, pisane izjave pružaju neophodan revizijski dokaz o saznanjima menadžmenta o otkrivenim ili mogućim neusklađenostima sa zakonima i propisima, čije posljedice mogu imati značajan utjecaj na financijske izvještaje. Međutim, pisane izjave, same za sebe, ne osiguravaju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza te, u skladu s tim, ne utječu na vrste i obim drugih revizijskih dokaza koje revizor treba pribaviti.¹⁰

Revizijski postupci kada se otkrije neusklađenost ili se sumnja da ona postoji

Indikacije neusklađenosti sa zakonima i propisima (Vidjeti tačku 18.)

- A13. Ako revizor postane svjestan postojanja sljedećih pitanja ili dobije informacije o njima, to može biti indikacija neusklađenosti sa zakonima i propisima:
- istrage regulatornih organizacija i upravnih tijela ili plaćanja kazni ili globa;
 - plaćanja nespecificiranih usluga ili odobravanja kredita konsultantima, povezanim stranama, zaposlenicima ili državnim namještenicima;
 - provizije ili naknade koje se čine prekomjernima u odnosu na one koje uobičajeno plaća subjekt ili su uobičajene u njegovoj djelatnosti ili za usluge koje su stvarno primljene;
 - kupovanja po cijeni koja je znatno iznad ili ispod tržišne cijene;
 - neuobičajenih plaćanja gotovinom, kupovine s novčivim čekovima plativim donositelju ili prenosa na šifrirane bankovne račune;
 - neuobičajenih transakcija s kompanijama registriranim u poreznim oazama;
 - plaćanja roba i usluga obavljena u drugoj državi koja nije država porijekla robe ili usluge;
 - plaćanja bez ispravne dokumentacije za devizne transakcije;
 - informacijskog sistema koji ne osigurava, zbog svoje strukture ili slučajno, odgovarajući revizijski trag ili dovoljan dokaz;

¹⁰ MRevS 580 "Pisane izjave", tačka 4.

- neautorizirane transakcije ili neispravno evidentirane transakcije; i
- negativnih komentara u medijima.

Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu (Vidjeti tačku 18(b).)

A14. Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu mogućeg utjecaja na finansijske izvještaje uključuju:

- potencijalne finansijske posljedice neusklađenosti sa zakonima i propisima na finansijske izvještaje, uključujući, na primjer, izricanje kazni, globa, odšteta, prijetnje eksproprijacije imovine, prisilno obustavljanje poslovanja i sudske postupke;
- zahtijevaju li potencijalne finansijske posljedice objavljivanje; i
- jesu li potencijalne finansijske posljedice toliko ozbiljne da dovode u pitanje prezentaciju finansijskih izvještaja ili na drugi način čine da finansijski izvještaji dovode u zabludu.

Revizijski postupci (Vidjeti tačku 19.)

A15. Revizor može raspravljati o nalazima s onima koji su zaduženi za upravljanje ondje gdje oni mogu osigurati dodatni revizijski dokaz. Na primjer, revizor može potvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto shvaćanje činjenica i okolnosti relevantnih za transakcije ili događaje koji rezultiraju mogućom neusklađenošću sa zakonima i propisima.

A16. Ako menadžment ili, prema potrebi, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju revizoru dovoljne informacije da subjekt zaista posluje u skladu s primjenjivim zakonima i propisima, revizor može odlučiti da se posavjetuje sa internim ili eksternim pravnim savjetnikom o primjeni zakona i propisa u datim okolnostima, kao i o mogućnosti prevare i mogućim utjecajem na finansijske izvještaje. Ako revizor ne smatra odgovarajućim da se posavjetuje sa pravnim savjetnikom subjekta ili ako pak nije zadovoljan s mišljenjem pravnog savjetnika, revizor može razmotriti mogućnost savjetovanja sa svojim pravnim savjetnikom o tome je li nastalo kršenje zakona ili propisa, o mogućim pravnim posljedicama, o mogućnosti prevare, kao i daljnjim radnjama koje treba poduzeti, ako su potrebne.

Ocjenjivanje implikacija neusklađenosti (Vidjeti tačku 21.)

A17. Kako zahtijeva tačka 21, revizor ocjenjuje implikacije neusklađenosti u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava. Implikacije konkretnog slučaja neusklađenosti koje otkrije revizor će zavisiti od odnosa između izvršenja i prikrivanja, ako ga je bilo, na određeni kontrolni postupak,

kao i od nivoa umiješanog menadžmenta ili zaposlenika, a posebno implikacija koje proizlaze iz umiješanosti onih s najvišim nivoom ovlasti u subjektu.

- A18. U izuzetnim slučajevima, revizor može razmotriti je li neophodno povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili propisima, kada menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzimaju mjere za ispravke koje revizor smatra odgovarajućim u datim okolnostima, čak i kada neusklađenost nije značajna za financijske izvještaje. Kada odlučuje o tome je li neophodno povlačenje iz angažmana, revizor može odlučiti da zatraži pravni savjet. Ako nije moguće povlačenje iz angažmana, revizor može razmotriti alternativne radnje, uključujući i opis neusklađenosti u revizorovom izvještaju u odjeljku za ostala pitanja.¹¹

Izvjestavanje o otkrivenoj ili mogućoj neusklađenosti

Izvjestavanje regulatornih i provedbenih tijela o neusklađenosti (Vidjeti tačku 28.)

- A19. Revizorova profesionalna dužnost da čuva povjerljivost informacija klijenta može spriječiti izvjestavanje strana izvan subjekta o otkrivenim ili mogućim neusklađenostima sa zakonima i propisima. Međutim, revizorove zakonske odgovornosti razlikuju se od jurisdikcije do jurisdikcije i, u određenim okolnostima tu obavezu povjerljivosti nadilazi zakon, propis ili sud. U nekim jurisdikcijama, revizor financijskih institucija ima zakonsku obavezu izvijestiti nadzorno tijelo o nastanku, ili sumnji da su nastale, neusklađenosti sa zakonima i propisima. Također, u nekim jurisdikcijama, revizor ima dužnost izvijestiti nadležna tijela o pogreškama u onim slučajevima gdje menadžment i, kada je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje, propuste poduzeti korektivne mjere. Revizor može smatrati kako je potrebno pribaviti pravni savjet kako bi utvrdio odgovarajući pravac djelovanja.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A20. Revizori javnog sektora mogu imati obvezu izvijestiti zakonodavna ili upravna tijela o slučajevima nepoštivanja zakona i propisa ili ih uključiti u svoj izvještaj.

Dokumentacija (Vidjeti tačku 29.)

- A21. Revizorova dokumentacija o nalazima u vezi s otkrivenim neusklađenostima sa zakonima i propisima ili sumnjom da one postoje može uključivati, na primjer:
- kopije evidencija i isprava; i
 - zapisnike o raspravama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili stranama izvan subjekta.

¹¹ MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora”, tačka 8.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 260
KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA
UPRAVLJANJE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-3
Uloga komunikacije	4-7
Datum stupanja na snagu	8
Ciljevi	9
Definicije	10
Zahtjevi	
Oni koji su zaduženi za upravljanje	11-13
Pitanja o kojima treba komunicirati	14-27
Proces komunikacije	18-22
Dokumentacija	23
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Oni koji su zaduženi za upravljanje	A1-A8
Pitanja o kojima treba komunicirati	A9-A27
Proces komunikacije	A28-A44
Dokumentacija	A45
Dodatak 1: Posebni zahtjevi u MSKK-u 1 i ostalim MRevS-ovima koji se odnose na komu- nikaciju s onima koji su zaduženi za upravljanje	
Dodatak 2: Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksi	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u reviziji finansijskih izvještaja. Iako se ovaj MRevS primjenjuje nezavisno od strukture upravljanja ili veličine subjekata, određena razmatranja primjenjiva su kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u upravljanje subjektom, te za izlistane subjekte. Ovaj MRevS ne postavlja zahtjeve u vezi s revizorovim komuniciranjem sa menadžmentom ili vlasnicima subjekta, osim ako oni nisu istovremeno zaduženi i za upravljanje.
2. Ovaj MRevS napisan je u kontekstu revizije finansijskih izvještaja, ali se također može primijeniti, prilagođen kako je neophodno u datim okolnostima, u revizijama drugih finansijskih informacija iz prethodnih perioda kada oni koji su zaduženi za upravljanje imaju odgovornost da nadziru sastavljanje drugih finansijskih informacija iz prethodnih perioda.
3. Prepoznajući važnost efikasne dvosmjerne komunikacije u reviziji finansijskih izvještaja, ovaj MRevS osigurava sveobuhvatan okvir za revizorovo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i navodi neka posebna pitanja o kojima treba komunicirati s njima. Dodatna pitanja o kojima treba komunicirati, koja dopunjavaju zahtjeve ovog MrevS-a, navedena su u drugim MRevS-ovima (vidjeti Dodatak 1). Osim toga, MRevS 265¹ ustanovljuje posebne zahtjeve u vezi s saopštavanjem važnih nedostataka u internim kontrolama otkrivenih tokom revizije onima koji su zaduženi za upravljanje. Druga pitanja, koja nisu zahtijevana ni ovim ni drugim MRevS-ovima, možda se trebaju saopštiti u skladu sa zahtjevima zakona ili propisa, sporazumom sa subjektom ili s dodatnim zahtjevima primjenjivim u angažmanu, na primjer, u skladu sa standardima nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela. Ništa u ovom MrevS-u ne sprječava revizora da s onima koji su zaduženi za upravljanje komunicira o bilo kojem drugom pitanju. (Vidjeti tačke A24-A27.)

Uloga komuniciranja

4. Ovaj MRevS prvenstveno se bavi komunikacijom revizora prema onima koji su zaduženi za upravljanje. Pored toga, efikasna dvosmjerna komunikacija je važna kao pomoć:
 - (a) revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje u razumijevanju pitanja povezanih s revizijom u kontekstu i u uspostavljanju konstruktivnog radnog odnosa. Taj se odnos razvija uz zadržavanje revizorove nezavisnosti i objektivnosti;

¹ MRevS 265 “Saopštavanje nedostataka u internoj kontroli onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu”.

- (b) revizoru u pribavljanju informacija relevantnih za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru u razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, u prepoznavanju odgovarajućih izvora revizijskih dokaza i u osiguravanju informacija o posebnim transakcijama ili događajima; i
 - (c) onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih odgovornosti nadziranja procesa finansijskog izvještavanja, čime se smanjuje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima.
5. Iako je revizor odgovoran za saopštavanje pitanja po zahtjevima ovog MRevS-a, menadžment je također odgovoran da saopšti pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. Revizorovo komuniciranje ne oslobađa menadžment od te odgovornosti. Slično tome, komuniciranje menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima za koje je revizor zahtijevao da se saopšte ne oslobađa revizora od odgovornosti da saopšti ta ista pitanja. Međutim, način na koji menadžment saopšti ta pitanja može utjecati na oblik ili vremenski raspored revizorovog komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.
 6. Sastavni dio svake revizije je jasno je saopštavanje određenih pitanja za koje se MRevS-ovima zahtijeva da se trebaju saopštiti. MRevS-ovi, međutim, ne zahtijevaju da revizor obavi posebne postupke radi prepoznavanja bilo kojeg drugog pitanja za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.
 7. Zakon ili regulativa mogu ograničiti revizorovo komuniciranje o određenom pitanju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, zakoni ili propisi mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno. U nekim okolnostima, potencijalni konflikt između revizorove obaveze čuvanja povjerljivosti i obaveze da komunicira može biti kompleksan. U takvim slučajevima, revizor može razmotriti traženje pravnog savjeta.

Datum stupanja na snagu

8. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:
 - (a) jasno saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornosti revizora u odnosu na reviziju finansijskih izvještaja i predočiti načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije;
 - (b) pribaviti informacije relevantne za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje;

- (c) osigurati pravovremeno onima koji su zaduženi za upravljanje opažanja stečena kroz reviziju koja su važna i relevantna za njihovu odgovornost da nadziru proces finansijskog izvještavanja; i
- (d) promovirati efikasnu dvosmjernu komunikaciju između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Definicije

10. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- (a) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (na primjer, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka finansijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključivati osoblje menadžmenta, na primjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike-menadžere. Za razmatranje različitosti struktura upravljanja, vidjeti tačke A1-A8.
- (b) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-menadžere.

Zahtjevi

Oni koji su zaduženi za upravljanje

11. Revizor će odrediti odgovarajuću osobu ili osobe unutar strukture upravljanja subjekta s kojom ili kojima će komunicirati. (Vidjeti tačke A1-A4.)

Komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje

12. Ako revizor komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, odborom za reviziju ili pojedincem, revizor će odrediti treba li također komunicirati i sa upravnim tijelom. (Vidjeti tačke A5-A7.)

Kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom

13. U nekim slučajevima, svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom, na primjer, u malim poslovnim subjektima gdje jedini vlasnik rukovodi subjektom i niko drugi nema upravljačku funkciju. U takvim slučajevima, ako se pitanja zahtijevana ovim MRevS-om komuniciraju s osobom, ili osobama, rukovode-

ćim odgovornostima i ta osoba ima, ili te osobe imaju, i upravljačke odgovornosti, ta pitanja ne treba ponovno saopštavati toj istoj osobi ili osobama samo zato što ima(ju) i upravljačku ulogu. Ta su pitanja navedena u tački 16(c). Revizor će se ipak uvjeriti da komuniciranje s osobom ili osobama s rukovodećim odgovornostima odgovarajuće informira sve one s kojima bi revizor inače komunicirao u kontekstu uloga koje oni imaju u upravljanju. (Vidjeti tačku A8.)

Pitanja o kojima treba komunicirati

Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju finansijskih izvještaja

14. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o odgovornosti revizora u odnosu na reviziju finansijskih izvještaja, uključujući to da:
 - (a) je revizor odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima koje je sastavio menadžment pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje; i
 - (b) revizija finansijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje njihovih odgovornosti. (Vidjeti tačke A9-A10.)

Planirani djelokrug i vremenski raspored revizije

15. Revizor će saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti tačke A11-A15.)

Važni nalazi revizije

16. Revizor će saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje: (Vidjeti tačku A16.)
 - (a) revizorove stavove o važnim kvalitativnim aspektima računovodstvene prakse subjekta, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u finansijskim izvještajima. Kada je primjenjivo, revizor će objasniti onima koji su zaduženi za upravljanje zašto smatra da važna računovodstvena praksa, koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja, nije najprikladnija u određenim okolnostima subjekta; (Vidjeti tačku A17.)
 - (b) značajne poteškoće, ako ih ima, s kojima se suočio tokom revizije; (Vidjeti tačku A18.)
 - (c) osim u slučaju kad su svi koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom:
 - (i) važna pitanja, ako ih ima, nastala kroz reviziju koja su raspravljena ili bila predmet prepiske s menadžmentom; i (Vidjeti tačku A19.)
 - (ii) pisane izjave koje je zahtijevao revizor; i

- (d) druga pitanja, ako ih ima, nastala kroz reviziju koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, važna za nadziranje procesa finansijskog izvještavanja. (Vidjeti tačku A20.)

Nezavisnost revizora

- 17. U slučaju izlistanih subjekata, revizor će saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje: (Vidjeti tačke A21-A23.)
 - (a) izjavu da su angažirani tim i ostali u društvu, već prema tome kako je primjereno, društvo i, kada je primjenjivo, umrežena društva ispunila sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s nezavisnošću; i
 - (b) (i) sve odnose i druga pitanja između društva, umreženog društva i subjekta za koje se, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, može razumno smatrati da utječu na nezavisnost. To će uključiti ukupne naknade fakturisane tokom perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima za revizijske i nerevizijske usluge koje su društvo ili umreženo društvo pružili subjektu i komponentama koje kontrolira subjekt. Te će se naknade rasporediti po kategorijama koje su primjerene za pomaganje onima koji su zaduženi za upravljanje u ocjenjivanju utjecaja usluga na nezavisnost revizora; i
 - (ii) s tim povezane zaštite koje su bile primijenjene kako bi se uklonile prepoznate prijetnje nezavisnosti ili se smanjile na prihvatljiv nivo.

Proces komunikacije

Uspostavljanje procesa komunikacije

- 18. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenu i očekivanom načelnom sadržaju komunikacije. (Vidjeti tačke A28-A36.)

Oblici komunikacije

- 19. Revizor će komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi sa značajnim nalazima revizije ukoliko, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, usmeno saopštavanje ne bi bilo primjereno. Pisano saopštavanje ne mora uključiti sva pitanja koja su iskrsnula tokom obavljanja revizije. (Vidjeti tačke A37-A39.)
- 20. Revizor će komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s nezavisnošću revizora kada se zahtijeva tačkom 17.

Vrijeme komunikacije

- 21. Revizor će pravovremeno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti tačke A40-A41.)

Adekvatnost procesa komunikacije

22. Revizor će ocijeniti je li dvosmjerna komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje adekvatna za svrhu revizije. Ako nije, revizor će ocijeniti utjecaj, ako ga ima, na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i mogućnost da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, te preduzeti neophodne radnje. (Vidjeti tačke A42-A44.)

Dokumentacija

23. Kada se pitanja koja treba komunicirati, zahtijevana ovim MRevS-om, usmeno saopštavaju, revizor će ih uključiti u revizijsku dokumentaciju i navesti kada je i s kim komunicirano. Kada se pitanje saopštava u pisanom obliku, revizor će zadržati kopiju dopisa kao dio revizijske dokumentacije.² (Vidjeti tačku A45.)

Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Oni koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 11.)

- A1. Strukture upravljanja razlikuju se od jurisdikcije do jurisdikcije i od subjekta do subjekta, odražavajući utjecaje različitih kulturnih i pravnih osnova i veličinu i karakteristike vlasništva. Na primjer:
- U nekim jurisdikcijama postoji nadzorni odbor (sastavljen u cijelosti ili većinom od neizvršnih članova) koji je pravno odvojen od izvršnog (menadžerskog) odbora (struktura s dvodomnošću). U drugim jurisdikcijama, za funkcije nadzornog i izvršnog odbora pravnu odgovornost snosi jedan ili jedinstven odbor (struktura s jednodomnošću).
 - U nekim subjektima, oni koji su zaduženi za upravljanje imaju položaje koji su integralni dio pravne strukture subjekta, na primjer, položaje direktora kompanije. U drugim, na primjer u nekim državnim subjektima, tijelo koje nije dio subjekta zaduženo je za upravljanje.
 - U nekim slučajevima, neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom. U drugim, oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment sastoje se od različitih osoba.
 - U nekim slučajevima, oni koji su zaduženi za upravljanje odgovorni su za odobravanje³ finansijskih izvještaja subjekta (u drugim slučajevima, menadžment ima tu odgovornost).

² MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

³ Kako je opisano u tački A40 MRevS-a 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima", odgovornost za odobravanje u ovom kontekstu znači imati ovlasti donijeti zaključak da su svi izvještaji, uključujući i povezane bilješke koje obuhvaćaju finansijski izvještaji, pripremljeni.

- A2. U najvećem broju subjekata, upravljanje je kolektivna odgovornost upravnog tijela, kao što su upravni odbor, nadzorni odbor, partneri, vlasnici, odbor menadžmenta, namjesničko vijeće, povjerenici ili ekvivalentnih osoba. U nekim manjim subjektima, međutim, jedna osoba može biti zadužena za upravljanje, na primjer, vlasnik-menadžer, gdje nema drugih vlasnika ili postoji samo jedan povjerenik. Kada je upravljanje kolektivna odgovornost, podgrupa kao što je odbor za reviziju ili čak pojedinac, može biti zadužena za određene zadatke kako bi pomogla upravnom tijelu u ispunjavanju njegovih odgovornosti. Alternativno, podgrupa ili pojedinac mogu imati posebne, zakonom utvrđene odgovornosti koje se razlikuju od onih za upravno tijelo.
- A3. Takva raznolikost znači da ovim MRevS-om nije moguće za sve revizije specificirati osobu ili osobe s kojima revizor treba komunicirati o određenim pitanjima. Također, u nekim slučajevima moguće je da odgovarajuću osobu ili osobe s kojima treba komunicirati neće biti lako identificirati prema primjenjivom pravnom okviru ili drugim okolnostima angažmana, na primjer, u subjektima gdje struktura upravljanja nije formalno definirana, kao što su neki subjekti u porodičnom vlasništvu, neke neprofitne organizacije i neki državni subjekti. U takvim slučajevima, revizor možda treba raspraviti i dogovoriti sa stranom koja ga je angažirala ko je relevantna osoba ili osobe s kojima će komunicirati. U odlučivanju o tome s kim će komunicirati, relevantno je revizorovo razumijevanje strukture upravljanja i upravljačkih procesa subjekta stečeno u skladu s MRevS-om 315.⁴ Odgovarajuća osoba ili osobe s kojima će komunicirati mogu se razlikovati u zavisnosti od pitanja koje treba saopštiti.
- A4. MRevS 600 uključuje posebna pitanja o kojima treba komunicirati revizor grupe s onima koji su zaduženi za upravljanje.⁵ Kada je subjekt sastavni dio grupe, odgovarajuća osobaili osobe s kojim komunicira revizor sastavnog dijela zavisi od okolnosti angažmana te o pitanju koje treba saopštiti. U nekim slučajevima, brojni sastavni dijelovi mogu obavljati isto poslovanje unutar istog sistema internih kontrola i korištenjem istih računovodstvenih praksi. U slučajevima kad su oni koji su zaduženi za upravljanje tim sastavnim dijelovima isti (na primjer, zajednički upravni odbor), dupliciranje se može izbjeći istovremenim komuniciranjem sa svim tim sastavnim dijelovima.

Komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 12.)

- A5. Kada se razmatra komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može uzeti u obzir pitanja kao što su:
- odgovarajuće odgovornosti podgrupe i upravnog tijela;
 - vrsta pitanja koju treba iskomunicirati.

⁴ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

⁵ MRevS600 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)”, tačke 46-49.

- relevantni zakonski ili regulatorni zahtjevi; i
 - ima li podgrupa ovlaštenje poduzeti radnje u vezi s saopštenim informacijama i može li pružiti dodatne informacije i objašnjenja koja zatrebaju revizoru.
- A6. Kada odlučuje treba li također, u cijelosti ili sažetom obliku, saopštiti informacije-upravnom tijelu, na revizora može utjecati njegova procjena koliko efikasno i primjereno podgrupa komunicira o relevantnim informacijama s upravnim tijelom. Pri dogovaranju uvjeta angažmana, revizor može izričito navesti da, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, zadržava pravo direktnog komuniciranja s upravnim tijelom.
- A7. Odbori za reviziju (ili slične podgrupe s različitim nazivima) postoje u mnogim jurisdikcijama. Iako se mogu razlikovati njihove posebne ovlasti i funkcije, komunikacija s odborom za reviziju, gdje on postoji, postala je ključni element u revizorovom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Principi dobrog upravljanja preporučuju da:
- revizor bude pozivan da redovno prisustvuje sjednicama odbora za reviziju;
 - predsjednik odbora za reviziju i, kada je relevantno, ostali članovi odbora za reviziju, povremeno se sastaju i komuniciraju s revizorom; i
 - odbor za reviziju sastaje se s revizorom bez prisutnosti menadžmenta barem jednom godišnje.

Kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom (Vidjeti tačku 13.)

- A8. U nekim slučajevima, svi koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom, i primjena zahtjeva komuniciranja modificira se radi prilagođavanja takvom stanju. U takvim slučajevima, komuniciranje s osobom ili osobama s menadžerskim odgovornostima može biti neadekvatno za informiranje svih onih s kojima bi revizor inače komunicirao zbog njihovih upravljačkih odgovornosti. Na primjer, u kompaniji gdje su svi direktori uključeni u rukovođenje subjektom, moguće je da neki od tih direktora (na primjer, onaj odgovoran za marketing) neće biti svjestan važnosti pitanja koje se raspravlja s drugim direktorom (na primjer, onim odgovornim za sastavljanje finansijskih izvještaja).

Pitanja o kojima treba komunicirati

Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 14.)

- A9. Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju finansijskih izvještaja često su uključene u pismo o angažiranju ili drugi prikladan oblik pisanog sporazuma kojim se evidenti-

raju dogovoreni uvjeti angažmana. Dostavljanje kopije pisma o angažiranju ili drugog prikladnog oblika pisanog sporazuma onima koji su zaduženi za upravljanje može biti odgovarajući pristup u komuniciranju s njima o pitanjima kao što su:

- revizorova odgovornost za obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima, koja je usmjerena prema izražavanju mišljenja o finansijskim izvještajima. Pitanja koja MRevS-ovi zahtijevaju da se komuniciraju uključuju, stoga, važna pitanja proistekla iz revizije finansijskih izvještaja koja su onima koji su zaduženi za upravljanje relevantna za nadziranje procesa finansijskog izvještavanja;
- činjenica da MRevS-ovi ne zahtijevaju da revizor osmisli postupke za svrhu pronalaženja dodatnih pitanja koja treba saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- kada je primjenjivo, revizorova odgovornost za komuniciranje određenih pitanja koja propisuje zakon ili regulativa, sporazum sa subjektom ili dodatni zahtjevi primjenjivi na angažman, kao što su, na primjer, standardi nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela.

A10. Zakon ili regulativa, sporazum sa subjektom ili dodatni zahtjevi primjenjivi u angažmanu mogu osigurati šire komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, (a) sporazum sa subjektom može nalagati saopštavanje određenih pitanja kada ona proističu iz usluga koje pruža društvo ili umrežena društva, a koje nisu usluge revizije finansijskih izvještaja; ili (b) mandat revizora javnog sektora može uključivati saopštavanje pitanja na koje revizor naiđe tokom drugih poslova, kao što su revizije poslovanja.

Planirani djelokrug i vremenski raspored revizije (Vidjeti tačku 15.)

A11. Komuniciranje u vezi s planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije može:

- (a) pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje da bolje razumiju posljedice revizorovog rada, da s revizorom rasprave problematiku rizika i koncepta značajnosti, i da prepoznaju bilo koja područja za koja mogu od revizora zahtijevati poduzimanje dodatnih postupaka; i
- (b) pomoći revizoru da bolje razumije subjekt i njegovo okruženje.

A12. Potreban je oprez kada se s onima koji su zaduženi za upravljanje komunicira o planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije, kako se ne bi kompromitirala efikasnost revizije, naročito gdje su neki ili svi koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom. Na primjer, obavještavanje o vrstama i vremenu detaljnih revizijskih postupaka može smanjiti efikasnost tih postupaka time što postaju previše predvidivi.

A13. Pitanja koja se komuniciraju mogu uključivati:

- način na koji revizor predlaže obraditi važne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške;
- revizorov pristup internim kontrolama relevantnim za reviziju; i
- primjenu koncepta značajnosti u kontekstu revizije.⁶

A14. Ostala pitanja u vezi s planiranjem o kojima se možda treba razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje, uključuju:

- u slučajevima gdje subjekt ima službu interne revizije, mjeru do koje čerevizor koristiti rad interne revizije, i kako vanjski i interni revizori mogu najbolje da rade zajedno na konstruktivan način i međusobno se dopunjuju;
- stavove onih koji su zaduženi za upravljanje o:
 - o odgovarajućoj osobi, ili osobama, u strukturi upravljanja subjekta s kojom treba da se komunicira;
 - o raspodjeli odgovornosti između onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta;
 - o ciljevima i strategijama subjekta, i povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati značajna pogrešna prikazivanja;
 - o pitanjima za koja oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da zahtijevaju posebnu pažnju tokom revizije, i područjima gdje se zahtijeva poduzimanje dodatnih postupaka;
 - o značaju komunikacije s regulatorima;
 - o drugim pitanjima za koje oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da mogu utjecati na reviziju finansijskih izvještaja;
- svijest, spremnost i postupke onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi (a) sa subjektovim internim kontrolama i njihovom važnošću za subjekt, uključujući kako oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru efikasnost internih kontrola i (b) s otkrivanjem prevara ili mogućnosti prevara.
- djelovanje onih zaduženih za upravljanje kao reakciju na razvoj računovodstvenih standarda, prakse korporativnog upravljanja, pravila berzi i sličnih pitanja; i
- reakcije onih koji su zaduženi za upravljanje na ranija komuniciranja s revizorom.

⁶ MRevS 320 "Značajnost uplaniranju i obavljanju revizije".

A15. Iako komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje može pomoći revizoru u planiranju djelokruga i vremenskog rasporeda revizije, ono ne mijenja revizorovu isključivu odgovornost da ustanovi opću strategiju revizije i plan revizije, uključujući vrste, vremenski raspored i obim postupaka neophodnih za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Značajni nalazi revizije (Vidjeti tačku 16.)

A16. Komuniciranje nalaza revizije može uključivati zahtijevanje dodatnih informacija od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi se kompletirali pribavljeni revizijski dokazi. Na primjer, revizor može potvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto razumijevanje o činjenicama i okolnostima relevantnim za određene transakcije ili događaje.

Važni kvalitativni aspekti računovodstvene prakse (Vidjeti tačku 16(a).)

A17. Okviri finansijskog izvještavanja obično dopuštaju subjektu stvaranje računovodstvenih procjena i prosudbi o računovodstvenim politikama i objavama u finansijskim izvještajima. Otvoreno i konstruktivno komuniciranje o važnim kvalitativnim aspektima računovodstvenih praksi subjekta može uključivati komentar o prihvatljivosti važnih računovodstvenih praksi. Dodatak 2 navodi pitanja koja mogu biti uključena u tu komunikaciju.

Značajne poteškoće na koje se naišlo tokom revizije (Vidjeti tačku 16(b).)

A18. Značajne poteškoće na koje se naišlo tokom revizije mogu uključiti pitanja kao što su:

- značajna kašnjenja menadžmenta u pružanju zahtijevanih informacija;
- nepotrebno kratko vrijeme unutar kojeg treba dovršiti reviziju;
- neočekivano veliki rad potreban za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza;
- nedostupnost očekivanih informacija;
- ograničenja nametnuta revizoru od strane menadžmenta; i
- nespremnost menadžmenta da, kada se to zahtijeva, napravi ili proširi svoje procjene sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

U nekim okolnostima, takve poteškoće mogu uzrokovati ograničenje djelokruga rada koje vodi ka modificiranju revizorovog mišljenja.⁷

⁷ MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora".

Važna pitanja o kojim se raspravljalo ili su predmet prepiske s menadžmentom (Vidjeti tačku 16(c)(i).)

A19. Važna pitanja o kojim se raspravljalo ili su predmet prepiske s menadžmentom mogu uključivati pitanja kao što su:

- uvjeti poslovanja koji utječu na subjekt, i poslovni planovi i strategije kojimogu utjecati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja;
- zabrinutost u vezi sa konsultacijama menadžmenta s drugim računovođama o računovodstvenim ili revizijskim pitanjima; i
- rasprava ili prepiska u vezi s početnim ili ponovnim imenovanjem revizora u pogledu računovodstvene prakse, primjene revizijskih standarda ili naknada za revizijske ili ostale usluge.

Ostala važna pitanja relevantna za proces finansijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 16(d).)

A20. Ostala važna pitanja koja proističu iz revizije i koja su direktno relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje u kontekstu nadziranju procesa finansijskog izvještavanja mogu uključivati pitanja kao što su značajna pogrešna prikazivanja činjenica ili značajne nedosljednosti u informacijama koje prate revidirane finansijske izvještaje a koje su bile ispravljene.

Nezavisnost revizora (Vidjeti tačku 17.)

A21. Od revizora se zahtijeva da, prilikom angažmana na reviziji finansijskih izvještaja, postupi u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući i one koji se odnose na nezavisnost.⁸

A22. Odnosi i druga pitanja i mjere zaštite koje treba komunicirati, razlikuju se prema okolnostima angažmana, ali se općenito odnose na:

- (a) prijetnje nezavisnosti, koje se mogu kategorizirati kao: prijetnje iz ličnog interesa, prijetnje samokontrole, prijetnje zagovaranja, prijetnje familijarnosti i prijetnje zastrašivanja; i
- (b) mjere zaštite koje propisuje profesija, zakonodavstvo ili regulativa, mjere zaštite unutar subjekta i mjere zaštite unutar sistema i postupaka društva.

Komuniciranje koje se zahtijeva tačkom 17(a) može uključivati nehotično kršenje relevantnih etičkih zahtjeva budući da se oni odnose na nezavisnost revizora i na svaku poduzetu ili predloženu radnju za otklanjanje.

⁸ MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 14.

A23. Komuniciranje zahtjeva vezanih za nezavisnost revizora koji su primjenjivi u slučaju izlistanih subjekata mogu također biti relevantni u slučaju nekih drugih subjekata, naročito onih koji mogu biti od javnog interesa jer, zbog rezultata svog poslovanja, njihove veličine ili njihovog korporativnog statusa, oni mogu imati široki raspon zainteresiranih strana. Primjeri subjekata koji nisu izlistani subjekti, ali gdje komuniciranje nezavisnog revizora može biti preporučljivo, uključuje subjekte javnog sektora, kreditne institucije, osiguravajuće kompanije i penzione fondove. S druge strane, postoje situacije gdje komuniciranje u vezi s nezavisnošću ne mora biti relevantno, na primjer, u slučajevima gdje su svi oni koji su zaduženi za upravljanje informirani o relevantnim činjenicama kroz njihove menadžerske aktivnosti. To je najčešće slučaj kada kod subjekta postoji vlasničko-menadžerski odnos adruštvo za reviziju ili umreženo društvo ne saraduje sa subjektom mimo revizije finansijskih izvještaja.

Dodatna pitanja (Vidjeti tačku 3.)

A24. Nadzor nad menadžmentom od strane onih koji su zaduženi za upravljanje uključuje osmišljavanje, uvođenje i održavanje interne kontrole u subjektu koja je odgovarajuća za svrhe pouzdanosti finansijskog izvještavanja, efikasnosti i djelotvornosti postepena i usklađenosti s primjenjivim zakonima i regulativom.

A25. Revizor može spoznati dodatna pitanja koja se ne moraju obavezno odnositi na nadziranje procesa finansijskog izvještavanja ali koja su, unatoč tome, vjerovatno važna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje u nadziranju strateškog usmjerenja subjekta ili obavezama subjekta vezanim za odgovornosti. Takva pitanja mogu uključivati, na primjer, važnu problematiku u vezi sa strukturom upravljanja ili procesima, i važnim odlukama ili radnjama višeg menadžmenta za koje nedostaje adekvatno odobrenje.

A26. U određivanju toga hoće li komunicirati o dodatnim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor može raspravljati o onim pitanjima koje je spoznao s odgovarajućim nivoom menadžmenta, osim ako to nije primjereno u datim okolnostima.

A27. Ako im saopštava dodatno pitanje, može biti primjereno da revizor skrene pažnju onima koji su zaduženi za upravljanje na to:

- (a) da je prepoznavanje i saopštavanje takvog pitanja sporedno za svrhe revizije, čiji je cilj formirati mišljenje o finansijskim izvještajima;
- (b) da nisu provedeni nikakvi postupci u vezi s tim pitanjem, osim onih koji su bili neophodni za formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima; i
- (c) da nisu provedeni nikakvi postupci radi utvrđivanja postoje li takva dodatna pitanja.

Proces komunikacije

Uspostavljanje procesa komunikacije (Vidjeti tačku 18.)

- A28. Jasno saopštavanje revizorove odgovornosti, planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije i očekivanog načelnog sadržaja komuniciranja pomaže da se uspostavi osnova za efikasnu dvosmjernu komunikaciju.
- A29. Pitanja koja također mogu doprinijeti efikasnom dvosmjernom komuniciranju uključuju i raspravljanje o:
- svrsi komuniciranja. Kad je svrha jasna, revizor i oni koji su zaduženi za upravljanje su u boljem položaju da na isti način razumiju relevantna pitanja i očekivane aktivnosti koje proističu iz procesa komunikacije.
 - obliku u kojem će se obavljati komunikacija;
 - o osobi ili osobama u revizijskom timu i među onima koji su zaduženi za upravljanje koje će komunicirati u vezi s određenim pitanjima;
 - revizorovom očekivanju da će komuniciranje biti dvosmjerno i da će oni koji su zaduženi za upravljanje komunicirati s revizorom o pitanjima koja oni smatraju relevantnima za reviziju, na primjer, strateške odluke koje mogu utjecati na vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka, sumnje ili otkrivanja prevare i zabrinutost u vezi s integritetom ili kompetentnosti višeg menadžmenta;
 - procesu poduzimanja radnji i povratnog izvještavanja za pitanja koja je saopštio revizor; i
 - procesu poduzimanja radnji i povratnog izvještavanja za pitanja koja su saopštili oni koji su zaduženi za upravljanje.
- A30. Proces komuniciranja će se razlikovati zavisno od okolnosti, uključujući veličinu i strukturu upravljanja subjektom, način djelovanja onih koji su zaduženi za upravljanje i revizorov stav prema važnosti pitanja koja treba saopštiti. Teškoće u uspostavljanju efikasnog dvosmjernog komuniciranja mogu ukazivati da komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije odgovarajuća za svrhu revizije. (Vidjeti tačku A48.)

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A31. U slučaju revizije manjih subjekata, revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje može komunicirati na manje strukturiran način nego u slučaju izlistanih ili većih subjekata.

Komunikacija s menadžmentom

- A32. Mnoga pitanja mogu se raspraviti s menadžmentom tokom redovnog postupka revizije, uključujući pitanja za koja ovaj MRevS zahtijeva da se saopšte onima koji su zaduženi

za upravljanje. Takvim raspravama se priznaje izvršna odgovornost menadžmenta za vođenje poslovanja subjekta i, naročito, odgovornost menadžmenta za sastavljanje finansijskih izvještaja.

- A33. Prije saopštavanja pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor ih može raspraviti s menadžmentom, osim ako to nije primjereno. Na primjer, može biti neprimjereno raspravljati sa menadžmentom o pitanju kompetentnosti ili integriteta menadžmenta. Osim priznavanja odgovornosti menadžmenta, te inicijalne diskusije mogu poslužiti za razjašnjavanje činjenica i problema, te omogućiti menadžmentu da osigura dodatne informacije i objašnjenja. Slično tome, kada subjekt ima službu interne revizije, revizor može s internim revizorom raspraviti neka pitanja prije komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Komunikacija s trećim stranama

A34. Oni koji su zaduženi za upravljanje mogu željeti da trećim stranama, na primjer, bankarima ili određenim regulatornim tijelima, dostave kopije pisanih saopštenja revizora. U nekim slučajevima, objavljivanje trećim stranama može biti nezakonito ili neprikladno na drugi način. Kada se pisano saopštavanje koje su sastavili oni koji su zaduženi za upravljanje dostavlja trećim osobama, u datim okolnostima može biti važno informirati treću stranu da komuniciranje nije bilo namijenjeno njoj, na primjer, navodeći u pisanoj komunikaciji s onima koji su zaduženi za upravljanje:

- (a) da je saopštenje pripremljeno isključivo za one koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, menadžment grupe i revizora grupe, i treće strane se ne trebaju oslanjati na njega;
- (b) da revizor ne preuzima nikakvu odgovornost prema trećoj strani; i
- (c) sva ograničenja u objavljivanju ili distribuiranju trećim stranama.

A35. U nekim jurisdikcijama, od revizora se zakonom ili regulativom može zahtijevati da, na primjer:

- obavijesti regulatorno ili nadležno tijelo o određenim pitanjima koja su saopštena onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, u nekim državama revizor ima dužnost izvijestiti nadležna tijela o pogrešnim prikazivanjima ako su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti radnje za njihovo ispravljanje;
- dostavi kopije određenih izvještaja pripremljenih za one koji su zaduženi za upravljanje relevantnim regulatornim ili tijelima za financiranje, ili drugim tijelima, kao što je centralna vlast u slučaju nekih subjekata javnog sektora; ili
- učini javno dostupnim izvještaje pripremljene za one koji su zaduženi za upravljanje.

A36. Ukoliko zakonom ili regulativom nije propisano da se trećoj strani dostavi kopija revizorove pisane komunikacije sa onima koji su zaduženi za upravljanje, revizoru može trebati prethodna suglasnost onih koji su zaduženi za upravljanje prije nego što to učini.

Oblici komunikacije (Vidjeti tačke 19-20.)

A37. Efikasna komunikacija može uključivati strukturirane prezentacije i pisane izvještaje, kao i manje strukturirana saopštenja, uključujući irasprave. Revizor može komunicirati, u pisanom ili usmenom obliku, i o drugim pitanjima, osim o onima koja su navedena u tačkama 19 i 20. Pisano saopštavanje može uključivati pismo o angažiranju koje se dostavlja onima koji su zaduženi za upravljanje.

A38. Osim značaja određenog pitanja, na oblik komuniciranja (na primjer, hoće li se komunicirati usmeno ili u pisanom obliku, detaljno ili sažeto, i hoće li se komunicirati na strukturirani ili nestrukturirani način) mogu utjecati i faktori kao što su:

- je li pitanje bilo riješeno na zadovoljavajući način;
- je li menadžment prethodno saopštio to pitanje;
- veličina, poslovna struktura, okruženje kontrola i pravna struktura subjekta;
- u slučaju revizije finansijskih izvještaja posebne namjene, da li revizor također obavlja reviziju i finansijskih izvještaja opće namjene;
- pravni zahtjevi. U nekim jurisdikcijama, pisano komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje zahtijeva se u obliku kojeg propisuje lokalni zakon;
- očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući dogovore o održavanju povremenih sastanaka ili komunikaciji s revizorom;
- učestalost kontaktiranja i dijaloga revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- je li bilo bitnih promjena u članstvu upravnog tijela.

A39. Kada se o važnom pitanju raspravlja s jednom od osoba koje su zadužene za upravljanje, na primjer, s predsjednikom odbora za reviziju, može biti prikladno da revizor sastavi sažetak rasprave u kasnijoj komunikaciji tako da svi koji su zaduženi za upravljanje imaju potpune i uravnotežene informacije.

Vrijeme komunikacije (Vidjeti tačku 21.)

A40. Odgovarajuće vrijeme za komunikaciju će se mijenjati prema okolnostima angažmana. Relevantne okolnosti uključuju važnost i vrstu pitanja i radnju za koju se očekuje da će je poduzeti oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer:

- Komunikacija u vezi s pitanjima planiranja može da se obavi u ranoj fazi revizijskog angažmana i, za početni angažman, može biti obavljena u okvirudogovaranja uvjeta angažiranja.
- Može biti prikladno da se o važnoj poteškoći iskrsnuloj tokom revizije saopšti čim bude izvedivo, ako oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru da riješi poteškoću, ili ako je vjerovatno da će doći do modificiranja mišljenja. Slično tome, revizor može komunicirati usmeno s onima koji su zaduženi za upravljanje, čim je to izvedivo, o važnim nedostacima u internim kontrolama koje je otkrio revizor, prije nego što se oni priopće u pisanom obliku kako zahtijeva MRevS 265.⁹
- Komuniciranje u vezi s nezavisnošću može biti prikladno kad god se donose važne prosudbe o prijetnjama nezavisnosti i za to vezanim zaštitnim mjerama, na primjer, kad se prihvata angažman za pružanje nerevizijskih usluga, i tokom zaključne rasprave. Zaključna rasprava također može biti odgovarajuća prilika za saopštavanje nalaza revizije, uključujući revizorove stavove o kvalitativnim aspektima računovodstvene prakse subjekta.
- Kada se obavlja revizija i finansijskih izvještaja opće namjene i finansijskih izvještaja posebne namjene, možda će biti potrebno koordinirati vrijeme komunikacije.

A41. Ostali faktori koji mogu biti relevantni za vrijeme komunikacije uključuju:

- veličinu, poslovnu strukturu, okruženje kontrola i pravnu strukturu subjekta koji se revidira;
- svaku zakonsku obavezu komuniciranja o određenom pitanju unutar propisanog vremenskog okvira;
- očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući dogovore o održavanju povremenih sastanaka ili komunikaciji s revizorom; i
- vrijeme kada revizor prepozna određena pitanja, na primjer, može se desiti da revizor ne prepozna određeno pitanje (na primjer, neusklađenost sa zakonom) na vrijeme da se poduzme neka preventivna mjera, ali komuniciranje tog pitanja može omogućiti poduzimanje radnji za otklanjanje neusklađenosti.

Adekvatnost procesa komunikacije (Vidjeti tačku 22.)

A42. Revizor ne mora da osmišljava posebne postupke kako bi podržao ocjenjivanje dvosmjerne komunikacije između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje; umjesto toga, ocjenjivanje se može temeljiti na opažanjima koja proističu iz revizijskih postupaka obavljenih za druge svrhe. Takva zapažanja mogu uključivati:

⁹ MRevS 265 “Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i nadzamentu”, tačke 9 i A14.

- prikladnost i pravovremenost radnji koje poduzmu oni koji su zaduženi za upravljanje kao odgovor na pitanje na koje je ukazao revizor. Ako se, u vezi s važnim pitanjem iznijetim u ranijoj komunikaciji, nije efikasno postupilo, može biti potrebno da revizor ispita zašto nije poduzeta odgovarajuća radnja i da razmotri ponovno pokretanje istog pitanja. Na taj se način izbjegava rizik stvaranja dojma da je revizor zadovoljan tim kako se pitanje riješilo ili da se ono više ne smatra važnim;
- očiglednu otvorenost onih koji su zaduženi za upravljanje u njihovoj komunikaciji s revizorom;
- spremnost i sposobnost onih koji su zaduženi za upravljanje da se sastanu s revizorom bez prisutnosti menadžmenta;
- očiglednu sposobnost onih koji su zaduženi za upravljanje da u cijelosti shvate pitanja koja je postavio revizor, na primjer, mjera u kojoj oni koji su zaduženi za upravljanje istražuju problematiku i preispituju preporuke koje su im date;
- teškoće u uspostavljanju zajedničkog razumijevanja s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenu i očekivanom načelnom sadržaju komunikacije;
- u slučaju gdje su svi, ili neki od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, njihovu očiglednu svijest o načinu na koji pitanja o kojima se raspravlja s revizorom utječu na njihove šire odgovornosti upravljanja, kao i na njihove menadžerske odgovornosti; i
- ispunjava li dvosmjerna komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje primjenjive zakonske i regulativne zahtjeve.

A43. Kako je navedeno u tački 4, efikasna dvosmjerna komunikacija pomaže i revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje. Osim toga, MRevS 315 je identificirao učestvovanje onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući njihovu interakciju s internom revizijom, ukoliko postoji, i eksternim revizorima, kao element kontrolnog okruženja subjekta.¹⁰ Neodgovarajuća dvosmjerna komunikacija može ukazivati na nezadovoljavajuće kontrolno okruženje i utjecati na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Postoji također rizik da revizor bude u situaciji da ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima.

A44. Ako dvosmjerna komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije odgovarajuća i situacija se ne može riješiti, revizor može poduzeti radnje kao što su:

¹⁰ MRevS 315, tačka A70.

- modificiranje revizorovog mišljenja po osnovu ograničenja djelokruga;
- pribavljanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja;
- komuniciranje s trećim stranama (na primjer, regulatorima) ili višom instancom u strukturi upravljanja koja je izvan subjekta, kao što su vlasnici (na primjer, dioničarima na glavnoj skupštini) ili, ako se radi o javnom sektoru, nadležnim ministrom ili parlamentom; i
- povlačenje iz angažmana, u slučajevima gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Dokumentacija (Vidjeti tačku 23.)

A45. Dokumentacija o usmenom saopštavanju može uključivati kopiju zapisnika koji je pripremio subjekt koja se čuva kao dio revizijske dokumentacije u slučajevima kada su takvi zapisnici prikladna evidencija o komunikaciji.

Dodatak 1

(Vidjeti tačku 3.)

Posebni zahtjevi u MSKK-u 1 i ostalim MRevS-ovima koji se odnose na komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Ovaj Dodatak navodi tačke u MSKK-u 1¹¹ i ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma, koje zahtijevaju komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj spisak nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu te za ostala objašnjenja u MRevS-ovima.

- MSKK 1 “Kontrola kvaliteta za društva koja obavljaju revizije i pregled finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge” – tačka 30(a)
- MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja” – tačke 21, 38(c)(i) i 40-42
- MRevS 250 “Razmatranje zakona i propisa u reviziji finansijskih izvještaja” – tačke 14, 19 i 22-24
- MRevS 265 “Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu” – tačka 9
- MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tokom revizije” – tačke 12-13
- MRevS 505 “Eksterne potvrde” – tačka 9
- MRevS 510 “Početni revizijski angažmani – Početna stanja” – tačka 7
- MRevS 550 “Povezane strane” – tačka 27
- MRevS 560 “Naknadni događaji” – tačke 7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MRevS 570 “Vremenska neograničenost poslovanja” – tačka 23
- MRevS 600 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)” – tačka 49
- MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora” – tačke 12, 14, 19(a) i 28

¹¹ MSKK 1 “Kontrola kvaliteta za društva koja obavljaju revizije i pregled finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge”.

KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

- MRevS 706 “Odjelci za isticanje pitanja i odjelci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora” – tačka 9
- MRevS710“Uporedne informacije –podudarni iznosiuporedni finansijski izvještaji” – tačka 18
- MRevS 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje” – tačke 10, 13 i 16

Dodatak 2

(Vidjeti tačke 16(a), A17.)

Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksi

Komunikacija koja se zahtijeva tačkom 16(a) i o kojoj se raspravlja u tački A17, može uključivati pitanja kao što su:

Računovodstvene politike

- Prikladnost računovodstvenih politika za određene okolnosti subjekta, uzimajući u obzir potrebu da se izbalansiraju troškovi pružanja informacija s mogućom koristi za korisnike finansijskih izvještaja subjekta. Gdje postoje prihvatljive alternativne računovodstvene politike, komunikacija može uključivati prepoznavanje stavki finansijskog izvještaja na koje ima utjecaj izbor važnih računovodstvenih politika, kao i informacije o računovodstvenim politikama koje koriste slični subjekti.
- Početni izbor i promjene u važnim računovodstvenim politikama, uključujući primjenu novih računovodstvenih objava. Komunikacija može uključivati: učinak vremena i metoda uvođenja promjena u računovodstvenoj politici na tekuće i buduće zarade subjekta; i vrijeme promjena u računovodstvenim politikama u odnosu na očekivane nove računovodstvene objave.
- Učinak važne računovodstvene politike u kontroverznim područjima ili područjima koja su u nastajanju (ili onim specifičnim za djelatnost, naročito kada nedostaju mjero-davni vodiči ili konsenzus).
- Učinak vremena transakcije u odnosu na periode u kojima su one evidentirane.

Računovodstvene procjene

- Za stavke za koje su važne procjene, problematika raspravljena u MRevS-u 540,¹² uključuje, na primjer:
 - o prepoznavanje računovodstvenih procjena od strane menadžmenta;
 - o postupke menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena;
 - o rizike značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - o pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta; i
 - o objavljivanje procjena neizvjesnosti u finansijskim izvještajima.

¹² MRevS 540 "Revizija računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja".

Objave u finansijskom izvještaju

- Uključena pitanja i s njima povezane stvorene prosudbe, u formuliranju određenih osjetljivih objava u finansijskim izvještajima (na primjer, objavljivanja u vezi s priznavanjem prihoda, plaća, vremenski neograničenog poslovanja, događaja nakon datuma bilance i nepredviđenih događaja).
- Opća neutralnost, dosljednost i jasnoća objava u finansijskim izvještajima.

Povezana pitanja

- Potencijalni učinak na finansijske izvještaje važnih rizika, izloženosti i neizvjesnosti, kao što su sudski sporovi, koji su objavljeni u finansijskim izvještajima.
- Mjeru u kojoj na finansijske izvještaje utječu neuobičajene transakcije, uključujući neredovne iznose priznate tokom perioda i obim u kojem se takve transakcije odvojeno objavljuju u finansijskim izvještajima.
- Faktori koji utječu na knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza, uključujući osnove koje subjekt koristi za određivanje vijeka trajanja materijalne i nematerijalne imovine. Komuniciranje može objasniti kako odabrani faktori utječu na knjigovodstvene vrijednosti i kako bi alternativni izbori utjecali na finansijske izvještaje.
- Selektivno ispravljanje pogrešnih prikazivanja, na primjer, ispravljanje pogrešnih prikazivanja s učinkom povećanja izvještavanih zarada, ali ne i onih ispravljanja koja imaju učinak na smanjenje izvještavanih zarada.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 265
SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM
KONTROLAMA ONIMA KOJI SU ZADUŽENI
ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6
Zahtjevi	7-11
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Utvrđivanje jesu li otkriveni nedostaci u internim kontrolama	A1-A4
Važni nedostaci u internim kontrolama	A5-A11
Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama	A12-A30

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 265 “Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da adekvatno saopšti onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu nedostatke u internim kontrolama¹ koje je revizor otkrio u reviziji finansijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne nameće dodatne odgovornosti revizoru u vezi sa stjecanjem razumijevanja internih kontrola i osmišljavanjem i provođenjem testova kontrola osim zahtjeva MRevS-a 315 i MRevS-a 330.² MRevS 260³ ustanovljuje daljnje zahtjeve i daje uputstva u vezi s revizorovom odgovornošću da tokom revizije komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.
2. Od revizora se zahtijeva da stekne razumijevanje internih kontrola relevantno za reviziju onda kada raspoznaje i procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.⁴ Pri procjenjivanju rizika, revizor razmatra interne kontrole kako bi osmislio revizijske postupke koji su primjereni u datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola. Revizor može uočiti nedostatke u internim kontrolama, ne samo tokom postupka procjene rizika, nego i u bilo kojoj drugoj etapi revizije. Ovaj MRevS određuje za koje se utvrđene nedostatke zahtijeva da ih revizor saopšti onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.
3. Ništa u ovom MRevS-u ne sprječava revizora da onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu saopšti druga pitanja u vezi s internim kontrolama koja revizor otkrije tokom revizije.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je da na odgovarajući način saopšti onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu nedostatke u internim kontrolama koje je revizor otkrio tokom revizije i koji su, prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi, dovoljno važni da im se na njih skrene pažnja.

¹ MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", tačke 4 i 12.

² MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

³ MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje".

⁴ MRevS 315, tačka 12. Tačke A60-A65 daju uputstva o kontrolama relevantnim za reviziju.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Nedostatak u internim kontrolama – postoji kada:
 - (i) kontrole su osmišljene, implementiraju se ili djeluju na takav način da ne mogu pravovremeno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima, ili
 - (ii) nedostaju kontrole za pravovremeno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje, pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima.
 - (b) Važan nedostatak u internim kontrolama – nedostatak ili kombinacija nedostataka u internoj kontroli koji su, po revizorovoj prosudbi, dovoljno važni da zaslužuju pažnja onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti tačku A5.)

Zahtjevi

7. Revizor će utvrditi je li, na osnovi obavljenog revizijskog posla, otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama. (Vidjeti tačke A1-A4.)
8. Ako je revizor otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama, revizor će odrediti, na osnovu obavljenog revizijskog posla, predstavljaju li oni, pojedinačno ili u kombinaciji, važne nedostatke. (Vidjeti tačke A5-A11.)
9. Revizor će pravovremeno onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku saopštiti važne nedostatke u internim kontrolama otkrivene tokom revizije. (Vidjeti tačke A12-A18, A27.)
10. Odgovarajućem nivou menadžmenta revizor će također pravovremeno saopštiti: (Vidjeti tačke A19, A27.)
- (a) u pisanom obliku, važne nedostatke u internim kontrolama koje je revizor saopštio ili namjerava saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako bi bilo neprikladno komunicirati s menadžmentom u datim okolnostima; i (Vidjeti tačke A14, A20-A21.)
 - (b) ostale nedostatke u internim kontrolama otkrivene tokom revizije koje menadžmentu nisu saopštile druge strane i koji su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, dovoljno važni da zaslužuju pažnju menadžmenta. (Vidjeti tačke A22-A26.)
11. U pisano saopštenje o važnim nedostacima u internim kontrolama revizor će uključiti:
- (a) opis nedostataka i objašnjenje njihovih potencijalnih učinaka; i (Vidjeti tačku A28.)

- (b) dovoljno informacija kako bi se onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu omogućilo razumijevanje konteksta saopštenja. Revizor će naročito objasniti: (Vidjeti tačke A29-A30.)
- (i) kako je svrha revizije da revizor izrazi mišljenje o finansijskim izvještajima;
 - (ii) da revizija uključuje razmatranja internih kontrola relevantnih za sastavljanje finansijskih izvještaja kako bi se osmislili revizijski postupci koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola; i
 - (iii) da su pitanja o kojima se izvještava ograničena na one nedostatke koje je revizor otkrio tokom revizije i za koje je revizor zaključio da su dovoljno važni da bi se o njima izvijestili oni koji su zaduženi za upravljanje.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Utvrđivanje je li otkriven nedostatak u internim kontrolama (Vidjeti tačku 7.)

- A1. U određivanju je li otkrio jedan nedostatak u internim kontrolama ili više njih, revizor može raspraviti s odgovarajućim nivoom menadžmenta relevantne činjenice i okolnosti revizorovog nalaza. Ta rasprava pruža revizoru mogućnost da pravovremeno upozori menadžment na postojanje nedostataka za koje možda ranije menadžment nije imao saznanje. Nivo menadžmenta s kojim je prikladno raspraviti nalaze je onaj koji je upoznat s internim kontrolama područja na koje se nedostatak odnosi i koja ima ovlasti za poduzimanje aktivnosti ispravljanja svakog uočenog nedostatka u internim kontrolama. U nekim okolnostima može biti neprikladno da revizor raspravlja o svojim nalazima direktno s menadžmentom, na primjer, ako se čini da nalazi dovode u pitanje integritet ili kompetentnost menadžmenta. (Vidjeti tačku A20.)
- A2. U raspravljanju činjenica i okolnosti revizorovih nalaza s menadžmentom, revizor može dobiti druge relevantne informacije za daljnje razmatranje, kao što su:
- razumijevanje menadžmenta o stvarnim uzrocima nedostataka ili uzrocima za koje se sumnja da stvaraju nedostatke;
 - izuzeci nastali usljed propusta koje menadžment može primijetiti, na primjer, pogrešna prikazivanja koja nisu bila spriječena relevantnim kontrolama informacijskih tehnologija (IT kontrolama); i
 - preliminarni stav menadžmenta o njegovoj reakciji na nalaze.

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

- A3. Iako je koncept na kojem se zasnivaju kontrolne aktivnosti u manjim poslovnim subjektima vjerovatno sličan onome kod većih poslovnih subjekata, formalnost s kojom se one provode se može razlikovati. Štaviše, kod manjih poslovnih subjekata može se ustanoviti da određene vrste kontrolnih aktivnosti nisu neophodne zbog kontrola koje primjenjuje menadžment. Na primjer, isključivo ovlaštenje menadžmenta za davanje kredita kupcima i odobravanje važnih nabavki može osigurati djelotvornu kontrolu nad važnim stanjima računa i transakcijama, umanjujući ili otklanjajući potrebu za detaljnijim kontrolnim aktivnostima.
- A4. Također, manji poslovni subjekti često imaju svega nekoliko zaposlenika što može ograničiti obim u kojemu je moguća raspodjela dužnosti. Međutim, u malom poslovnom subjektu s vlasnikom-menadžerom, moguće je da će vlasnik-menadžer moći efikasnije obavljati nadzor nego u velikom poslovnom subjektu. Ovaj viši nivo nadzora od strane menadžmenta treba izbalansirati s većom mogućnošću da menadžment zaobiđe kontrole.

Važni nedostaci u internim kontrolama (Vidjeti tačke 6(b), 8.)

- A5. Važnost nedostatka ili kombinacije nedostataka u internim kontrolama zavisi ne samo od toga je li pogrešno prikazivanje stvarno nastalo, nego i od vjerovatnoće da ono može nastati, kao i potencijalne veličine pogrešnog prikazivanja. Stoga, važni nedostaci mogu postojati čak iako tokom revizije revizor nije otkrio pogrešna prikazivanja.
- A6. Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati pri određivanju predstavlja li neki nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama važan nedostatak uključuju:
- vjerovatnoća da nedostatak vodi ka značajnom pogrešnom prikazivanju u finansijskim izvještajima u budućnosti;
 - podložnost vezane imovine ili obaveza gubitku ili prevari;
 - subjektivnost i složenost utvrđivanja procijenjenih iznosa, kao što su računovodstvene procjene fer vrijednosti;
 - iznose finansijskog izvještaja izložene nedostacima;
 - obim aktivnosti koja je nastala ili može nastati na stanju računa izloženog nedostatku ili nedostacima, odnosno u vezi sa klasom transakcije izložene nedostatku ili nedostacima;
 - važnost kontrole postupka finansijskog izvještavanja, na primjer:
 - o opće monitoring kontrole (kao što je nadzor nad menadžmentom),
 - o kontrole nad sprječavanjem i otkrivanjem prevare,
 - o kontrole nad izborom i primjenom važnih računovodstvenih politika,

SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA
KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

- o kontrole nad važnim transakcijama s povezanim stranama,
- o kontrole nad važnim transakcijama izvan uobičajene djelatnosti subjekta,
- o kontrole nad postupkom finansijskog izvještavanja za transakcije potkraj perioda (kao što su kontrole nad neuobičajenim knjiženjima);
- uzroke i učestalost izuzetaka otkrivenih kao posljedica nedostataka u kontrolama; i
- interakciju određenog nedostatka s drugim nedostacima u internim kontrolama.

A7. Pokazatelji važnih nedostataka u internim kontrolama uključuju, na primjer:

- dokaz nedjelotvornih aspekata okruženja kontrola, kao što su:
 - o indikacije da važne transakcije u kojima menadžment ima finansijski interes nisu dovoljno pažljivo istražili oni koji su zaduženi za upravljanje,
 - o otkrivanje prevare koju je počinio menadžment, nezavisno od toga je li ili nije značajna, koju nisu spriječile interne kontrole subjekta,
 - o propust menadžmenta da implementira odgovarajuće mjere za ispravljanje važnih ranije saopštenih nedostataka.
- nepostojanje postupka procjene rizika unutar poslovnog subjekta gdje bi se inače očekivalo da je ustanovljen;
- dokaz o nedjelotvornom postupku procjene rizika unutar subjekta, kao što je propust menadžmenta da identificira rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za koji bi revizor očekivao da se takav rizik uoči u postupku procjene rizika subjekta;
- dokaz o nedjelotvornoj reakciji na prepoznate važne rizike (na primjer, nepostojanje kontrole nad takvim rizikom);
- pogrešna prikazivanja otkrivena revizorovim postupcima koja nisu spriječena, ili otkrivena i ispravljena, internim kontrolama subjekta;
- prepravljavanje prije izdatih finansijskih izvještaja radi iskazivanja ispravaka značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prevare; i
- dokaz o nemogućnosti menadžmenta da nadzire sastavljanje finansijskih izvještaja.

A8. Kontrole mogu biti osmišljene tako da djeluju pojedinačno ili u kombinaciji kako bi uspješno spriječile, ili otkrile i ispravile, pogrešna prikazivanja.⁵ Na primjer, kontrole nad računima potraživanja mogu se sastojati od ručnih i automatiziranih kontrola osmišljenih da djeluju zajedno kako bi spriječile, ili otkrile i ispravile, pogrešna pri-

⁵ MRevS 315, tačka A66.

kazivanja stanja računa. Nedostatak u internim kontrolama, sam za sebe, ne mora biti dovoljno bitan da bi činio važan nedostatak. Međutim, kombinacija nedostataka koji utječu na isto stanje računa ili objavljivanje, relevantnu tvrdnju ili sastavni dio internih kontrola može povećati rizike pogrešnog prikazivanja u tom razmjeru da postanu važan nedostatak.

- A9. Zakon ili regulativa u nekim jurisdikcijama može revizoru postaviti zahtjev (naročito za revizije izlistanih poslovnih subjekata) da onima koji su zaduženi za upravljanje ili drugim relevantnim stranama (kao što su regulatori) saopšti jednu ili više određenih vrsta nedostataka u internim kontrolama koje je revizor otkrio tokom revizije. Gdje je zakon ili regulativa ustanovila određene nazive i definicije za te vrste nedostataka i zahtijeva da revizor koristi te nazive i definicije za svrhe saopštavanja, revizor koristi te nazive i definicije kada komunicira u skladu sa zakonskim ili regulatornim zahtjevima.
- A10. Tamo gdje zakonodavstvo ustanovljuje određene nazive za vrste nedostataka u internim kontrolama koje treba saopštiti ali ih ne definira, može biti neophodno da revizor koristi prosudbe radi određivanja pitanja koje treba saopštiti prema zakonskim ili regulatornim zahtjevima. U provođenju toga, revizor može smatrati da je prikladno uzeti u obzir zahtjeve i uputstva iz ovog MRevS-a. Na primjer, ako je svrha zakonskih ili regulatornih zahtjeva skrenuti pažnju onima koji su zaduženi za upravljanje na određena pitanja povezana s internim kontrolama kojih oni moraju biti svjesni, može biti primjereno smatrati da su takva pitanja načelno jednaka kao važni nedostaci koji se prema ovom MRevS-u trebaju saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje.
- A11. Zahtjevi ovog MRevS-a ostaju na snazi bez obzira što zakon ili regulativa mogu zahtijevati da revizor koristi određene nazive i definicije.

Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama

Saopštavanje važnih nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 9.)

- A12. Saopštavanje važnih nedostataka u pisanom obliku onima koji su zaduženi za upravljanje odražava bitnost tih pitanja i pomaže onima koji su zaduženi za upravljanje da ispunjavaju svoje odgovornosti za nadziranje. MRevS 260 sadrži relevantna razmatranja u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kada su svi oni uključeni u rukovođenje poslovnim subjektom.⁶
- A13. Pri određivanju kada treba izdati pisano saopštenje, revizor može razmotriti bi li prijem takvog saopštenja bio važan faktor u omogućavanju onima koji su zaduženi za uprav-

⁶ MRevS 260, tačka 13.

SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA
KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

ljanje da ispune svoje odgovornosti za nadziranje. Osim toga, za izlistane poslovne subjekte u određenim jurisdikcijama može biti potrebno da oni koji su zaduženi za upravljanje prime revizorovo pisano saopštenje prije datuma odobravanja finansijskih izvještaja, kako bi ispunili određene odgovornosti u vezi s internim kontrolama za regulatorne ili druge svrhe. Za ostale subjekte, revizor može izdati pisano saopštenje s nekim kasnijim datumom. Ipak, u ovom drugom slučaju, kako revizorovo pisano saopštenje o važnim nedostacima čini dio konačnog revizijskog dosjea, pisano saopštenje podliježe načelnom zahtjevu⁷ da revizor treba pravovremeno kompletirati svu dokumentaciju za konačni revizijski dosje. MRevS 230 navodi da je odgovarajući vremenski rok do kojeg treba kompletirati svu dokumentaciju za konačni revizijski dosje obično najduže 60 dana od datuma izvještaja revizora.⁸

- A14. Nezavisno od toga u kojem se vremenu u pisanom obliku saopštavaju važni nedostaci, revizor ih može prvo usmeno saopštiti menadžmentu i, kada je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi im pomogao u pravovremenom poduzimanju mjera za ispravljanje da bi se minimalizirali rizici značajnog pogrešnog prikazivanja. Takvo postepene, međutim, ne oslobađa revizora od odgovornosti da saopšti važne nedostatke u pisanom obliku, kako to zahtijeva ovaj MRevS.
- A15. Koliko detaljno treba saopštiti važne nedostatke je pitanje revizorove profesionalne prosudbe u datim okolnostima. Faktori koje revizor može razmatrati pri utvrđivanju odgovarajuće detaljnosti saopštavanja uključuju, na primjer:
- vrstu poslovnog subjekta – na primjer, saopštavanje koje se zahtijeva za izlistani poslovni subjekt može biti različito od onog za poslovni subjekt koji nije od javnog interesa;
 - veličinu i složenost poslovnog subjekta – na primjer, saopštavanje koje se zahtijeva za složene poslovne subjekte može biti različito nego za poslovne subjekte koji imaju jednostavno poslovanje;
 - vrstu važnog nedostatka koji je otkrio revizor;
 - sastav upravljačke strukture subjekta – na primjer, može biti potrebno više detalja ako oni koji su zaduženi za upravljanje uključuju članove koji nemaju veliko iskustvo u vezi s djelatnošću subjekta ili o području na koje se odnosi utvrđeni nedostatak; i
 - zakonske ili regulatorne zahtjeve u vezi sa saopštavanjem određenih vrsta nedostataka u internim kontrolama.
- A16. Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje mogu već biti upoznati sa važnim nedostacima koje je revizor otkrio tokom revizije i može se desiti da ih ne rješavaju

⁷ MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, tačka 14.

⁸ MRevS 230, tačka A21.

SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA
KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

zbog troškova ili drugih razloga. Odgovornost za ocjenjivanje troškova i koristi od implementiranja mjera za ispravljanje snose menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje. U skladu s tim, zahtjev iz tačke 9 primjenjuje se nezavisno od troškova ili drugih razloga koje menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje mogu smatrati relevantnim pri određivanju hoće li se poduzeti ispravljanje takvih nedostataka.

- A17. Činjenica da je revizor saopštio važan nedostatak onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu u reviziji prethodnog perioda ne eliminira potrebu da revizor ponovi saopštavanje ako nisu bile poduzete mjere za otklanjanje nedostatka. Ako ranije saopšten važan nedostatak i dalje postoji, u saopštenju za tekuću godinu može se ponoviti opis iz ranijeg saopštenja ili se jednostavno pozvati na ranije saopštenje. Revizor može upitati menadžment ili, gdje je odgovarajuće, one koji su zaduženi za upravljanje, zašto nije otklonjen važan nedostatak. Propust da se djeluje, uz nepostojanje racionalnog objašnjenja, može sam po sebi predstavljati važan nedostatak.

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

- A18. U slučaju revizije manjih poslovnih subjekata, revizor može na jednostavniji način komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje nego u slučaju većih poslovnih subjekata.

Saopštavanje menadžmentu nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti tačku 10.)

- A19. Obično je odgovarajući nivo menadžmenta onaj koja ima odgovornost i ovlast da oci-jeni nedostatke u internim kontrolama te da poduzme potrebne mjere za njihovo otkla-njanje. Za važne nedostatke, odgovarajući nivo je vjerovatno glavni izvršni direktor ili glavni finansijski direktor (ili ekvivalent) budući da se također zahtijeva da se ta pitanja saopšte i onima koji su zaduženi za upravljanje. Za druge nedostatke internih kontrola, odgovarajući nivo može biti operativni menadžment koji je direktnije uključen u podru-čje kontrola na koje se odnose nedostaci i ovlašten da poduzme odgovarajuće mjere za otklanjanje nedostataka.

Saopštavanje menadžmentu važnih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti tačku 10(a).)

- A20. Određeni otkriveni važni nedostaci u internim kontrolama mogu dovesti u pitanje integritet ili kompetentnost menadžmenta. Na primjer, mogu postojati dokazi o prevari od strane menadžmenta ili njegovom namjernom nepoštivanju zakona i propisa, ili menadžment može pokazivati nesposobnost da nadzire sastavljanje od-govarajućih finansijskih izvještajašto može dovesti usumnjukompetentnost menad-žmenta. U skladu s tim, može biti neprimjereno da se takvi nedostaci saopštavaju direktno menadžmentu.
- A21. MReVS 250 ustanovljuje zahtjeve i daje uputstva za izvještavanje o otkrivenim neus-kladenostima sa zakonima i propisima ili o sumnjama da one postoje, uključujući i

SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA
KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

slučajeve kad su u takve neusklađenosti uključeni i oni koji su zaduženi za upravljanje.⁹ MRevS 240 ustanovljuje zahtjeve i daje uputstva u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kada revizor otkrije prevaru od strane menadžmenta ili indikaciju za takvu prevaru.¹⁰

Saopštavanje menadžmentu drugih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti tačku 10(b).)

- A22. Tokom revizije, revizor može uočiti i drugi nedostatak u internim kontrolama koji nije važan nedostatak, ali može biti od dovoljnog značaja da zahtijeva pažnju menadžmenta. Odlučivanje o tome koji drugi nedostatak u internim kontrolama zahtijeva pažnju menadžmenta pitanje je profesionalne prosudbe u datim okolnostima, uzimajući u obzir vjerovatnoću i potencijalne razmjere pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti u finansijskim izvještajima kao posljedica tih nedostataka.
- A23. Saopštavanje drugih nedostataka u internim kontrolama koje zahtijevaju pažnju menadžmenta ne treba biti u pisanom obliku, nego može biti usmeno. Kada je s menadžmentom raspravio činjenice i okolnosti revizorovog nalaza, revizor može smatrati da je usmeno saopštavanje o drugim nedostacima obavljeno u vrijeme održavanja rasprava. U skladu s tim, nije potrebno naknadno komuniciranje u formalnom obliku.
- A24. Ako je revizor menadžmentu u ranijem periodu saopštio nedostatke u internim kontrolama koji nisu značajni i menadžment je odlučio ne poduzimati mjere za njihovo ispravljanje zbog troškova ili drugih razloga, revizor nemora da ponavlja saopštavanje u tekućem periodu. Također, revizor nije obavezan da ponovi informaciju o takvom nedostatku ako su ga druge strane, kao što su interni revizori ili regulatori, prethodno saopštile menadžmentu. Međutim, može biti primjereno da revizor ponovi saopštavanje tih drugih nedostataka ako je bilo promjena u menadžmentu, ili revizor spozna nove informacije koje mijenjaju prethodno razumijevanje tih nedostataka od strane revizora i menadžmenta. Ipak, propust menadžmenta da ispravi druge nedostatke u internim kontrolama koji su mu ranije bili saopšteni može postati važan nedostatak koji zahtijeva komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje. Da li je to slučaj u datim okolnostima, zavisiće od prosudbe revizora.
- A25. U nekim okolnostima, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu željeti da budu upoznati s detaljima drugih nedostataka u internim kontrolama koje je revizor saopštio menadžmentu ili da budu ukratko informirani o sadržaju drugih nedostataka. Alternativno, revizor može zaključiti da je primjereno informirati one koji su zaduženi za upravljanje o saopštavanju drugih nedostataka menadžmentu. U svakom slučaju, revizor može izvijestiti one koji su zaduženi za upravljanje usmeno ili pisano, već prema tome što je odgovarajuće.

⁹ MRevS 250 "Razmatranje zakona i propisa u reviziji finansijskih izvještaja", tačke 22-28.

¹⁰ MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja", tačka 41.

SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA
KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

A26. MRevS 260 ustanovljuje relevantna razmatranja u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kada su svi oni uključeni u rukovođenje poslovnim subjektom.¹¹

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti tačke 9-10.)

A27. Revizori javnog sektora mogu imati dodatne odgovornosti za saopštavanje nedostataka u internim kontrolama koje je revizor otkrio tokom revizije, na način da je ono ili detaljnije ili je za druge strane koje nisu previđene ovim MRevS-om. Na primjer, važni nedostaci mogu se saopštavati zakonodavnom ili drugom upravnom tijelu. Zakon, regulativa ili drugi propisi također mogu nalagati da revizori javnog sektora izvijeste o nedostacima u internim kontrolama, nezavisno od važnosti potencijalnih učinaka tih nedostataka. Pored toga, legislativa može zahtijevati da revizori javnog sektora izvještavaju šire o pitanjima povezanim s internim kontrolama nego što se zahtijeva prema ovom MRevS-u, kao što su, na primjer, kontrole u vezi sa usklađenošću s propisima ili ugovornim odredbama ili sporazumima o donacijama.

Sadržaj pisanog saopštenja o važnim nedostacima u internim kontrolama (Vidjeti tačku 11.)

A28. U objašnjavanju mogućih učinaka važnih nedostataka, revizor ne treba kvantificirati te učinke. Važni nedostaci mogu se grupirati za potrebe izvještavanja kada je primjereno tako postupiti. U pisano saopštenje revizor također može uključiti prijedloge za otklanjanje nedostataka, stvarne ili planirane reakcije menadžmenta i izjavu o tome je li revizor poduzeo ili nije poduzeo bilo kakve korake kako bi verificirao jesu li provedene reakcije menadžmenta na ustanovljene nedostatke.

A29. Revizor može smatrati da je primjereno uključiti sljedeće informacije kao dodatni kontekst za komuniciranje:

- naznaku da bi se, ako bi revizor obavio ekstenzivnije postupke za interne kontrole, možda uočilo više nedostataka o kojima bi trebao izvijestiti, ili da bi zaključio kako za neke od nedostataka o kojima je izvijestio to ne bi bilo potrebno; i
- naznaku da je takvo saopštavanje obavljeno za potrebe onih koji su zaduženi za upravljanje i da ono ne mora biti odgovarajuće za druge svrhe.

A30. Zakon ili regulativa može zahtijevati da revizor ili menadžment dostavi odgovarajućem regulatornom tijelu kopiju revizorovog pisanog saopštenja o važnim nedostacima. U takvom slučaju, u revizorovom pisanom saopštenju može se navesti to regulatorno tijelo.

¹¹ MRevS 260, tačka 9.

SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA
KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

Ovaj Međunarodni revizijski standard 265 “Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 300
PLANIRANJE REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Uloga i vrijeme planiranja	2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Zahtjevi	
Uključenost ključnih članova angažiranog tima	5
Preliminarne aktivnosti u angažmanu	6
Aktivnosti planiranja	7-11
Dokumentacija	12
Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima	13
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Uloga i vrijeme planiranja	A1-A3
Uključenost ključnih članova angažiranog tima	A4
Preliminarne aktivnosti u angažmanu	A5-A7
Aktivnosti planiranja	A8-A15
Dokumentacija	A16-A19
Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima	A20
Dodatak: Razmatranja u ustanovljivanju opće strategije revizije	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 300 “Planiranje revizije finansijskih izvještaja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da planira reviziju finansijskih izvještaja. Ovaj MRevS treba tumačiti u kontekstu revizija koje se kod pojedinog subjekta obavljaju iz godine u godinu. Dodatna razmatranja za početni revizijski angažman navedena su odvojeno.

Uloga i vrijeme planiranja

2. Planiranje revizije uključuje ustanovljivanje opće strategije revizije za angažman i razradu plana revizije. Adekvatno planiranje koristi reviziji finansijskih izvještaja na više načina, uključujući sljedeće: (Vidjeti tačke A1-A3.)
 - pomažući revizoru da posveti odgovarajuću pažnju važnim područjima revizije;
 - pomažući revizoru da pravovremeno prepozna i riješi potencijalne probleme;
 - pomažući revizoru da ispravno organizira i vodi revizijski angažman tako da se obavlja na djelotvoran i efikasan način;
 - pomažući u izboru članova angažiranog tima s odgovarajućim nivoom sposobnosti i kompetentnosti da se reagira na anticipirane rizike, i u ispravnoj raspodjeli posla tim članovima;
 - olakšavajući usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregled njihova rada; i
 - pomažući, gdje je primjenjivo, u koordiniranju rada koji su obavili revizori sastavnih dijelova grupe i eksperti.

Datum stupanja na snagu

3. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora je planirati reviziju tako da se obavi na efikasan način.

Zahtjevi

Uključenost ključnih članova angažiranog tima

5. Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima trebaju biti uključeni u planiranje revizije, uključujući planiranje i učestvovanje u raspravi između članova angažiranog tima. (Vidjeti tačku A4.)

Preliminarne aktivnosti u angažmanu

6. Revizor će na početku tekućeg revizijskog angažmana poduzeti sljedeće radnje:
 - (a) obavljanje postupaka koje zahtijeva MRevS 220 u vezi sa zadržavanjem odnosa s klijentom i određenim revizijskim angažmanom;¹
 - (b) ocjenjivanje usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući ocjenjivanje nezavisnosti, u skladu s MRevS-om 220;² i
 - (c) postizanje razumijevanja uvjeta angažmana, kako zahtijeva MRevS 210.³ (Vidjeti tačke A5-A7.)

Aktivnosti planiranja

7. Revizor će ustanoviti opću strategiju revizije koja navodi djelokrug, vremenski raspored i usmjeravanje revizije, te koja daje uputstva za izradu plana revizije.
8. U ustanovljivanju opće strategije revizije, revizor će:
 - (a) identificirati karakteristike angažmana koje određuju njegov djelokrug;
 - (b) utvrditi ciljeve izvještavanja na osnovu angažmana kako bi planirao vremenski raspored revizije i sadržaj tražene komunikacije;
 - (c) razmotriti faktore koji su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, važni u usmjeravanju aktivnosti angažiranog tima;
 - (d) razmotriti rezultate preliminarnih aktivnosti u angažmanu i, gdje je primjenjivo, jesu li relevantna znanja koja je angažirani partner stekao obavljanjem drugih angažmana kod subjekta; i
 - (e) odrediti vrste, vremenski raspored i obim resursa neophodnih da se obavi angažman. (Vidjeti tačke A8-A11.)
9. Revizor će sastaviti plan revizije koji će uključiti opis:
 - (a) vrste, vremenskog rasporeda i obima planiranih postupaka procjene rizika, kako je određeno u MRevS-u 315;⁴
 - (b) vrste, vremenskog rasporeda i obima planiranih daljnjih revizijskih postupaka na nivou tvrdnje, kako je određeno u MRevS-u 330;⁵

¹ MRevS 220 “Kontrola kvaliteta za revizije finansijskih izvještaja”, tačke 12-13.

² MRevS 220, tačke 9-11.

³ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”, tačke 9-13.

⁴ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

⁵ MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”.

- (c) drugih planiranih revizijskih postupaka za koje se zahtijeva da se obave kako bi angažman bio u skladu sa MRevS-ovima. (Vidjeti tačku A12.)
- 10. Revizor će, po potrebi, tokom odvijanja revizije ažurirati i mijenjati opću strategiju revizije i plan revizije. (Vidjeti tačku A13.)
- 11. Revizor će planirati vrste, vremenski raspored i obim usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihova rada. (Vidjeti tačke A14-A15.)

Dokumentacija

- 12. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:⁶
 - (a) opće strategiju revizije;
 - (b) plan revizije; i
 - (c) svaku važnu promjenu izvršenu tokom revizijskog angažmana u općoj strategiji revizije ili planu revizije, i razloge za takve promjene. (Vidjeti tačke A16A19.)

Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima

- 13. Revizor će prije započinjanja početne revizije poduzeti sljedeće radnje:
 - (a) obavljanje postupaka koje zahtijeva MRevS 220u vezi s prihvaćanjem odnosa s klijentom i određenog revizijskog angažmana;⁷ i
 - (b) komuniciranje s prethodnim revizorom, ako je došlo do promjene revizora, u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti tačku A20.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Uloga i vrijeme planiranja (Vidjeti tačku 2.)

- A1. Vrste i obim aktivnosti planiranja će se razlikovati zavisno od veličine i složenosti subjekta, prethodnim iskustvima koje imaju ključni članovi angažiranog tima u vezi sa subjektom te o promjenama u okolnostima koje su nastale tokom revizijskog angažmana.
- A2. Planiranje nije izolovana faza revizije, nego je, prije svega, jedan kontinuiran i ponavljajući proces koji često započinje ubrzo nakon (ili povezano s) dovršenjem prethodne revizije i traje do dovršenja tekućeg revizijskog angažmana. Planiranje, međutim,

⁶ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11, i tačka A6.

⁷ MRevS 220, tačke 12-13.

uključuje razmatranje vremenskog rasporeda određenih radnji i revizijskih postupaka koji trebaju biti dovršeni prije obavljanja narednih revizijskih postupaka. Na primjer, planiranje uključuje potrebu da se, prije revizorova prepoznavanja i ocjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, razmotre pitanja kao što su:

- analitički postupci koje treba primijeniti kao postupke procjene rizika;
- stjecanje općeg razumijevanja zakonskog i regulatornog okvira primjenjivog u subjektu te usklađenost s tim okvirom;
- određivanje značajnosti;
- uključivanje eksperata; i
- provođenje ostalih postupaka procjene rizika.

A3. Revizor može odlučiti da dijelove plana raspravi sa menadžmentom subjekta kako bi olakšao obavljanje i vođenje revizijskog angažmana (na primjer, kako bi koordinirao neke planirane revizijske postupke s radom zaposlenih u subjektu). Iako se takve rasprave često vode, revizor snosi odgovornost za opću strategiju revizije i plan revizije. Kada se raspravlja o pitanjima uključenim u opću strategiju revizije ili plan revizije, zahtijeva se posebna pažnja kako se ne bi kompromitirala efikasnost revizije. Na primjer, raspravljanje o vrstama i vremenskom rasporedu detaljnih revizijskih postupaka s menadžmentom može kompromitirati efikasnost revizije time što revizijski postupci postaju suviše predvidljivi.

Uključenost ključnih članova angažiranog tima (Vidjeti tačku 5.)

A4. Uključenost angažiranog partnera i ostalih ključnih članova angažiranog tima u planiranje revizije zasniva se na njihovom iskustvu i percepciji, i time poboljšava djelotvornost i efikasnost procesa planiranja.⁸

Preliminarne aktivnosti u angažmanu (Vidjeti tačku 6.)

A5. Obavljanje preliminarnih aktivnosti u angažmanu, navedenih u tački 5, na početku tekućeg revizijskog angažmana pomaže revizoru u prepoznavanju i ocjenjivanju događaja ili okolnosti koje mogu negativno utjecati na revizorovu mogućnost da planira i obavi revizijski angažman.

A6. Obavljanje tih preliminarnih aktivnosti u angažmanu revizoru omogućava planirati revizijski angažman u kojem, na primjer:

⁸ MRevS 315, tačka 10, ustanovljuje zahtjeve i daje uputstva za raspravu angažiranog tima o podložnosti subjekta pogrešnom prikazivanju finansijskih izvještaja. MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja”, tačka 15, daje uputstva o naglasku koji se daje tokom te rasprave podložnosti subjektivih finansijskih izvještaja pogrešnom prikazivanju zbog prevare.

- revizor zadržava neophodnu nezavisnost i mogućnost da se obavi angažman;
 - nema problema u vezi s integritetom menadžmenta koji može utjecati na revizoru spremnost da nastavi s angažmanom;
 - nema nesporazuma s klijentom u pogledu uvjeta angažmana.
- A7. Revizorovo razmatranje zadržavanja klijenta i relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući nezavisnost, odvija se tokom obavljanja revizijskog angažmana u skladu s pojavom promjena uvjeta ili okolnosti. Obavljanje početnih postupaka o zadržavanju klijenta i ocjenjivanju relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući nezavisnost, na početku tekućeg revizijskog angažmana znači da su oni dovršeni prije obavljanja ostalih značajnih aktivnosti tekućeg revizijskog angažmana. Za revizijske angažmane koji se obavljaju iz godine u godinu takvi početni postupci obično se započinju ubrzo nakon (ili povezano s) dovršenjem revizije za prethodni period.

Aktivnosti planiranja

Opća strategija revizije (Vidjeti tačke 7-8.)

- A8. Proces utvrđivanja opće strategije revizije pomaže revizoru da odredi, ovisno o dovršenju revizorovih postupaka procjene rizika, pitanja kao što su:
- resursi koje treba rasporediti za određena područja revizije, kao što je korištenje odgovarajućih iskusnih članova tima za područja s visokim rizikom ili uključivanje eksperata za složena pitanja;
 - količina resursa koju treba rasporediti na određena područja revizije, kao što je broj članova tima koji će se dodijeliti za prisustvovanje popisu zaliha u značajnim lokacijama, obim pregleda rada drugih revizora u slučaju revizija grupe ili budžet revizije izražen u satima za dodjelu područjima s visokim rizikom;
 - kada se ti resursi trebaju koristiti, na primjer, da li u određenoj fazi revizije ili ključnim graničnim datumima; i
 - kako se tim resursima upravlja, i kako ih se usmjerava i nadzire, na primjer kada se očekuje da će se održati početni, odnosno završni sastanak članova tima, kada se očekuje da će angažirani partner i menadžer obaviti pregled (na primjer, na licu mjesta ili u uredu) i hoće li se obaviti pregledi kontrole kvalitete angažmana.
- A9. Dodatak sadrži navedene primjere pitanja za razmatranje pri utvrđivanju opće strategije revizije.
- A10. Kada se opća strategija revizije utvrdi, može se kreirati plan revizije za rješavanje različitih pitanja utvrđenih u općoj strategiji revizije, uzimajući u obzir potrebu da se ciljevi revizije postignu kroz efikasno korištenje resursa. Utvrđivanje opće strategije

revizije i detaljnog plana revizije nisu neophodno odvojeni ili zasebni postupci, nego su usko međusobno povezani budući da promjene jednog mogu rezultirati posljedičnim promjenama u drugom.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A11. U revizijama malih subjekata, cijelu reviziju može obavljati vrlo mali revizijski tim. Mnoge revizije malih subjekata uključuju angažiranog partnera (koji može biti samostalni profesionalni računovođa) koji radi s jednim članom angažiranog tima (ili bez i jednog člana angažiranog tima). U manjem timu je jednostavnije koordiniranje članova tima i komuniciranje između njih. Utvrđivanje opće strategije revizije za reviziju malog subjekta ne mora biti složeno, niti mora zahtijevati puno trošenja vremena; ono se razlikuje zavisno od veličine subjekta, složenosti revizije i veličini angažiranog tima. Na primjer, kratki memorandum sastavljen po dovršetku revizije ranijeg perioda, koji se zasniva na pregledu radnih papira i koji skreće pažnja na pitanja otkrivena u netom dovršenoj reviziji, ažuriran u tekućem periodu na osnovu rasprave s vlasnikom-menadžerom, može poslužiti kao dokumentirana strategija revizije za tekući revizijski angažman ako memorandum obuhvata pitanja navedena u tački 8.

Plan revizije (Vidjeti tačku 9.)

A12. Plan revizije je detaljniji od opće strategije revizije po tome što on uključuje vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka koje trebaju obaviti članovi angažiranog tima. Planiranje tih revizijskih postupaka događa se tokom odvijanja revizije, istovremeno s izradom plana revizije. Na primjer, planiranje revizorovog postupka procjene rizika događa se u početku procesa revizije. Međutim, planiranje vrsta, vremenskog rasporeda i obima određenih daljnjih revizijskih postupaka zavisi od ishoda tih postupaka procjene rizika. Osim toga, revizor može započeti izvođenje daljnjih revizijskih postupaka za neke klase transakcija, stanja računa i objave prije planiranja svih ostalih narednih revizijskih postupaka.

Promjene odluka povezanih s planiranjem tokom odvijanja revizije (Vidjeti tačku 10.)

A13. Kao posljedica neočekivanih događaja, promjena u uvjetima ili revizijskih dokaza pribavljenih kroz obavljanje revizijskih postupaka, revizor će možda trebati da izmijeni opću strategiju revizije i plan revizije, a time i planirane vrste, vremenski raspored i obim narednih revizijskih postupaka na osnovu promijenjenog sagledavanja procijenjenih rizika. To može biti slučaj kada revizor spozna informacije koje se bitno razlikuju od informacija dostupnih u vrijeme kada je revizor planirao revizijske postupke. Na primjer, revizijski dokazi kroz obavljanje dokaznih postupaka mogu biti kontradiktorni revizijskim dokazima pribavljenim kroz testiranje kontrola.

Usmjeravanje, nadziranje i pregled (Vidjeti tačku 11.)

A14. Vrste, vremenski raspored i obim usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihovog rada zavisi od mnogih faktora, uključujući:

- veličinu i složenost subjekta;
- područje revizije;
- procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja (na primjer, povećanje procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za određeno područje revizije obično zahtijeva odgovarajuće povećanje obima usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima, uz ažurniji i detaljniji pregled njihovog rada);
i
- sposobnosti i kompetencije pojedinih članova tima koji obavljaju revizijski posao. MRevS 220 sadrži daljnja uputstva za usmjeravanje, nadziranje i pregled revizijskih poslova.⁹

Posebna razmatranja za male subjekte

A15. Ako reviziju u potpunosti obavlja angažirani partner, ne pojavljuje se pitanje usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihovog rada. U takvim će slučajevima angažirani partner, ličnim obavljanjem svih aspekata posla, biti upoznat sa svim značajnim pitanjima. Formiranje objektivnog stava o prikladnosti prosudbi stvorenih tokom odvijanja revizije može predstavljati praktični problem kako ta ista osoba obavlja i cijelu reviziju. Ako se pojavi naročito složena ili neuobičajena problematika i reviziju obavlja profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, može biti poželjno da se on konsultira s drugim revizorima s odgovarajućim iskustvom ili s revizorovim profesionalnim tijelom.

Dokumentacija (Vidjeti tačku 12.)

A16. Dokumentacija o općoj strategiji revizije je evidencija ključnih odluka koje se smatraju neophodnim za ispravno planiranje revizije i saopštavanje važnih pitanja angažiranom timu. Na primjer, revizor može sumirati opću strategiju revizije u obliku memoranduma koji sadrži ključne odluke u vezi s cjelokupnim djelokrugom, vremenskim rasporedom i provođenjem revizije.

A17. Dokumentacija plana revizije je evidencija planiranih vrsta, planiranog vremenskog rasporeda i obima postupaka procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka na nivou tvrdnje kao reakcija na procijenjene rizike. Ona također služi kao dokaz o pravilnom planiranju revizijskih postupaka koji se može pregledati i odobriti prije njihovog izvođenja. Revizor može koristiti standardne revizijske programe ili revizijske kontrolne

⁹ MRevS 220, tačke 15-17.

liste za dovršenost poslova, prilagođene prema potrebama kako bi se odrazile određene okolnosti angažmana.

- A18. Evidencija važnih promjena opće strategije revizije i plana revizije te rezultirajućih promjena u planiranoj vrsti, vremenskom rasporedu i obimu revizijskih postupaka objašnjava zašto su napravljene značajne promjene, te sadrži konačno usvojenu opću strategiju i plan revizije. Ta evidencija također odražava odgovarajuće reakcije na značajne promjene nastale tokom revizije.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A19. Kako je razmotreno u tački A11, prikladan, kratak memorandum može služiti kao dokumentirana strategija za reviziju manjeg subjekta. Kao plan revizije mogu se koristiti standardni revizijski programi ili kontrolne liste (vidjeti tačku A17) kreirani uz pretpostavljenih nekoliko relevantnih kontrolnih aktivnosti, što je to vjerovatno u slučaju manjeg subjekta, pod uvjetom da su prilagođeni prema okolnostima angažmana, kao i prema revizorovim procjenama rizika.

Dotatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima (Vidjeti tačku 13.)

- A20. Svrha i cilj planiranja revizije su isti, bez obzira radi li se o početnoj reviziji ili reviziji koja se obavlja iz godine u godinu. Međutim, za početnu reviziju, revizor će možda trebati da proširi aktivnosti planiranja, jer revizor obično nema prethodno iskustvo s klijentom koje se uzima u obzir kada se planira revizija koja se obavlja iz godine u godinu. Za početni revizijski angažman, dodatna pitanja koja revizor može razmatrati pri utvrđivanju opće strategije revizije i plana revizije uključuju sljedeće:

- osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, dogovor koje treba obaviti s prethodnim revizorom, na primjer, pregled radnih papira prethodnog revizora;
- sva važna pitanja (uključujući primjenu računovodstvenih principa ili standarda izvještavanja i revizije) o kojima se raspravljalo s menadžmentom u vezi s početnim izborom za revizora, komuniciranje o tim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje i kako ta pitanja utječu na opću strategiju revizije i plan revizije;
- revizijske postupke neophodne kako bi se pribavilo dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima¹⁰; i
- ostale postupke za početne revizijske angažmane u skladu sa sistemom kontrole kvaliteta društva za reviziju (na primjer, sistem kontrole kvaliteta društva može zahtijevati uključivanje drugog partnera ili iskusnije osobe radi pregledavanja opće strategije revizije prije poduzimanja značajnih revizijskih postupaka ili pregledavanja izvještaja prije njihovog izdavanja).

¹⁰ MRevS 510 “Početni revizijski angažmani – Početna stanja”.

Dodatak

(Vidjeti tačke 7-8, A8-A11.)

Razmatranja pri utvrđivanju opće strategije revizije

Ovaj Dodatak sadrži primjere pitanja koja revizor može razmatrati prilikom utvrđivanja opće strategije revizije. Mnoga od tih pitanja također će utjecati i na revizorov detaljni plan revizije. Primjeri se odnose na široki raspon pitanja primjenjivih u mnogima angažmanima. Iako se neka od niže navedenih pitanja mogu zahtijevati drugim MRevS-ovima, neće sva pitanja biti relevantna za svaki revizijski angažman a lista koja slijedi nije neophodno i sveobuhvatna.

Karakteristike angažmana

- Okvir finansijskog izvještavanja po kojem su sastavljene finansijske informacije čija se revizija obavlja, uključujući potrebu za usaglašavanjem sa nekim drugim okvirom finansijskog izvještavanja.
- Zahtjeve izvještavanja specifične za djelatnosti, kao što su izvještaji koje propisuju regulatori pojedinih djelatnosti.
- Očekivani obuhvat revizije, uključujući broj i lokacije sastavnih dijelova grupe koje treba uključiti.
- Vrsta odnosa u pogledu kontrola između matice i njezinih sastavnih dijelova grupe koji određuje kako treba konsolidirati grupu.
- Stepenu u kojem reviziju sastavnih dijelova grupe obavljaju drugi revizori.
- Vrste poslovnih segmenata koje treba revidirati, uključujući potrebu za specijalističkim znanjima.
- Izveštajna valuta koju treba koristiti, uključujući potrebu preračunavanja za finansijske informacije koje su predmet revizije.
- Potreba za zakonskom revizijom samostalnih finansijskih izvještaja kao dodatak reviziji za potrebe konsolidacije.
- Raspoloživost rada internih revizora i stepenu u kojem se revizor može osloniti na njihov rad.
- Korištenje uslužnih organizacija od strane subjekta i kako revizor može pribaviti dokaze koji se odnose na oblik ili djelovanje kontrola koje one obavljaju.
- Očekivano korištenje revizijskih dokaza dobivenih u ranijim revizijama, na primjer, revizijskih dokaza povezanih s postupcima procjene rizika i testovima kontrola.

- Utjecaj informacijskih tehnologija na revizijske postupke, uključujući dostupnost podataka i očekivano korištenje revizijskih tehnika uz pomoć računara.
- Koordiniranje očekivanog obuhvata i vremenskog rasporeda revizijskih poslova s bilo kojim pregledom privremenih finansijskih informacija i učinak na reviziju informacija dobivenih tokom takvih pregleda.
- Dostupnost klijentovog osoblja i njegovih podataka.

Ciljevi izvještavanja, vremenski raspored revizije i vrste komunikacije

- Vremenski raspored izvještavanja subjekta, na primjer, za međuperiod ili na kraju perioda.
- Organiziranje sastanka s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje radi raspravljanja o sadržaju, obimu i vremenskom rasporedu revizijskih poslova.
- Raspravljanje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s očekivanom vrstom i vremenom izdavanja izvještaja te drugom komunikacijom, usmenom ili pisanom, uključujući revizorov izvještaj, izvještaj menadžmentu i komunikaciju s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- Raspravljanje s menadžmentom u vezi s očekivanim komuniciranjem o statusu revizijskih poslova tokom angažmana.
- Komuniciranje s revizorima sastavnih dijelova grupe u vezi s očekivanim vrstama izvještaja i vremenom njihovog izdavanja i drugoj komunikaciji vezanoj za reviziju sastavnih dijelova grupe.
- Očekivani sadržaj i vrijeme komuniciranja između članova angažiranog tima, uključujući sadržaj i vrijeme sastanaka članova tima i vrijeme pregleda obavljenog posla.
- Očekuje li se neka druga komunikacija s trećim stranama, uključujući bilo koje zakonske ili ugovorne obaveze izvještavanja koje proističu iz revizije.

Značajni faktori, preliminarne aktivnosti u angažmanu i znanje stečeno kroz druge angažmane

- Određivanje značajnosti u skladu s MRevS-om 320¹¹i, gdje je primjenjivo:
 - o određivanje značajnosti za sastavne dijelove grupe i saopštavanje toga revizorima sastavnih dijelova grupe u skladu s MRevS-om 600¹²; i
 - o preliminarno prepoznavanje značajnih sastavnih dijelova grupe i značajnih klasa transakcija, stanja računa i objava.

¹¹ MRevS 320 “Značajnost uplaniranju i obavljanju revizije”.

¹² MRevS 600 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova”, tačke 21-23 i 40(c).

- Preliminarno prepoznavanje područja revizije gdje može biti veći rizik pogrešnog prikazivanja.
- Utjecaj koji na usmjeravanje, nadziranje i pregled ima procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou cjelokupnih finansijskih izvještaja.
- Način na koji revizor članovima angažiranog tima ističe potrebu da stalno preispituju i vode se profesionalnim skepticizmom prilikom prikupljanja i ocjenjivanja revizijskih dokaza.
- Rezultate ranijih revizija koji uključuju ocjenjivanje operativne djelotvornosti internih kontrola, uključujući sadržaj prepoznatih nedostataka i akcija koje su u vezi s njima poduzete.
- Razmatranje pitanja koja mogu utjecati na reviziju s drugim osobljem društva za reviziju koje je zaduženo za pružanje drugih usluga subjektu.
- Dokaz o opredjeljenju menadžmenta za kreiranje i provođenje pouzdanih internih kontrola, uključujući dokaze o odgovarajućoj dokumentaciji takvih internih kontrola.
- Obim transakcija, koji može odrediti je li za revizora efikasnije da se oslanja na interne kontrole.
- Važnost koja se pridaje internim kontrolama u subjektu za uspješno odvijanje poslovanja.
- Značajna dostignuća u poslovanju koja utječu na subjekt, uključujući promjene u informacijskim tehnologijama i poslovnim procesima, promjene ključnog menadžmenta i stjecanja, pripajanja i ukidanja.
- Značajna dostignuća u djelatnosti, kao što su promjene u regulativi djelatnosti i novi zahtjevi izvještavanja.
- Značajne promjene u okviru finansijskog izvještavanja, kao što su promjene u računovodstvenim standardima.
- Ostala značajna relevantna dostignuća, kao što su promjene u zakonskom okruženju koje imaju utjecaj na subjekt.

Vrste, vremenski raspored i obim resursa

- Odabir tima za obavljanje revizije (uključujući, gdje je potrebno, kontrolora kvaliteta obavljanja revizije) i raspodjela poslova članovima tima, uključujući dodjeljivanje područja gdje može postojati veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja članovima tima s odgovarajućim većim iskustvom.
- Izrada budžeta angažmana, uključujući razmatranje rezerviranja odgovarajućeg vremena za područja gdje mogu postojati značajniji rizici pogrešnog prikazivanja.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 300 “Planiranje revizije finansijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 315
PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH
POGREŠNIH PRIKAZIVANJA TOKOM STJECANJA
RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	5-10
Obavezno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole subjekta	11-24
Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	25-31
Dokumentacija	32
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A1-A16
Obavezno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole subjekta	A17-A104
Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	A105-A130
Dokumentacija	A131-A134
Dodatak 1 : Komponente internih kontrola	
Dodatak 2:Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole subjekta.

Datum stupanja na snagu

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora je prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške, na nivoma finansijskih izvještaja i tvrdnji, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole subjekta, stvarajući na taj način osnovicu za osmišljavanje i primjenjivanje reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Tvrdnje – izjave menadžmenta, date eksplicitno ili na drugi način, koje su sadržane u finansijskim izvještajima a koje revizor koristi pri sagledavanju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja mogu nastati.
 - (b) Poslovni rizik – rizik nastao usljed značajnih uvjeta, događaja, okolnosti, aktivnosti ili neaktivnosti koji mogu negativno utjecati na sposobnost poslovnog subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije, ili nastao zbog određivanja neodgovarajućih ciljeva i strategija.
 - (c) Interna kontrola – proces koji osmišljavaju, provode i održavaju 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 finansijskim izvještavanjem, efikasnim i uspješnim poslovanjem i usklađenošću s važećim zakonima i propisima. Pojam “kontrola” odnosi se na sve aspekte jedne ili više komponenti interne kontrole.
 - (d) Postupci procjene rizika – revizijski postupci provedeni radi stjecanja razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole, kako bi se, na nivou finansijskih izvještaja i nivou tvrdnji, prepoznali i procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prevare ili pogreške.

- (e) Značajan rizik – prepoznat i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, u reviziji zahtijeva posebnu pažnja.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

5. Revizor će provesti postupke procjene rizika kako bi stvorio osnovu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivoima finansijskih izvještaja i tvrdnji. Postupci procjene rizika sami po sebi, međutim, ne osiguravaju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima se treba temeljiti revizijsko mišljenje. (Vidjeti tačke A1-A5.)
6. Postupci procjene rizika uključuju sljedeće:
 - (a) ispitivanje menadžmenta i drugih unutar subjekta koji, po revizorovoj prosudbi, mogu imati informacije koje vjerovatno mogu pomoći u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške; (Vidjeti tačku A6.)
 - (b) analitičke postupke; i (Vidjeti tačke A7-A10.)
 - (c) posmatranje i provjeravanje. (Vidjeti tačku A11.)
7. Revizor će razmotriti jesu li informacije pribavljene tokom procesa prihvaćanja ili zadržavanja klijenta relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
8. Ako je angažirani partner obavljao drugi angažman za subjekt, angažirani partner će razmotriti jesu li dobivene informacije relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
9. Kada revizor namjerava koristiti informacije iz ranije stečenog iskustva sa subjektom i pribavljene u prethodnim revizijama, revizor će utvrditi jesu li nastale promjene od vremena prethodne revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost za tekuću reviziju. (Vidjeti tačke A12-A13.)
10. Angažirani partner i drugi ključni članovi revizijskog tima će raspraviti podložnost finansijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnom prikazivanju i primjenu važećegokvira finansijskog izvještavanja na činjenice i okolnosti subjekta. Angažirani partner će odrediti koja pitanja se trebajusaopštiti članovima angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu. (Vidjeti tačke A14-A16.)

Obavezno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole subjekta

Subjekt i njegovo okruženje

11. Revizor će steći razumijevanje o sljedećem:

- (a) relevantnim faktorima djelatnosti, regulatornim i drugim eksternim faktorima, kao i o primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja; (Vidjeti tačke A17-A22.)
- (b) vrsti subjekta, uključujući o:
 - (i) njegovom poslovanju;
 - (ii) njegovom vlasništvu i strukturi upravljanja;
 - (iii) vrsti ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i
 - (iv) načinu na koji je subjekt strukturiran i kako se financirakako bi to omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objava koje treba očekivati u finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačke A23-A27.)
- (c) izboru i primjeni računovodstvenih politika subjekta, uključujući razloge za njihovo mijenjanje. Revizor će ocijeniti jesu li računovodstvene politike subjekta odgovarajuće za njegovo poslovanje i konzistentne s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama korištenim u relevantnoj djelatnosti; (Vidjeti tačku A28.)
- (d) ciljevima i strategijama subjekta i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (Vidjeti tačke A29-A35.)
- (e) mjerenju i pregledavanju finansijske uspješnosti subjekta. (Vidjeti tačke A36-A41.)

Interne kontrole subjekta

12. Revizor će steći razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju. Iako je najveći dio kontrola relevantnih za reviziju vjerovatno u vezi s finansijskim izvještavanjem, za reviziju nisu relevantne sve kontrole koje su u vezi s finansijskim izvještavanjem. Je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantna za reviziju je pitanje revizorove profesionalne prosudbe. (Vidjeti tačke A42-A65.)

Sadržaj i obim razumijevanja relevantnih kontrola

13. Prilikom stjecanja razumijevanja kontrola koje su relevantne za reviziju, revizor će ocijeniti osmišljenost tih kontrola i utvrditi jesu li implementirane, obavljanjem dodatnih postupaka uz ispitivanje zaposlenih u subjektu. (Vidjeti tačke A66-A68.)

Komponente internih kontrola Okruženje kontrola

14. Revizor će steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor će ocijeniti:
- (a) je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržao klimu poštenog i etičkog ponašanja; i
 - (b) osiguravaju li snage elemenata okruženja kontrola zajedno odgovarajuću osnovu za ostale komponente internih kontrola i jesu li zbog nedostataka u okruženju kontrola ugrožene te ostale komponente. (Vidjeti tačke A69-A78.)

Postupak procjene rizika u subjektu

15. Revizor će steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za:
- (a) prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve finansijskog izvještavanja;
 - (b) procjenjivanje značajnosti rizika;
 - (c) procjenjivanje vjerovatnoće njihovog nastanka; i
 - (d) odlučivanje o radnjama za otklanjanje tih rizika. (Vidjeti tačku A79.)
16. Ako je subjekt ustanovio takav postupak (u daljnjem tekstu naziva se – “postupak procjene rizika u subjektu”), 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 u postupku za procjenu rizika u subjektu. Ako je to takav rizik, revizor će steći razumijevanje o tome zašto se u postupku nije identificirao taj rizik i ocijeniti da li postupak odgovara okolnostima u kojima se provodi ili odrediti radi li se o značajnom nedostatku u internim kontrolama u vezi sa postupkom procjene rizika u subjektu.
17. Ako subjekt nije uspostavio takav postupak ili ima ad hoc postupak, revizor će s menadžmentom raspraviti jesu li prepoznati poslovni rizici relevantni za ciljeve finansijskog izvještavanja i što je u vezi s njima poduzeto. Revizor će ocijeniti je li nepostojanje dokumentiranog postupka procjene rizika odgovarajuće u datim okolnostima, ili odrediti predstavlja li to značajan nedostatak u internim kontrolama. (Vidjeti tačku A80.)

Informacijski sistem, uključujući povezane poslovne procese, koji je relevantan za finansijsko izvještavanje i komunikaciju

18. Revizor će steći razumijevanje o informacijskom sistemu, uključujući povezane poslovne procese koji su relevantni za finansijsko izvještavanje, uključujući sljedeća područja:

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- (a) klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za finansijske izvještaje;
 - (b) postupke, unutar IT i ručnih sistema, kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u finansijskim izvještajima;
 - (c) povezane računovodstvene evidencije, elektroničke ili ručne, potkrepljujuće informacije i određene račune u finansijskim izvještajima u vezi s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem i izvještavanjem transakcija; to uključuje ispravke netačnih informacija i način na koji se informacije prenose u glavnu knjigu;
 - (d) kako informacijski sistem evidentira događaje i uvjete, pored klasa transakcija, koji su važni za finansijske izvještaje;
 - (e) postupak finansijskog izvještavanja koji se koristi za sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta, 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 tačke A81-A85.)
19. Revizor će steći razumijevanje o načinu na koji se u subjektu saopštava o ulogama i odgovornostima za finansijsko izvještavanje i važnim pitanjima koja se odnose na finansijsko izvještavanje, uključujući:
- (a) komuniciranje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i
 - (b) eksterno komuniciranje, kao što je ono s regulatornim tijelima. (Vidjeti tačke A86-A87.)

Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju

20. Revizor će steći razumijevanje kontrolnih aktivnosti relevantnih za reviziju, za koje revizor prosuđuje da ih je neophodno shvatiti kako bi se procijenio rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje i osmislili 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 finansijskim izvještajima ili svakom tvrdnjom relevantnom za njih. (Vidjeti tačke A88-A94.)
21. U stjecanju razumijevanja subjektivih kontrolnih aktivnosti, revizor će steći razumijevanje o tome kako subjekt reagira na rizike nastale na osnovu korištenja informacijskih tehnologija. (Vidjeti tačke A95-A97.)

Monitoring kontrola

22. Revizor će steći razumijevanje glavnih vrsta aktivnosti koje subjekt koristi pri monitoringu internih kontrola nad finansijskim izvještavanjem, uključujući one koje se odnose

na kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju i način kako subjekt inicira korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti tačke A98-A100.)

23. Ako subjekt ima službu interne revizije,¹ revizor će, kako bi utvrdio je li vjerovatno da će služba interne revizije biti relevantna za reviziju, steći razumijevanje o sljedećem:
- (a) sadržaju odgovornosti službe interne revizije i kako se služba interne revizije uklapa u organizacijsku strukturu subjekta; i
 - (b) obavljenim aktivnostima službe interne revizije ili o aktivnostima koje ona treba obaviti. (Vidjeti tačke A101-A103.)
24. Revizor će steći razumijevanje o izvorima informacija korištenim u aktivnostima monitoringa u subjektu i osnovama na kojima menadžment temelji shvaćanje da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu. (Vidjeti tačku A104.)

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

25. Revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou:
- (a) finansijskog izvještaja; i (Vidjeti tačke A105-A108.)
 - (b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti tačke A109-A113.) kako bi osigurao osnovicu za osmišljavanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.
26. Za tu svrhu, revizor će:
- (a) prepoznati rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući relevantne kontrole koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klasa transakcija, stanja računa i objava u finansijskim izvještajima; (Vidjeti tačke A114-A115.)
 - (b) procijeniti prepoznate rizike i ocijeniti jesu li rasprostranjeniji u finansijskim izvještajima kao cjelini i potencijalno imaju učinak na mnoge tvrdnje;
 - (c) povezati prepoznate rizike s onim što bi moglo krenuti krivo na nivou tvrdnje, vodeći računa o relevantnim kontrolama koje revizor namjerava testirati; i (Vidjeti tačke A116-A118.)
 - (d) razmotriti vjerovatnoću pogrešnog prikazivanja, uključujući mogućnosti višestrukih pogrešnih prikazivanja, i je li razmjer potencijalnog pogrešnog prikazivanja takav da može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje.

¹ Pojam "služba interne revizije" definiran je u MRevS-u 610 "Korištenje rada internih revizora", tačka 7(a), kao: "ocjenjivačka funkcija formirana ili određena kao servis subjekta. Njene zadaće, između ostalog, uključuju ispitivanje, ocjenjivanje i monitoring adekvatnosti i efikasnosti internih kontrola".

Rizici koji zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje

27. Kao dio procjene rizika, kako je opisano u tački 25, revizor će odrediti je li bilo koji od prepoznatih rizika, po revizorovoj prosudbi, značajan rizik. U stvaranju te prosudbe, revizor će isključiti učinke prepoznatih kontrola koje se odnose na rizik.
28. U stvaranju prosudbe o tome koji su rizici značajni, revizor će razmotriti najmanje sljedeće:
 - (a) je li rizik ujedno i rizik prevare;
 - (b) je li rizik u vezi s najnovijim značajnim privrednim, računovodstvenim ili drugim dešavanjima i stoga zahtijeva posebnu pažnju;
 - (c) složenost transakcija;
 - (d) uključuje li rizik značajne transakcije s povezanim stranama;
 - (e) stepen subjektivnosti pri mjerenju finansijskih informacija povezanih s rizikom, naročito kod onih mjerenja koja uključuju širok raspon mjerenja neizvjesnosti; i
 - (f) uključuje li rizik značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili transakcije koje se na drugi način čine neuobičajenima. (Vidjeti tačke A119A123.)
29. Ako revizor utvrdi da postoji značajan rizik, revizor će steći razumijevanje kontrola u subjektu, uključujući kontrolne aktivnosti, relevantne za taj rizik. (Vidjeti tačke A124-A126.)

Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza

30. U vezi s nekim rizicima, revizor može prosuditi da nije moguće ili izvedivo pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza samo iz dokaznih postupaka. Takvi rizici mogu biti u vezi s netačnim ili nepotpunim evidentiranjem rutinskih i značajnih klasa transakcija ili stanja računa, sa svojstvima koja često dopuštaju vrlo automatizirano obrađivanje uz malo ručnih intervencija ili bez njih. U takvim su slučajevima, kontrole subjekta za takve rizike su relevantne za reviziju i revizor će steći razumijevanje tih kontrola. (Vidjeti tačke A127-A129.)

Izmjena procjene rizika

31. Revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje može se promijeniti tokom odvijanja revizije kako budu pribavljeni dodatni revizijski dokazi. U okolnostima kada revizor pribavi revizijske dokaze iz obavljanja daljnjih revizijskih postupaka, ili ako su pribavljene nove informacije, a ti dokazi ili informacije nisu u skladu s revizijskim dokazima na kojima je revizor početno zasnivao procjenu, revizor

će izmijeniti procjenu i u skladu s tim modificirati daljnje planirane revizijske postupke. (Vidjeti tačku A130.)

Dokumentacija

32. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:²

- (a) raspravu između angažiranog tima, gdje to zahtijeva tačka 10, te donesene značajne odluke;
- (b) ključne elemente stečenog razumijevanja u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenog u tački 11, i svaku komponentnu internih kontrola, navedenu u tačkama 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika;
- (c) prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnje, kako zahtijeva tačka 25; i
- (d) prepoznate rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz tački 27-30. (Vidjeti tačke A131-A134.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti (Vidjeti tačku 5.)

A1. Stjecanje razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole subjekta (u daljnjem tekstu – “razumijevanje subjekta”) trajan je i dinamički proces pribavljanja, ažuriranja i analiziranja informacija kroz cijelu reviziju. Razumijevanje uspostavlja okvir za povezivanje unutar kojega revizor planira reviziju i stvara profesionalne prosudbe tokom cijele revizije, na primjer, kada:

- procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima;
- ocjenjuje značajnost u skladu s MRevS-om 320;³
- razmatra prikladnost izbora i primjene računovodstvenih politika i adekvatnost objava u finansijskim izvještajima;
- prepoznaje područja u kojim je neophodna posebna revizijska pažnja, na primjer, transakcije s povezanim stranama, prikladnost pretpostavke menažmenta o stalnosti poslovanja ili razmatra poslovnu svrhu transakcije;

² MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, tačke 8-11 i tačka A6.

³ MRevS 320 “Značajnost uplaniranju i obavljanju revizije”.

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- utvrđuje očekivane vrijednosti za primjenu kada obavlja analitičke postupke;
 - reagira na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući osmišljavanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka radi pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza; i
 - ocjenjuje dovoljnost i adekvatnost pribavljenih revizijskih dokaza, kao što je prikladnost pretpostavki i usmenih i pisanih izjava menadžmenta.
- A2. Informacije pribavljene obavljanjem postupaka procjene rizika i povezanim radnjama revizor može koristiti kao revizijske dokaze za potkrjepljivanje procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Osim toga, obavljanjem postupaka procjene rizika revizor može pribaviti revizijske dokaze o klasama transakcija, stanjima računa ili objavama i povezanim tvrdnjama te o uspješnosti djelovanja kontrola, čak i takvim revizijskim postupcima koji nisu bili posebno zamišljeni kao dokazni postupci ili testovi kontrola. Revizor, isto tako, može odabrati obavljanje dokaznih postupaka ili testova kontrola istovremeno s postupcima procjene rizika jer je to efikasnije.
- A3. Revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi odredio obim potrebnog razumijevanja. Revizorova osnovna preokupacija je da utvrdi da li je stečeno razumijevanje dovoljno za postizanje cilja navedenog u ovom MRevS-u. Dubina cjelokupnog razumijevanja koja se zahtijeva od revizora manja je od one koju menadžment ima u rukovođenju subjektom.
- A4. Rizici koje treba procijeniti uključuju rizike uzrokovane greškom kao i rizike zbog prevare, a obje vrste rizika obuhvaćene su ovim MRevS-om. Međutim, važnost prevare je takva da zahtijeva daljnje zahtjeve i uputstva koji su uključeni u MRevS-u 240 u vezi s postupcima procjene rizika i povezanim aktivnostima pribavljanja informacija koje se koriste za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare.⁴
- A5. Iako se od revizora zahtijeva da obavi sve postupke procjene rizika opisane u tački 6 u toku stjecanja zahtijevanog razumijevanja subjekta (vidjeti tačke 11-24), od revizora se ne zahtijeva da obavi sve njih za svaki aspekt tog razumijevanja. Mogu se obaviti i drugi postupci kada informacije koje treba pribaviti tim postupcima mogu biti korisne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjeri takvih postupaka uključuju:
- pregledavanje informacija dobivenih iz vanjskih izvora, kao što su izvještaji analitičara, banaka ili agencija za ocjenu boniteta; poslovnih i ekonomskih časopisa; ili finansijskih publikacija ili publikacija koje izdaju regulatorna tijela;

⁴ MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja”, tačke 1224.

- postavljanje pitanja vanjskom pravnom savjetniku subjekta ili procjeniteljima koje subjekt koristi.

Pitanja upućena menadžmentu i drugima unutar subjekta (Vidjeti tačku 6(a).)

A6. Većina informacija koje revizor dobiva pitanjima pribavljena je od menadžmenta i onih koji su odgovorni za finansijsko izvještavanje. Međutim, revizor također može pribaviti informacije ili različita gledišta u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, kroz postavljanje pitanja drugima unutar subjekta te zaposlenicima s različitim nivoma ovlasti. Na primjer:

- pitanja upućena onima koji su zaduženi za upravljanje mogu revizoru pomoći u razumijevanju okruženja u kojem se sastavljaju finansijski izvještaji;
- pitanja upućena osoblju interne revizije mogu se odnositi na njihove aktivnosti obavljene tokom godine povezane s osmišljavanjem i efikasnošću internih kontrola subjekta, te na pitanje o tome je li menadžment na zadovoljavajući način reagirao na nalaze utvrđene tim aktivnostima;
- pitanja zaposlenicima uključenim u iniciranje, obrađivanje ili evidentiranje složenih ili neuobičajenih transakcija mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju prikladnosti izbora i primjene određenih računovodstvenih politika;
- pitanja usmjerena pravnom savjetniku uposlenom u subjektu mogu se odnositi na sporove, usklađenost sa zakonima i regulativom, spoznaje o prevari ili sumnji na prevaru koja utječe na poslovni subjekt, garancije, obaveze koje slijede nakon prodaje, aranžmane (poput zajedničkih pothvata) s poslovnim partnerima i značenje ugovorenih uvjeta; i
- pitanja usmjerena na osoblje marketinga ili prodaje mogu se odnositi na promjene strategije marketinga subjekta, trendove prodaje ili ugovorne odnose s kupcima.

Analitički postupci (Vidjeti tačku 6(b).)

A7. Analitički postupci obavljani kao postupci procjene rizika mogu otkriti aspekte subjekta o kojima revizor nije imao spoznaja i mogu pomoći u procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja kako bi osigurali osnovicu za osmišljavanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike. Analitički postupci obavljani kao postupci procjene rizika mogu uključivati finansijske i nefinansijske informacije, na primjer, odnos između prodaje i veličine prodajnog prostora ili količine prodatih proizvoda.

A8. Analitički postupci mogu pomoći u prepoznavanju postojanja neuobičajenih transakcija ili događaja i iznosa, odnosa i trendova koji mogu ukazivati na pitanja koja utječu na reviziju. Prepoznati neuobičajeni ili neočekivani odnosi mogu pomoći revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, a naročito rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare.

A9. Međutim, kada se u takvim analitičkim postupcima koriste podaci agregirani na visokoj nivou (što može biti u slučaju kada se analitički postupci obavljaju kao postupci procjene rizika), rezultati tih analitičkih postupaka osiguravaju samo načelnu početnu indicaciju o tome mogu li postojati značajna pogrešna prikazivanja. U skladu s tim, u takvim slučajevima, razmatranje ostalih informacija koje su bile pribavljene pri identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, zajedno s rezultatima takvih analitičkih postupaka, može pomoći revizoru u razumijevanju i ocjenjivanju rezultata analitičkih postupaka.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A10. Moguće je da neki manji subjekti neće imati periodične ili mjesečne finansijske informacije koje bi se mogle koristiti za svrhe analitičkih postupaka. U takvim okolnostima, iako revizor može obaviti ograničene analitičke postupke za svrhe planiranja revizije ili pribaviti neke informacije kroz ispitivanje, možda će revizor trebati da planira obavljanje analitičkih postupaka kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, kada postane dostupan prvi nacrt finansijskih izvještaja subjekta.

Posmatranje i provjeravanje (Vidjeti tačku 6(c).)

A11. Postupcima posmatranja i provjeravanja se mogu potkrijepiti pitanja postavljena menadžmentu i ostalima, ali i osigurati informacije o subjektu i njegovom okruženju. Primjeri takvih revizijskih postupaka uključuju posmatranje ili provjeravanje sljedećeg:

- poslovanja subjekta;
- dokumentacije (kao što su poslovni planovi i strategije), evidencija i priručnika za interne kontrole;
- izvještaja koje je pripremio menadžment (kao što su tromjesečni izvještaji menadžmenta ili finansijski izvještaji za međuperiode) ili onih koji su zaduženi za upravljanje (kao što su zapisnici sjednica); i
- poslovnih prostorija i postrojenja subjekta.

Informacije pribavljene u prethodnim periodima (Vidjeti tačku 9.)

A12. Prethodno stečeno revizorovo iskustvo sa subjektom i revizijski postupci obavljeni u revizijama u ranijim godinama, revizoru mogu osigurati informacije o pitanjima kao što su:

- ranija pogrešna prikazivanja, te jesu li ili nisu pravovremeno ispravljena;
- vrsta subjekta i njegovo okruženje, te subjektove interne kontrole (uključujući i nedostatke u internim kontrolama); i
- značajne promjene koje su se mogle desiti u subjektu ili njegovom poslovanju u odnosu na prethodni obračunski period, što može pomoći revizoru u stjecanju

dovoljnog razumijevanja subjekta kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

A13. Od revizora se zahtijeva da utvrdi jesu li informacije pribavljene u prethodnim periodima i dalje relevantne, ako revizor namjerava koristiti te informacije za svrhe tekuće revizije. To je stoga što promjene u okruženju kontrola, na primjer, mogu utjecati na relevantnost informacija pribavljenih u prethodnoj godini. Revizor postavlja pitanja i provodi druge prikladne revizijske postupke, kao što je provlačenje transakcija kroz sistem, kako bi utvrdio jesu li nastale promjene koje mogu utjecati na relevantnost takvih informacija.

Rasprave unutar angažiranog tima (Vidjeti tačku 10.)

A14. Rasprave unutar angažiranog tima o podložnosti finansijskih izvještaja subjektaznačajno pogrešnom prikazivanju:

- daje mogućnost iskusnijim članovima angažiranog tima, uključujući angažiranog partnera, da iskažu svoja shvatanja zasnovana na poznavanju subjekta;
- dopušta članovima angažiranog tima da razmijene informacije o poslovnim rizicima kojima je izložen subjekt, te o tome kako i gdje finansijski izvještaji mogu biti podložni značajnom pogrešnom prikazivanju;
- pomaže članovima angažiranog tima da steknu bolje razumijevanje o mogućnostima za značajno pogrešno prikazivanje u finansijskim izvještajima u određenim područjima koja su im dodijeljena, te da razumijukako rezultati revizijskih postupaka koje su oni obavili mogu utjecati na druge aspekte revizije, kao i na odluke o vrstama, vremenskom rasporedu i obimu daljnjih revizijskih postupaka;
- stvara osnovu na kojoj članovi angažiranog tima komunicirajui razmjenjuju nove informacije prikupljene tokom revizije koje mogu utjecati na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja ili na revizijske postupke obavljene za otklanjanje tih rizika.

MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i uputstva u vezi s raspravljanjem unutar angažiranog tima o rizicima prevare.⁵

A15. Nije uvijek neophodno ili izvedivo da se uključe svi članovi u pojedinu raspravu (kao što je, na primjer, u slučaju revizije na više lokacija), niti je neophodno da svi članovi angažiranog tima budu informirani o svim odlukama donesenim u raspravi. Angažirani partner može raspraviti pitanja s ključnim članovima angažiranog tima uključujući, ako se smatra odgovarajućim, sa specijalistima i onima koji su odgovorni za revizije sastavnih dijelova grupe, dok se raspravlja s drugima može delegirati, vodeći računa

⁵ MRevS 240, tačka 15.

o obimu komuniciranja za koji se smatra da ga je neophodno ostvariti u angažiranom timu. Može biti korisno saopštavanje plana koji je dogovorio angažirani partner.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A16. Mnoge manje revizije u cijelosti obavlja angažirani partner (koji može biti samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi). U takvim situacijama, angažirani partner, budući da je lično isplanirao reviziju, je onaj koji je odgovoran za razmatranje podložnosti finansijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnom prikazivanju usljed prevare ili pogreške.

Obavezno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole subjekta

Subjekt i njegovo okruženje

Industrijski, regulatorni i ostali vanjski faktori (Vidjeti tačku 11(a).)

Industrijski faktori

A17. Relevantni industrijski faktori uključuju uvjete djelatnosti, kao što su konkurentno okruženje, odnosi s dobavljačima i kupcima i tehnološka dostignuća. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

- tržište i konkurenciju, uključujući potražnju, kapacitete i cjenovnu konkurenciju;
- ciklične ili sezonske aktivnosti;
- tehnologiju proizvodnje povezanu sa proizvodima subjekta; i
- snabdijevanje energijom i troškove.

A18. Djelatnost u kojoj posluje poslovni subjekt može stvarati specifične rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji nastaju zbog vrste posla ili stepena regularnosti. Na primjer, dugoročni ugovori mogu uključivati značajne procjene prihoda i rashoda koje pak stvaraju značajne rizike pogrešnog prikazivanja. U takvim slučajevima, revizor razmatra sadrži li angažirani tim članove s dovoljno relevantnih znanja i iskustva.⁶

Regulatorni faktori

A19. Relevantni regulatorni faktori uključuju regulatorno okruženje. Regulatorno okruženje obuhvata, između ostalih pitanja, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja i pravno i političko okruženje, zahtjeve zaštite okoline koji utječu na djelatnost i poslovni subjekt. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

⁶ MRevS 220 “Kontrola kvaliteta za revizije finansijskih izvještaja”, tačka 14.

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- računovodstvena načela i praksu specifičnu za djelatnost;
- regulatorni okvir za reguliranu djelatnost;
- zakone i propise koje značajno utječu na subjektovo poslovanje, uključujući aktivnosti direktnog nadzora;
- oporezivanje (korporativno i ostalo);
- državne politike koje trenutno utječu na vođenje subjektovog poslovanja, kao što su monetarne, uključujući deviznu kontrolu, fiskalne, finansijske poticaje (na primjer, programe državne pomoći), i tarifne politike ili politike trgovinskih ograničenja; i
- zahtjeve zaštite okoliša koji utječu na djelatnost i poslovanje subjekta.

A20. MRevS 250 sadrži neke posebne zahtjeve u vezi sa zakonskim i regulatornim okvirom primjenjivim na subjekt i djelatnost ili sektor u kojem subjekt posluje.⁷

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A21. Za reviziju subjekata javnog sektora, zakon, regulativa ili drugi propisi mogu utjecati na poslovanje subjekta. Takve je elemente bitno razmotriti kada se stječe razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.

Ostali vanjski faktori

A22. Primjeri ostalih vanjskih faktora koji utječu na subjekt, a koje revizor može razmotriti uključuju opće ekonomske uvjete, kamatne stope i dostupnost izvora finansiranja, i inflaciju ili promjene tečaja.

Vrsta subjekta (Vidjeti tačku 11(b).)

A23. Razumijevanje vrste subjekta omogućava revizoru razumjeti pitanja kao što su:

- ima li subjekt složenu strukturu, na primjer sa zavisnim društvima ili drugim društvima na više lokacija. Složene strukture često dovode do problema koji mogu stvarati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. Takvi problemi mogu uključiti pitanja jesu li odgovarajuće iskazani zajednički poduhvati, ulaganja, goodwill ili subjekti posebne namjene.
- vlasništvo i odnosi između vlasnika i drugih osoba ili subjekata. To razumijevanje pomaže u utvrđivanju jesu li ispravno prepoznate i iskazane transakcije s povezanim stranama. MRevS 550⁸ ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva za revizorova razmatranja relevantna za povezane stranke.

⁷ MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja", tačka 12.

⁸ MRevS 550 "Povezane strane".

A24. Primjeri pitanja koje revizor može razmotriti kada stječe razumijevanje o vrsti subjekta uključuju:

- Poslovanje – kao što su:
 - vrste izvora prihoda, proizvoda ili usluga, i tržišta, uključujući uključenost u elektronsko trgovanje, kao što je prodaja preko interneta, i marketinške aktivnosti;
 - vođenje poslovanja (na primjer, faze i metode proizvodnje ili aktivnosti izložene rizicima okruženja);
 - savezi, zajednički poduhvati i outsourcing aktivnosti;
 - geografska rasprostranjenost i segmentiranje djelatnosti;
 - položaj proizvodnih pogona, veleprodajnih prostora, ureda, te smještaj i količine zaliha;
 - ključni kupci i važni dobavljači roba i usluga, aranžmani sa zaposlenicima (uključujući postojanje ugovora sa sindikatom, penzijske i ostale povlastice nakon prestanka zaposlenja, dioničke opcije ili sporazume o podsticajnim bonusima, i državnu regulativu u vezi s pitanjima zapošljavanja);
 - aktivnosti i izdaci za istraživanje i razvoj; i
 - transakcije s povezanim stranama.
- Ulaganja i investicione aktivnosti – kao što su:
 - planirane ili nedavno ostvarene akvizicije ili otuđivanja;
 - ulaganje i raspolaganje vrijednosnim papirima i zajmovima;
 - aktivnosti kapitalnih ulaganja; i
 - ulaganja u nekonsolidirane subjekte, uključujući ortakluke, zajedničke poduhvate i subjekte posebne namjene.
- Financiranje i finansijske aktivnosti – kao što su:
 - glavna zavisna društva i pridružena društva, uključujući konsolidirane i nekonsolidirane strukture;
 - struktura duga i povezanih stavki, uključujući vanbilansne finansijske aranžmane i sporazume o najmu;
 - povlašteni vlasnici (lokalni, inostrani, poslovna reputacija i iskustvo) i povezane strane; i
 - korištenje derivativnih finansijskih instrumenata.

- Finansijsko izvještavanje – kao što su:
 - računovodstvena načela i praksa specifična za djelatnost, uključujući značajne kategorije specifične za djelatnost (na primjer, zajmove i ulaganja za banke, ili istraživanje i razvoj za farmaceutske kompanije);
 - praksa u vezi s priznavanjem prihoda;
 - računovodstvo fer vrijednosti;
 - devizna imovina, obaveze i transakcije; i
 - računovodstvo zaneuobičajene ili složene transakcije, uključujući one u kontroverznim ili novim područjima (na primjer, računovodstvo za plaćanja u vidu dionica).

A25. Značajne promjene u subjektu u odnosu na prethodne periode mogu stvoriti ili promijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Vrste subjekata posebne namjene

A26. Subjekt posebne namjene (koji se ponekad naziva posrednik posebne namjene) je subjekt koji je često osnovan s jasnom ili dobro definiranom svrhom, kao što je ostvariti najam ili sekuritizaciju finansijske imovine ili provesti aktivnosti istraživanja i razvoja. Može imati oblik korporacije, fiducijarnog društva, ortakluka ili nekorporativnog subjekta. Subjekt u čije ime je osnovan subjekt posebne namjene može na njega prenijeti imovinu (na primjer, kao dio transakcije prestanka priznavanja finansijske imovine), imati pravo korištenja njegove imovine ili pružanja usluga, dok ostale strane mogu osiguravati finansiranje subjekta posebne namjene. Kako je navedeno u MRevS-u 550, u nekim okolnostima, subjekt posebne namjene može biti povezana strana subjekta.⁹

A27. Okviri finansijskog izvještavanja često detaljno navode uvjete koji stvaraju kontrolu ili okolnosti u kojima se treba razmotriti konsolidiranje subjekta posebne namjene. Tumačenje zahtjeva takvih okvira često zahtijeva detaljno poznavanje relevantnih sporazuma koji se odnose na subjekt posebne namjene.

Izbor i primjena računovodstvenih politika subjekta (Vidjeti tačku 11(c).)

A28. Razumijevanje izbora i primjene računovodstvenih politika subjekta može obuhvatiti pitanja kao što su:

- metode koje subjekt koristi za iskazivanje značajnih i neuobičajenih transakcija;

⁹ MRevS 550 "Povezane strane", tačka A7.

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- učinak važnih računovodstvenih politika u kontroverznim ili novim područjima za koja nedostaju mjerodavne smjernice ili o kojima nema konsenzusa;
- promjene u računovodstvenim politikama subjekta; i
- standardi finansijskog izvještavanja i zakoni i regulativa koji su novi za subjekt, te kada i kako će subjekt usvojiti te zahtjeve.

Ciljevi i strategije i povezani poslovni rizici (Vidjeti tačku 11(d).)

A29. Subjekt vodi svoje poslovanje u kontekstu faktora djelatnosti, regulatornih faktora i ostalih unutrašnjih i vanjskih faktora. Kako bi reagirali na te faktore, menadžment subjekta ili oni koji su zaduženi za upravljanje definiraju ciljeve, koji predstavljaju opći plan za subjekt. Strategije su pristupi kojima menadžment namjerava postići svoje ciljeve. Ciljevi i strategije subjekta mogu se tokom vremenamijenjati.

A30. Poslovni rizici su širi od rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima, iako ih uključuju. Poslovni rizik može nastati zbog promjena ili složenosti. Propust prepoznavanja potrebe za promjenom također može stvoriti poslovni rizik. Poslovni rizik može nastati, na primjer, na osnovu:

- razvoja novih proizvoda ili usluga koji može biti neuspješan;
- tržišta koje je, čak i ako seuspješnorazvija, neodgovarajuće da podrži proizvod ili uslugu; ili
- grešaka u proizvodu ili usluzi koje mogu imati za posljedicu obaveze ili rizik od loše reputacije.

A31. Razumijevanje poslovnih rizika s kojima se suočava subjekt povećava vjerovatnost prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, budući da će najveći dio poslovnih rizika imati eventualne finansijske posljedice, a time i utjecaj u finansijskim izvještajima. Međutim, revizor nema odgovornost za prepoznavanje ili procjenjivanje svih poslovnih rizika, jer svi poslovni rizici ne stvaraju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

A32. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti kada stječe razumijevanje ciljeva, strategija i povezanih poslovnih rizika subjekta koji za posljedicu mogu imati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima, uključuju:

- razvoj djelatnosti (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da subjekt nema osoblje ili stručnost za suočavanje s promjenama u djelatnosti);
- nove proizvode ili usluge (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da se povećavaju obaveze u vezi s proizvodima);
- rast poslovanja (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da potražnja nije tačno procijenjena);

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- nove računovodstvene zahtjeve (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, nepotpuna ili nepravilna primjena ili povećani troškovi);
- regulatorne zahtjeve (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da je povećana izloženost riziku sankcioniranja);
- tekuće i buduće zahtjeve financiranja (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, gubitak izvora financiranja zbog nemogućnosti subjekta da ispunji zahtjeve);
- korištenje IT-a (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da sistemi i procesi nisu kompatibilni); i
- efekte implementiranja strategije, posebno svi efekti koji vode uspostavljanju novih računovodstvenih zahtjeva (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, nepotpuna ili neispravna implementacija).

A33. Poslovni rizik može imati trenutne posljedice na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za klase transakcija, stanja računa i objave na nivou tvrdnje ili na nivou finansijskog izvještaja. Na primjer, poslovni rizik nastao zbog smanjenja broja kupaca može povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s vrednovanjem potraživanja. Međutim, isti rizik, naročito u kombinaciji s padom u privredi, može također imati i dugotrajne posljedice, koje revizor razmatra kada procjenjuje prikladnost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Može li poslovni rizik imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje se, stoga, sagledava u kontekstu okolnosti subjekta. Primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja navedeni su u Dodatku 2.

A34. Uobičajeno, menadžment prepoznaje poslovne rizike i razvija pristupe za njihovo prevazilaženje. Takav postupak procjene rizika dio je internih kontrola i razmatra se u tački 15 i u tačkama A79-A80.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A35. Za reviziju subjekata javnog sektora, na "ciljeve menadžmenta" mogu utjecati obaveze u vezi s javnom odgovornošću a ti ciljevi mogu uključivati one kojima je izvoriste u zakonu, regulativi ili drugim propisima.

Mjerenje i pregled finansijske uspješnosti subjekta (Vidjeti tačku 11(e).)

A36. Menadžment idruge osobe u subjektu će mjeriti i pregledavati ono što smatraju važnim. Mjerenja uspješnosti, vanjska ili unutrašnja, stvaraju pritisak na subjekt. Ti pritisci, pak, mogu motivirati menadžment da poduzme radnje radi poboljšanja poslovne uspješnosti ili da je pogrešno prikaže u finansijskim izvještajima. U skladu s tim, razumijevanje mjera uspješnosti subjekta pomaže revizoru u sagledavanju može li pritisak da se ostvari ciljana uspješnost rezultirati aktivnostima menadžmenta koje povećava-

ju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući i one zbog prevare. Vidjeti MRevS 240 radi zahtjeva i uputstava u vezi s rizicima prevare.

A37. Mjerenje i pregled finansijske uspješnosti nisu isti kao monitoring kontrola (razmatra se kao komponenta internih kontrola u tačkama A98-A104), iako se njihove svrhe mogu preklapati:

- mjerenje i pregled uspješnosti usmjereni su prema pitanju ostvaruje li poslovna uspješnost ciljeve koje je postavio menadžment (ili treće strane); i
- monitoring kontrola posebno se bavi uspješnošću djelovanja internih kontrola.

U nekim slučajevima, međutim, pokazatelji uspješnosti također pružaju informacije koje omogućavaju menadžmentu da otkrije nedostatke u internim kontrolama.

A38. Primjeri interno generiranih informacija koje menadžment koristi za mjerenje i pregled finansijske uspješnosti, i koje revizor može razmotriti, uključuju:

- ključne pokazatelje uspješnosti (finansijske i nefinansijske) te ključne odnose, trendove i poslovne statistike;
- analize uspješnosti perioda u odnosu na druge periode;
- budžete, prognoze, informacije po segmentima i odjelima, izvještaje o uspješnosti na nivou odjela ili drugih organizacijskih dijelova;
- mjere uspješnosti zaposlenika i politike podsticajnog nagrađivanja; i
- poređenje uspješnosti subjekta u odnosu na konkurenciju.

A39. Vanjske strane također mogu mjeriti i pregledavati finansijsku uspješnost subjekata.

Na primjer, eksterne informacije, kao što su izvještaji analitičara i bonitetnih agencija, mogu pružiti revizoru korisne informacije. Takvi se izvještaji često mogu dobiti od subjekta koji je predmet revizije.

A40. Unutrašnja mjerenja mogu ukazati na neočekivane rezultate ili trendove koji od menadžmenta zahtijevaju da utvrdi razloge i poduzme korektivne mjere (uključujući, u nekim slučajevima, pravovremeno otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja). Mjerenja uspješnosti također mogu ukazati revizoru na rizik pogrešnog prikazivanja povezanih informacija finansijskih izvještaja. Na primjer, mjerenje uspješnosti može pokazati da subjekt ima neuobičajeno brzi rast ili profitabilnost u poređenju s drugim subjektima iz iste djelatnosti. Takve informacije, naročito u kombinaciji s drugim faktorima, kao što su bonusi na osnovu uspješnosti ili podsticajno nagrađivanje, mogu ukazivati na mogući rizik pristrasnosti menadžmenta pri sastavljanju finansijskih izvještaja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A41. Manji subjekti često nemaju postupak mjerenja i pregleda finansijske uspješnosti. Pitanja postavljena menadžmentu mogu otkriti da se za ocjenjivanje finansijske uspješnosti i poduzimanje odgovarajućih radnji on oslanja na određene ključne pokazatelje. Ako takva pitanja ukažu na nepostojanje mjerenja ili pregledavanja uspješnosti, može postojati povećan rizik da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno i ispravljeno.

Interna kontrola subjekta (Vidjeti tačku 12.)

A42. Razumijevanje interne kontrole pomaže revizoru u prepoznavanju vrsta potencijalnog pogrešnog prikazivanja i faktora koji utječu na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, te u osmišljavanju vrsta, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka.

A43. Sljedeći materijal za primjenu o internoj kontroli prezentiran je u četiri dijela, i obuhvata:

- opće vrste i karakteristike interne kontrole;
- kontrole relevantne za reviziju;
- sadržaj i stepen razumijevanja relevantnih kontrola; i
- komponente interne kontrole.

Opće vrste i karakteristike interne kontrole

Svrha interne kontrole

A44. Interna kontrola se osmišljava, provodi i održava radi otklanjanja uočenih poslovnih rizika koji prijete ostvarivanju nekog od ciljeva subjekta koji se odnose na:

- pouzdanost finansijskog izvještavanja subjekta;
- efikasnost i djelotvornosti njegovog poslovanja; i
- njegovu usklađenost s primjenjivim zakonima i regulativom.

Način na koji je interna kontrola osmišljena, provodi se i održava se razlikujeu zavisnosti od veličine i složenosti subjekta.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A45. Manji subjekti mogu koristiti manje strukturirane načine i jednostavnije procese i postupke za postizanje svojih ciljeva.

Ograničenja interne kontrole

A46. Interna kontrola, bez obzira na to koliko bila efikasna, može subjektu osiguratisamo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva finansijskog izvještavanja subjekta.

Na vjerovatnost njihovog postizanja utječu inherentna ograničenja interne kontrole. To uključuje realnu mogućnost da prosudbe ljudi u procesu donošenja odluka mogu biti pogrešne, te da se zbog ljudskih pogrešaka mogu dogoditi poremećaji u internoj kontroli. Na primjer, može doći do greške u osmišljavanju ili u primjeni kontrole. Isto tako, djelovanje kontrole može biti neefikasno, kao što je u slučaju kada se informacije proizvedene za svrhe interne kontrole (na primjer, izvještaj o izuzecima) neefikasno koriste jer osobe odgovorne za pregledavanje tih informacija ne razumiju njihovu svrhu ili propuštaju poduzeti primjerenu radnju.

- A47. Osim toga, kontrole semoguzaobići tajnimdogovorom dvijuilivišeosoba ili neodgovarajućim zaobilaženjem kontrola od strane menadžmenta. Na primjer, menadžment može zaključiti dopunske sporazume s kupcima kojima se mijenjaju uvjeti i odredbe standardnih prodajnih ugovora subjekta, što može rezultirati neispravnim priznavanjem prihoda. Također, mogu se zaobići ili onesposobiti kontrole editiranja u softverskim programima koje su osmišljene za prepoznavanje i izvještavanje o transakcijama koje prelaze određeni kreditni limit.
- A48. Takođe, prilikom osmišljavanja i primjene kontrola, menadžment može stvarati prosudbe o vrstama i obimu kontrola koje želi da primijeni i o vrstama i obimu rizika koje može da preuzme.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A49. Manji subjekti često imaju manje zaposlenika što može ograničiti nivo do kojeg je izvediva podjela dužnosti. Međutim, u malom subjektu s vlasnikom-menadžerom, vlasnik-menadžer može biti u mogućnosti da obavlja efikasniji nadzor nego u velikom subjektu. Taj nadzor može biti kompenzacija za ograničene mogućnosti podjele dužnosti.
- A50. S druge strane, vlasniku-menadžeru može biti lakše zaobići kontrole jer je sistem interne kontrole slabije strukturiran. Revizor to treba uzeti u obzir pri prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare.

Podjela interne kontrole na komponente

- A51. Podjela interne kontrole na sljedećih pet komponenti, za svrhe MRevs-ova, osigurava koristan okvir revizoru za sagledavanje kako različiti aspekti interne kontrole subjekta mogu utjecati na reviziju:
- (a) okruženje kontrola;
 - (b) postupak procjene rizika subjekta;
 - (c) informacioni sistem, uključujući povezane poslovne procese, relevantan za finansijsko izvještavanje i komuniciranje;

- (d) kontrolne aktivnosti; i
- (e) monitoring kontrola.

Ova podjela neophodno ne odražava načine na koje subjekt osmišljava, provodi i održava internu kontrolu ili kako klasificira određenu komponentu. Revizor može koristiti različitu terminologiju ili okvire u odnosu na one korištene u ovom MRevS-u za opisivanje različitih aspekata interne kontrole i njihovih utjecaja na reviziju, ako se njima obuhvataju sve komponente opisane u ovom MRevS-u.

A52. Materijal za primjenu u vezi s pet komponenti interne kontrole i način kako se odnose na reviziju finansijskih izvještaja naveden je u nastavku, u tačkama A69-A104. Dodatak 1 pruža daljnja objašnjenja za ove komponente interne kontrole.

Karakteristike ručnih i automatiziranih elemenata interne kontrole relevantne za revizorovu procjenu rizika

A53. Sistem interne kontrole subjekta obuhvata ručne, a često i automatizirane elemente. Karakteristike ručnih ili automatiziranih elemenata relevantne su za revizorovu procjenu rizika i daljnje revizijske postupke koji se na njoj zasnivaju.

A54. Korištenje ručnih ili automatiziranih elemenata u internoj kontroli također utječe na način na koji se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju:

- Kontrole u ručnom sistemu mogu uključivati takve postupke kao što su odobravanje i pregled transakcija i usklađivanja te praćenje usaglašavanja stavki. Subjekt može alternativno koristiti automatizirane postupke za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija, pri čemu zapisi u elektroničkom obliku zamjenjuju papirnate dokumente.
- Kontrole u IT sistemima sastoje se od kombinacije automatiziranih kontrola (na primjer, kontrola uključenih u računarske programe) i ručnih kontrola. Osim toga, ručne kontrole mogu biti nezavisne od IT, mogu koristiti informacije stvorene uz pomoć IT, ili se mogu ograničiti na monitoring djelotvornosti funkcioniranja IT-a i automatiziranih kontrola, te obradu izuzetnih slučajeva. Kada se IT koristi za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija ili drugih podataka za uključivanje u finansijske izvještaje, sistemi i programi mogu obuhvatati kontrole koje se odnose na odgovarajuće tvrdnje za značajne račune ili mogu biti presudne za djelotvorno funkcioniranje ručnih kontrola koje zavise od IT-a.

Kombinacija ručnih i automatiziranih kontrola subjekta varira prema karakteristikama i složenosti primjene IT-a u subjektu.

A55. Općenito, IT je koristan za internu kontrolu jer omogućava subjektu da:

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- dosljedno primjenjuje prethodno utvrđena pravila poslovanja i obavlja složene obračune pri obrađivanju velikog broja transakcija i podataka;
- poboljša nivo pravovremenosti, raspoloživosti i tačnosti informacija;
- olakša dodatne analize informacija;
- unaprijedi mogućnosti za praćenje uspješnosti aktivnosti subjekta i njegovih politika i postupaka;
- smanji rizik da će kontrole biti zaobiđene; i
- unaprijedi mogućnosti postizanja djelotvorne podjele dužnosti provođenjem sigurnosnih kontrola u aplikacijama, bazama podataka i operativnim sistemima.

A56. IT također stvara i specifične rizike za internu kontrolu subjekta, uključujući sljedeće:

- oslanjanje na sisteme ili programe koji netačno obrađuju podatke, obrađuju netačne podatke ili oboje;
- neovlašteni pristup podacima koji može dovesti do uništavanja podataka ili njihovog neodgovarajućeg mijenjanja, uključujući evidentiranje neodobrenih ili nepostojećih transakcija ili netačno evidentiranje transakcija. Posebni rizici mogu nastati kada više korisnika ima pristup zajedničkoj bazi podataka;
- mogućnost da osoblje IT-a dobije prava pristupa iznad nivoa koji je potreban za obavljanje dužnosti koje su im dodijeljene, narušavajući time podjelu dužnosti;
- neovlašteni pristup podacima u matičnim datotekama;
- neovlašteno mijenjanje sistema ili programa;
- neobavljanje neophodnih promjena u sistemima ili programima;
- neodgovarajuće ručne intervencije; i
- potencijalni gubitak podataka ili nemogućnost pristupa podacima kada su potrebni.

A57. Ručni elementi u internim kontrolama mogu biti prikladniji tamo gdje su potrebne prosudbe ili pak postoji sloboda izbora kao, na primjer, u sljedećim okolnostima:

- u velikim, neuobičajenim ili jednokratnim transakcijama;
- u okolnostima u kojima je teško definirati, anticipirati ili predvidjeti pogreške;
- u promjenjivim okolnostima koje zahtijevaju kontrole izvan djelokruga postojećih automatiziranih kontrola; i
- pri monitoringu djelotvornosti automatiziranih kontrola.

A58. Ručni elementi u internim kontrolama mogu biti manje pouzdani od automatiziranih kontrola jer se mogu lakše zaobići, ignorirati ili preskočiti te su podložniji jednostavnim pogreškama i previdima. Zbog toga se ne može pretpostaviti dosljedno primjenjivanje ručnog kontrolnog elementa. Ručni kontrolni elementi mogu biti manje prikladni u slučajevima:

- ponavljajućih ili vrlo brojnih transakcija, ili u situacijama kada se kontrolnim parametrima koji su automatizirani greške koje se mogu anticipirati ili predvidjeti, mogu spriječiti ili otkriti i ispraviti; i
- kontrolnih aktivnosti za koje se mogu osmisliti i automatizirati specifični načini provođenja kontrole.

A59. Obim i vrsta rizika interne kontrole varira u zavisnosti od vrste i karakteristika informacionog sistema subjekta. Subjekt reagira na rizike koji proističu iz korištenja IT-a ili korištenja ručnih elemenata interne kontrole uspostavljanjem djelotvornih kontrola u kontekstu karakteristika informacionog sistema subjekta.

Kontrole relevantne za reviziju

A60. Postoji direktna veza između ciljeva subjekta i kontrola koje implementira s ciljem osiguranja razumnog uvjerenja o njihovom postizanju. Ciljevi subjekta, a time i kontrole, odnose se na finansijsko izvještavanje, poslovanje i usklađenost. Međutim, nisu svi ti ciljevi i kontrole relevantni za revizorovu procjenu rizika.

A61. Faktori relevantni za revizorovu prosudbu o tome je li kontrola, pojedinačna ili u kombinaciji s drugima, relevantna za reviziju mogu uključivati pitanja kao što su:

- značajnost;
- važnost povezanih rizika;
- veličina subjekta;
- vrsta poslovanja subjekta, uključujući njegovu organizaciju i karakteristike vlasništva;
- raznovrsnost i složenost poslovanja subjekta;
- primjenjivi zakonski i regulatorni zahtjevi;
- okolnosti i primjenjiva komponenta interne kontrole;
- vrste i složenost sistema koji su dio interne kontrole subjekta, uključujući korištenje uslužnih organizacija; i
- da li, i na koji način, određena kontrola, pojedinačna ili u kombinaciji s drugima, sprječava, ili otkriva i ispravlja značajno pogrešno prikazivanje.

- A62. Kontrole nad potpunosti i tačnošću informacija koje proizvodi subjekt također mogu biti važne za reviziju ako revizor namjerava koristiti te informacije pri osmišljavanju i provođenju daljnjih postupaka. Kontrole koje se odnose na poslovne ciljeve i usklađenost također mogu biti relevantne za reviziju ukoliko se odnose na podatke koje revizor ocjenjuje ili koristi u primjenjivanju revizijskih postupaka.
- A63. Interna kontrola za zaštitu imovine od neovlaštenog prisvajanja, korištenja ili otuđivanja može uključivati kontrole koje se odnose na finansijsko izvještavanje i ciljeve poslovanja. Revizorova razmatranja takvih kontrola općenito su ograničena na one kontrole koje su relevantne za pouzdanost finansijskog izvještavanja.
- A64. Subjekt obično ima kontrole u vezi s ciljevima koji nisu relevantni za reviziju i koje stoga ne treba razmatrati. Na primjer, poslovni subjekt se može oslanjati na sofisticirani sistem automatiziranih kontrola radi osiguravanja djelotvornog i uspješnog poslovanja (poput komercijalnih avio-prevozničkih sistema automatske kontrole radi održavanja reda letenja), ali takve kontrole obično nisu relevantne za reviziju. Pored toga, iako se interna kontrola primjenjuje na cjelokupni subjekt ili neku njegovu poslovnu jedinicu ili poslovni proces, za reviziju ne mora biti relevantno razumijevanje interne kontrole koja se odnosi na svaku poslovnu jedinicu ili poslovni proces.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A65. Revizori javnog sektora često imaju dodatne odgovornosti u vezi s internim kontrolama, na primjer da izvijeste o usklađenosti s ustanovljenim kodeksom prakse. Revizori javnog sektora također mogu imati odgovornosti da izvijeste o usklađenosti sa zakonom, s regulativom ili drugim propisima. Kao posljedica toga, njihov pregled internih kontrola može biti širi i detaljniji.

Sadržaj i nivo razumijevanja relevantnih kontrola (Vidjeti tačku 13.)

- A66. Ocjenjivanje osmišljenosti kontrole uključuje razmatranje da li kontrola, pojedinačna ili u kombinaciji s ostalim kontrolama, može uspješno spriječiti, ili otkriti i ispraviti značajna pogrešna prikazivanja. Primjena kontrole znači da kontrola postoji te da je subjekt koristi. Procjenjivati primjenu kontrole koja nije djelotvorna nema mnogo smisla, pa se stoga najprije razmatra osmišljenost kontrola. Neodgovarajuće osmišljena kontrola može predstavljati značajnu slabost interne kontrole.
- A67. Postupci procjene rizika za svrhu pribavljanja revizijskih dokaza o osmišljenosti i implementaciji relevantnih kontrola mogu uključivati:
- postavljanje pitanja zaposlenicima subjekta;
 - posmatranje primjene određene kontrole;

- provjeravanje dokumenata i izvještaja; i
- praćenje transakcije kroz informacijski sistem relevantan za finansijsko izvještavanje.

Samo postavljanje pitanja, međutim, nije dovoljno za ove svrhe.

A68. Stjecanje razumijevanja internih kontrola subjekta nije dovoljno za testiranje uspješnosti djelovanja kontrola, ukoliko ne postoji određena automatizacija koja osigurava dosljedno djelovanje kontrole. Na primjer, pribavljanje revizijskih dokaza o provođenju ručne kontrole koja se vrši u određenom trenutku ne pruža revizijski dokaz o uspješnosti djelovanja kontrole u ostalom vremenu tokom perioda obuhvaćenog revizijom. Međutim, zbog dosljednosti svojstvene obradama zasnovanim na primjeni IT-a (vidjeti tačku A55), obavljanje revizijskih postupaka radi utvrđivanja da li je primijenjena automatizirana kontrola može poslužiti kao test da te kontrole uspješno djeluju, zavisno od revizorove procjene i testiranja kontrola, kao što su kontrole promjena programa. Testovi uspješnosti djelovanja kontrola detaljnije su opisani u MRevS-u 330.¹⁰

Komponente interne kontrole – Okruženje kontrole (Vidjeti tačku 14.)

A69. Okruženje kontrole uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja i stavove, svijest i aktivnosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta u vezi s internom kontrolom i njenim značajem za subjekt. Okruženje kontrole daje ton organizaciji, utječući na svijest zaposlenika o kontroli.

A70. Elementi okruženja kontrole koji mogu biti relevantni za stjecanje razumijevanja o okruženju kontrola uključuju sljedeće:

- (a) *Saopštavanje i provođenje integriteta i etičkih vrijednosti* – to su bitni elementi koji utječu na djelotvornost osmišljavanja, upravljanja i monitoringa kontrole.
- (b) *Posvećenost kompetentnosti* – pitanja kao što je razmatranje menadžmenta koji nivo kompetentnosti je neophodan za određene poslove i kako te nivoe pretečiti u traženo znanje i vještine.
- (c) *Učestvovanje onih koji su zaduženi za upravljanje* – odlike onih koji su zaduženi za upravljanje kao što su:
 - njihova nezavisnost od menadžmenta;
 - njihovo iskustvo i ugled;
 - nivo njihove uključenosti i informacije koje primaju, te koliko pomno ispituju aktivnosti; i

¹⁰ MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- primjerenost njihovih aktivnosti, uključujući stepen u kojem postavljaju i rješavaju složena pitanja s menadžmentom, kao i interakcije s internim i eksternim revizorima.
- (d) *Filozofija i stil menadžmenta* – karakteristike kao što su:
- pristup menadžmenta preuzimanju poslovnih rizika i upravljanju tim rizicima;
 - stavovi i aktivnosti u pogledu finansijskog izvještavanja; i
 - stavovi o obradi informacija, te računovodstvenim funkcijama i osoblju.
- (e) *Organizacijska struktura* – okvir unutar kojeg se planiraju, izvode, kontroliraju i pregledavaju aktivnosti subjekta za postizanje njegovih ciljeva.
- (f) *Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti* – pitanja kao što su kako se dodjeljuju ovlasti i odgovornosti za odvijanje aktivnosti i kako je uspostavljena hijerarhija odobravanja i izvještavanja.
- (g) *Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima* – politika i praksa koja se odnosi na, na primjer, zapošljavanje, orijentaciju, obuku, ocjenjivanje, savjetovanje, unaprjeđivanje, nagrađivanje i sankcioniranje.

Revizijski dokazi za elemente okruženja kontrole

A71. Revizor najčešće pribavlja relevantne revizijske dokaze kombinacijom pitanja i drugih postupaka procjene rizika, na primjer, potvrđivanjem odgovora na pitanja provjerom ili pregledom dokumentacije. Na primjer, ispitivanjem menadžmenta i zaposlenih, revizor može steći razumijevanje kako menadžment saopštava zaposlenicima svoje poglede na poslovnu praksu i etično ponašanje. Revizor tada utvrđuje da li su relevantne kontrole provedene tako što razmatra je li menadžment donio formalni kodeks ponašanja i da li postupa u skladu s kodeksom.

Utjecaj okruženja kontrole na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

A72. Neki elementi okruženja kontrole subjekta imaju prevladavajući utjecaj na procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, na svijest o kontroli u subjektu znatno mogu utjecati oni koji su zaduženi za upravljanje, jer je jedna od njihovih uloga da budu protivteža pritiscima na menadžment u vezi s finansijskim izvještavanjem koji mogu proisticati iz zahtjeva tržišta ili shema za nagrađivanje. Na efikasnost osmišljenosti okruženja kontrole u odnosu na učešće onih koji su zaduženi za upravljanje, stoga, utječu pitanja kao što su:

- njihova nezavisnost od menadžmenta i njihova mogućnost da ocijene aktivnosti menadžmenta;
- razumiju li poslovne transakcije subjekta; i
- do koje mjere ocjenjuju da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

A73. Aktivni i nezavisni odbor direktora može utjecati na filozofiju i poslovni stil višeg menadžmenta. Međutim, drugi elementi mogu imati ograničeniji utjecaj. Na primjer, iako politika i praksa usmjerena na zapošljavanje kompetentnog finansijskog, računovodstvenog i IT osoblja može smanjiti rizik pogrešaka u obrađivanju finansijskih informacija, ona ne može ublažiti veliku pristrasnost top menadžmenta u procjenjivanju zarade poslovnog subjekta.

A74. Postojanje zadovoljavajućeg okruženja kontrole može biti pozitivan faktor kada revizor procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, iako ono može pomoći u smanjivanju rizika prevare, zadovoljavajuće okruženje kontrole nije potpuna zaštita od prevara. Suprotno tome, slabosti u okruženju kontrole mogu potkopati djelotvornost kontrola, naročito u vezi s prevarama. Na primjer, propust menadžmenta da osigura dovoljne resurse za prevazilaženje rizika sigurnosti IT sistema može negativno utjecati na internu kontrolu tako što stvara mogućnost da se izvrše neispravne promjene programa ili podataka ili obrade neodobrene transakcije. Kako je objašnjeno u MRevS-u 330, okruženje kontrole također utječe na vrste, vremenski raspored i obim revizorovih daljnjih postupaka.¹¹

A75. Okruženje kontrole samo po sebi ne sprječava, niti otkriva i ispravlja značajna pogrešna prikazivanja. Ono može, međutim, utjecati na revizorovu ocjenu efikasnosti drugih kontrola (na primjer, monitoringa kontrola i djelovanja specifičnih kontrolnih aktivnosti) i na taj način, na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A76. Okruženja kontrole u manjim subjektima najčešće su različita u odnosu na ona u velikim subjektima. Na primjer, moguće je da oni koji su zaduženi za upravljanje u malom subjektu neće uključiti nezavisnog ili vanjskog člana, te kada nema drugih vlasnika, ulogu upravljanja može direktno preuzeti vlasnik-menadžer. Sadržaj okruženja kontrola može također utjecati na važnost drugih kontrola ili na njihovo nepostojanje. Na primjer, aktivna uključenost vlasnika-menadžera može ublažiti određene rizike nastale na osnovu nepostojanja podjele dužnosti u malom subjektu; ta uključenost može, međutim, povećati druge rizike, na primjer, rizik zaobilaženja kontrole.

¹¹ MRevS 330, tačke A2-A3.

- A77. Također, moguće je da revizijski dokazi za elemente okruženja kontrole u manjim subjektima neće biti dostupni u obliku dokumenata, naročito tamo gdje komuniciranje između menadžmenta i ostalog osoblja može biti neformalno, a ipak efikasno. Na primjer, moguće je da mali subjekti nemaju pisani kodeks ponašanja već se, umjesto toga, kroz usmeno komuniciranje i ličnim primjerima menadžera stvara klima kojom se naglašava važnost integriteta i etičkog ponašanja.
- A78. U skladu s navedenim, stavovi, svijest i aktivnosti menadžmenta ili vlasnikamenadžera od posebne su važnosti za revizorovo razumijevanje okruženja kontrola manjih subjekata.

Komponente interne kontrole – Postupak procjene rizika u subjektu (Vidjeti tačku 15.)

- A79. Postupak procjene rizika u subjektu predstavlja osnovu na kojoj menadžment utvrđuje rizike kojima treba upravljati. Ukoliko taj postupak za procjenu rizika odgovara datim okolnostima, uključujući vrstu, veličinu i složenost subjekta, on pomaže revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Je li postupak procjene rizika subjekta odgovarajući za date okolnosti, pitanje je za prosudbu.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti tačku 17.)

- A80. U malom subjektu će rijetko biti uspostavljen postupak procjene rizika. U takvim slučajevima je vjerovatnije da će menadžment prepoznati rizike kroz direktnu ličnu uključenost u poslovanje. Nezavisno od okolnosti, međutim, i dalje je neophodno postavljati pitanja o tome kako se prepoznaju rizici i kako se menadžment suočava s njima.

Komponente interne kontrole – Informacioni sistem, uključujući povezane poslovne procese relevantne za finansijsko izvještavanje, i komunikaciju

Informacioni sistem, uključujući povezane poslovne procese relevantne za finansijsko izvještavanje (Vidjeti tačku 18.)

- A81. Informacioni sistem relevantan za ciljeve finansijskog izvještavanja, koji uključuje računovodstveni sistem, sastoji se od postupaka i evidencija osmišljenih i ustanovljenih:
- da iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju o transakcijama subjekta (kao i događajima i uvjetima) te radi održavanja odgovornosti za imovinu, obaveze i kapital;
 - da riješe neispravno obrađene transakcije, na primjer, automatsko storniranje neispravnih stavki i prateći postupci za redovno brisanje tih stavki;
 - da obrade i izvijeste o isključivanju sistema ili zaobilazanju kontrola;
 - za prijenos informacija iz sistema za obrađivanje transakcija u glavnu knjigu;

- za evidentiranje informacija relevantnih za finansijsko izvještavanje o događajima i uvjetima koji nisu transakcije, kao što su amortizacija dugotrajne materijalne ili dugotrajne nematerijalne imovine i promjene u naplativosti računa potraživanja; i
- za osiguranje da su prikupljene, evidentirane, obrađene, sažete i primjereno objavljene u finansijskim izvještajima one informacije koje treba objaviti u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

Knjiženja u dnevniku

A82. Informacioni sistem subjekta obično uključuje primjenu standardnih knjiženja u dnevnik koja se kontinuirano provode radi evidentiranja transakcija. Primjeri mogu biti knjiženja u dnevniku radi evidentiranja prodaje, nabavke i isplate u glavnoj knjizi ili radi evidentiranja računovodstvenih procjena koje periodično radi menadžment, kao što su promjene u procjeni nenaplativih računa potraživanja.

A83. Postupak finansijskog izvještavanja subjekta također uključuje nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. Primjeri takvih unosa uključuju konsolidacijska prilagođavanja i unose za poslovno spajanje ili otuđivanje ili jednokratne procjene, kao što su one za umanjenje imovine. U ručnim sistemima zasnovanim na glavnoj knjizi u papirnom obliku, nestandardna knjiženja se mogu otkriti pregledom knjiga, dnevnika i prateće dokumentacije. Kada se za vođenje glavne knjige i sastavljanje finansijskih izvještaja koriste automatizirani postupci, takva knjiženja postoje samo u elektronskom obliku i mogu se lakše identificirati primjenom revizijskih tehnika uz pomoć računara.

Povezani poslovni procesi

A84. Poslovni procesi subjekta su aktivnosti osmišljene za:

- razvoj, nabavku, proizvodnju, prodaju i distribuciju proizvoda i usluga subjekta;
- obezbjeđivanje usklađenosti sa zakonima i propisima; i
- evidentiranje informacija, uključujući računovodstvene informacije i informacije za finansijsko izvještavanje.

Poslovni procesi za posljedicu imaju transakcije koje se evidentiraju, obrađuju i izvještavaju pomoću informacijskog sistema. Stjecanje razumijevanja poslovnih procesa subjekta, koje uključuje način nastanka transakcija, pomaže revizoru da stekne razumijevanje informacijskog sistema subjekta koji je relevantan za finansijsko izvještavanje na način koji odgovara okolnostima subjekta.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A85. Informacioni sistemi i povezani poslovni procesi relevantni za finansijsko izvještavanje u malim subjektima će vjerovatno biti manje formalni nego u velikim subjektima, ali njihova uloga je jednako važna. Malim subjektima s aktivno uključenim menadžmentom nisu potrebni dugački opisi računovodstvenih postupaka, sofisticirane računovodstvene evidencije ili pisane politike. Razumijevanje sistema i procesa subjekta stoga može biti lakše postignuto u reviziji manjeg subjekta, i može se više oslanjati na postavljanje pitanja nego provjeru dokumentacije. Potreba stjecanja razumijevanja, međutim, ostaje i dalje važna.

Komuniciranje (Vidjeti tačku 19.)

A86. Komuniciranje u subjektu o ulogama u finansijskom izvještavanju i odgovornostima za finansijsko izvještavanje i o važnim pitanjima koja se odnose na finansijsko izvještavanje uključuje osiguravanje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje se odnose na internu kontrolu nad finansijskim izvještavanjem. Ono uključuje stepen u kojem osoblje shvata kako su njegove aktivnosti u informacionom sistemu finansijskog izvještavanja povezane s radom drugih te načine izvještavanja odgovarajućeg višeg nivoa unutar subjekta o izuzecima. Komunikacija može biti u obliku priručnika o politikama i priručnika za finansijsko izvještavanje. Otvoreni komunikacijski kanali doprinose izvještavanju o izuzecima i djelovanju u vezi s njima.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A87. Komuniciranje može biti manje formalno i lakše se ostvaruje u manjim nego u velikim subjektima zbog veličine malog subjekta, kao i zbog veće vidljivosti i dostupnosti menadžmenta.

Komponente interne kontrole – Kontrolne aktivnosti (Vidjeti tačku 20.)

A88 Kontrolne aktivnosti su politike i postupci koji pomažu osigurati da se izvršavaju direktive menadžmenta. Kontrolne aktivnosti, bez obzira jesu li unutar IT ili ručnih sistema, imaju različite ciljeve i primjenjuju se na različitim organizacijskim i funkcionalnim nivoma. Primjeri određenih kontrolnih aktivnosti uključuju one koje su u vezi s:

- autoriziranjem;
- pregledom uspješnosti;
- obrađivanjem informacija;
- fizičkim kontrolama; i
- podjelom dužnosti.

A89. Kontrolne aktivnosti koje su relevantne za reviziju su:

- one za koje se zahtijeva da budu tretirane kao takve, a to su one kontrolne aktivnosti koje se odnose na značajne rizike i one koje se odnose na rizike za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, kako se zahtijeva tačkama 29 i 30; ili
- one koje se smatraju relevantnim na osnovu prosudbe revizora.

A90. Na revizorovu prosudbu o tome jesu li kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju utječe rizik koji je revizor prepoznao kao onaj koji može stvarati značajno pogrešno prikazivanje te smatra li revizor da je prikladno testirati operativnu efikasnost kontrole za određivanje obima dokaznih testiranja.

A91. Revizorova pažnja može biti usmjerena na prepoznavanje i stjecanje razumijevanja o kontrolnim aktivnostima koje se odnose na područja u kojima revizor smatra da postoji veća vjerovatnoća da će u njimanastati značajna pogrešna prikazivanja. Kada više kontrolnih aktivnosti ostvaruje isti cilj, nije neophodno steći razumijevanje o svakoj kontrolnoj aktivnosti koja se odnosi na taj cilj.

A92. Revizorova saznanja o postojanju ili nepostojanju kontrolnih aktivnosti dobivena stjecanjem razumijevanja o drugim komponentama interne kontrole, pomažu revizoru pri odlučivanju je li neophodno posvetiti dodatnu pažnju stjecanju razumijevanja kontrolnih aktivnosti.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A93. Koncepti na kojima počivaju kontrolne aktivnosti u malim subjektima vjerovatno će biti slični onima u velikim subjektima, ali se razlikuju s obzirom na stepen formalnosti njihovog djelovanja. Osim toga, u malim subjektima se može smatrati da određene vrste kontrolnih aktivnosti nisu relevantne zbog kontrola koje primjenjuje menadžment. Na primjer, ako menadžment ima isključivu ovlast odobravanja kreditnog limita kupcima ili odobravanja značajnih nabavki ili povlačenja kreditnih linija, to može predstavljati jaku kontrolu nad tim aktivnostima, umanjujući ili otklanjajući potrebu za detaljnijim kontrolnim aktivnostima.

A94. Veća je vjerovatnoća da će kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju manjih subjekata biti u vezi s glavnim transakcijskim ciklusima kao što su prihodi, nabavka i rashodi za zaposlenike.

Rizici nastali na osnovu IT (Vidjeti tačku 21.)

A95. Primjena IT-a utječe na način na koji se implementiraju kontrolne aktivnosti. S revizorovog gledišta, kontrole nad IT sistemima djelotvorne su ako održavaju nepovredivost informacija i štite podatke koje takvi sistemi obrađuju, i uključuju efikasne opće IT kontrole i aplikacijske kontrole.

A96. Opće IT kontrole su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući da se osigura trajno ispravno funkcioniranje informacijskih sistema. Primjenjuju se u okruženjima s centralnom jedinicom, okruženjima s mikro-jedinicama i okruženjima krajnjih korisnika. Opće IT kontrole koje održavaju nepovredivost informacija i štite podatke obično uključuju kontrole nad sljedećim:

- centrom obrade podataka i operacijama mreže;
- nabavkom, izmjenama i održavanjem sistemskog softvera;
- izmjenom programa;
- zaštitom pristupa; i
- nabavkom, razvojem i održavanjem aplikativnih sistema.

One se općenito provode radi otklanjanja rizika navedenih u tački A56.

A97. Aplikacijske kontrole su ručni ili automatizirani postupci koji tipično djeluju na nivou poslovnog procesa i primjenjuju se u obrađivanju transakcije pojedinom aplikacijom. Aplikacijske kontrole mogu biti preventivne ili detektivne i osmišljene su kako bi osigurale nepovredivost računovodstvenih evidencija. U skladu s tim, aplikacijske se kontrole odnose na postupke primijenjene pri pokretanju, evidentiranju, obrađivanju i izvještavanju transakcija ili drugih finansijskih podataka. Te kontrole pomažu osigurati da su transakcije koje su nastale autorizirane te potpuno i tačno evidentirane i obrađene. Primjeri uključuju kontrole editiranja podataka i kontrole numeričkog niza s ručnim naknadnim ispitivanjem izvještaja o izuzecima ili ispravljanjem na tački unosa podataka.

Komponente interne kontrole – Monitoring kontrola (Vidjeti tačku 22.)

A98. Monitoring kontrola je proces za procjenjivanje djelotvornosti izvođenja kontrolnih aktivnosti tokom vremena. On uključuje procjenjivanje pravovremenosti djelovanja kontrola i poduzimanje korektivnih aktivnosti. Menadžment provodi monitoring kontrola kontinuiranim aktivnostima, posebnim evaluacijama ili njihovim kombiniranjem. Kontinuirane monitoring aktivnosti često su ugrađene u redovne aktivnosti subjekta i uključuju redovne rukovodne i nadzorne aktivnosti.

A99. Monitoring aktivnosti menadžmenta mogu uključivati korištenje informacija stečenih iz komunikacije s vanjskim stranama, kao što su reklamacije kupaca i nalazi regulatora koji mogu ukazivati na probleme ili skretati pažnju na područja koja zahtijevaju poboljšanja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A100. Monitoring kontrole od strane menadžmenta se najčešće provodi na način da je menadžment ili vlasnik-menadžer usko uključen u poslovanje. Ta uključenost često otkrije

značajna odstupanja od očekivanja i netačnosti u finansijskim podacima koje će dovesti do poduzimanja korektivnih radnji u kontroli.

Službe interne revizije (Vidjeti tačku 23.)

A101. Služba interne revizije u subjektu vjerovatno će biti relevantna za reviziju ako je priroda odgovornosti i aktivnosti funkcije interne revizije u vezi sa finansijskim izvještavanjem subjekta, i revizor očekuje da će koristiti rad internih revizora kako bi izmijenio vrstu ili vremenski raspored ili smanjio obim revizijskih postupaka koje treba obaviti. Ako revizor utvrdi da će služba interne revizije vjerovatno biti relevantna za reviziju, primjenjuje se MRevS 610.

A102. Ciljevi službe interne revizije, a samim tim i priroda odgovornosti i status unutar organizacije, jako će se razlikovati u zavisnosti od veličine i strukture subjekta i zahtjeva menadžmenta i, gdje je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje. Odgovornosti službe interne revizije mogu uključivati, na primjer, monitoring interne kontrole, upravljanje rizicima, i pregled usklađenosti sa zakonima i regulativom. S druge strane, odgovornosti službe interne revizije mogu se ograničiti, na primjer, na pregled ekonomičnosti, djelotvornosti i efikasnosti poslovanja i, prema tome, moguće je da neće biti u vezi sa subjektivim finansijskim izvještavanjem.

A103. Ako je priroda odgovornosti službe interne revizije povezana sa finansijskim izvještavanjem subjekta, razmatranje eksternog revizora u vezi s obavljenim aktivnostima službe interne revizije ili s aktivnostima koje ona treba obaviti, može uključiti pregled plana revizija koji je sastavila služba interne revizije za period i, ako on postoji, raspravljanje tog plana s internim revizorima.

Izvori informacija (Vidjeti tačku 24.)

A104. Većinu informacija korištenih u monitoringu može proizvesti informacioni sistem subjekta. Ako menadžment pretpostavlja da su podaci korišteni za monitoring tačni, ali nema osnova za takvu pretpostavku, takve informacije mogu sadržavati greške koje menadžment mogu navesti na pogrešne zaključke u vezi s aktivnostima monitoringa. U skladu s navedenim, kao dio revizorovog razumijevanja monitoringa kao komponente interne kontrole, zahtijeva se razumijevanje:

- izvora informacija povezanih sa aktivnostima monitoringa u subjektu; i
- osnova po kojem menadžment smatra da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu.

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 25 (a).)

A105. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskih izvještaja odnose se na rizike koji prožimaju finansijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na mnoge tvrdnje. Rizici te vrste nisu neophodno rizici koji se prepoznaju uz određene tvrdnje na nivou klase transakcija, stanja računa ili objava. Tačnije, oni predstavljaju okolnosti koje mogu povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje, na primjer, ukoliko menadžment zaobilazi internu kontrolu. Rizici za nivou finansijskog izvještaja mogu biti posebno relevantni za revizorovo razmatranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog na osnovu prevare.

A106. Rizici na nivou finansijskih izvještaja mogu naročito biti posljedica slabog okruženja kontrole (iako ti rizici mogu također biti u vezi s drugim faktorima, kao što je pogoršanje ekonomskih uvjeta). Na primjer, slabost kao što je nedovoljna kompetentnost menadžmenta, može imati prevladavajući utjecaj na finansijske izvještaje i može zahtijevati sveobuhvatnu reakciju revizora.

A107. Revizorovo razumijevanje interne kontrole može dovesti u sumnju o mogućnost provođenja revizije finansijskih izvještaja subjekta. Na primjer:

- sumnje u pogledu integriteta menadžmenta subjekta mogu biti toliko ozbiljne da navedu revizora na zaključak da je rizik od pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima od strane menadžmenta takav da se revizija ne može obaviti; ili
- sumnje u pogledu stanja i pouzdanosti evidencija subjekta mogu navesti revizora na zaključak da je malo vjerovatno da postoji dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji će podržati mišljenje bez rezerve o finansijskim izvještajima.

A108. MRevS 705¹² ustanovljuje zahtjeve i daje uputstva za utvrđivanje postoji li potreba da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili da se suzdrži od mišljenja ili, kako se može zahtijevati u nekim slučajevima, da se povuče iz angažmana kada je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje (Vidjeti tačku 25(b).)

A109. Rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objave treba razmotriti jer takva razmatranja direktno pomažu u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka

¹² MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

na nivou tvrdnje koji su neophodni za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. U prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje, revizor može zaključiti da su prepoznati rizici pretežno povezani s finansijskim izvještajima kao cjelinom i da potencijalno utječu na mnoge tvrdnje.

Korištenje tvrdnji

A110. Predstavljanjem da su finansijski izvještaji u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, menadžment implicitno ili eksplicitno iznosi tvrdnje u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem različitih elemenata finansijskih izvještaja i povezanih objavljivanja.

A111. Tvrdnje koje revizor koristi za razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje se mogu dogoditi, mogu se svrstati u sljedeće tri kategorije te mogu imati sljedeće oblike:

- (a) Tvrdnje o klasama transakcija i događajima za period obuhvaćen revizijom:
 - (i) Nastanak – transakcije i događaji koji su evidentirani nastali su u i odnose se na subjekt.
 - (ii) Potpunost – sve transakcije i događaji koji su trebali biti evidentirani su i evidentirani.
 - (iii) Tačnost – iznosi i drugi podaci u vezi s evidentiranim transakcijama i događajima su ispravno evidentirani.
 - (iv) Razgraničenje (Cutoff) – transakcije i događaji su evidentirani u ispravnom računovodstvenom periodu.
 - (v) Klasifikacija – transakcije i događaji su evidentirani u ispravnim knjigovodstvenim računima.
- (b) Tvrdnje o stanjima računa na kraju perioda:
 - (i) Postojanje – imovina, obaveze, i kapital postoje.
 - (ii) Prava i obaveze – subjekt drži ili kontrolira prava na imovinu i pasivu i obaveze.
 - (iii) Potpunost – sva imovina, obaveze i učešće u kapitalu koji su trebali biti evidentirani su i evidentirani.
 - (iv) Vrednovanje i alociranje – imovina, obaveze i učešće u kapitalu uključeni su u finansijske izvještaje u odgovarajućim iznosima i svaka promjena vrijednosti vezana za njih je odgovarajuće evidentirana.

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- (c) Tvrdnje o prezentiranju i objavljivanju:
- (i) Nastanak i prava i obaveze – objavljeni događaji, transakcije i ostala pitanja nastali su i odnose se na subjekt.
 - (ii) Potpunost – sva objavljivanja koja su trebala biti uključena u financijske izvještaje su i uključena.
 - (iii) Klasifikacija i razumljivost – financijske informacije prikladno su prezentirane i opisane i objavljivanja su jasno iskazana.
 - (iv) Tačnost i vrednovanje – financijske i druge informacije su objavljene istinito i u odgovarajućim iznosima.

A112. Revizor može koristiti tvrdnje onako kako su gore opisane ili ih izraziti drugačije, pod uvjetom da su obuhvaćeni svi gore navedeni aspekti. Na primjer, revizor može izabrati da kombinira tvrdnje o transakcijama i događajima s tvrdnjama o stanjima računa.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A113. Kada iznosi tvrdnje o financijskim izvještajima subjekta javnog sektora, osim onih navedenih u tački A111, menadžment često može tvrditi da su transakcije i događajio-bavljeni u skladu sa zakonom, regulativom ili drugim propisima. Takve tvrdnje mogu ulaziti u djelokrug revizije financijskih izvještaja.

Proces prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti tačku 26(a).)

A114. Informacije pribavljene obavljanjem postupaka procjene rizika, uključujući revizijske dokaze pribavljene ocjenjivanjem osmišljenosti kontrola i utvrđivanjem jesu li oneimplementirane, koriste se kao revizijski dokazi za potkrjepljivanje procjene rizika. Procjena rizika određuje vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti.

A115. Dodatak 2 sadrži primjere uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Povezivanje kontrola s tvrdnjama (Vidjeti tačku 26(c).)

A116. Pri obavljanju procjena rizika, revizor može prepoznati kontrole koje će vjerovatno-spriječiti, ili otkriti i ispraviti, značajna pogrešna prikazivanja u određenim tvrdnjama. Općenito, korisno je steći razumijevanje kontrola i povezati ih s tvrdnjama u kontekstu procesa i sistema u kojima one postoje jer se pojedinačne kontrolne aktivnosti često same po sebi ne otklanjaju rizik. Često je za otklanjanje rizika potrebno više kontrolnih aktivnosti, u kombinaciji s drugim elementima interne kontrole.

A117. Nasuprot tome, neke kontrolne aktivnosti mogu imati poseban utjecaj na pojedinačnu tvrdnju sadržanu u određenoj klasi transakcija ili stanju računa. Na primjer, kontrolne aktivnosti koje je subjekt uspostavio kako bi osigurao da njegovo osoblje ispravno broji i evidentira fizičke zalihe pri godišnjem popisu, odnose se direktno na tvrdnje o postojanju i potpunosti za stanje računa zaliha.

A118. Kontrole mogu biti ili direktno ili indirektno povezane s nekom tvrdnjom. Što je veza indirektnija, to manje djelotvorna može biti ta kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, pogrešnih prikazivanja za tu tvrdnju. Na primjer, pregled rekapitulacije prodajnih aktivnosti za određene prodavnice po regijama, koju obavlja menadžer prodaje, tek je indirektno povezan s tvrdnjom o potpunosti prihoda od prodaje. U skladu s tim, pregled može biti manje djelotvoran u smanjivanju rizika za tu tvrdnju od kontrola koje su direktnije povezane s tom tvrdnjom, kao što je poklapanje otpremnica s fakturama.

Značajni rizici

Prepoznavanje značajnih rizika (Vidjeti tačku 28.)

A119. Značajni rizici često su povezani s važnim nerutinskim transakcijama i pitanjima prosudbe. Nerutinske transakcije su transakcije koje su neuobičajene zbog veličine ili sadržaja pa stoga ne nastaju često. Pitanja prosudbe mogu uključivati stvaranje računovodstvenih procjena za koje postoji značajna neizvjesnost mjerenja. Za rutinske, jednostavnije transakcije koje su podvrgnute sistemnom obrađivanju manje je vjerovatno da će stvarati značajne rizike.

A120. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za važne nerutinske transakcije nastale na osnovu pitanja kao što su:

- veće intervencije menadžmenta radi određivanja računovodstvenog tretmana;
- veće ručne intervencije oko prikupljanja i obrade podataka;
- složeni izračuni ili računovodstvena načela; i
- priroda nerutinskih transakcija koje subjektu mogu otežati implementaciju djelotvornih kontrola nad rizicima.

A121. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za rizike povezane sa značajnim pitanjima prosudbe koja zahtijevaju stvaranje računovodstvenih procjena, nastalih iz pitanja kao što su sljedeća:

- računovodstvena načela za računovodstvene procjene ili priznavanje prihoda mogu biti predmet različitih tumačenja; i
- potrebno prosuđivanje može biti subjektivno, složeno ili zahtijevati pretpostavke o utjecaju budućih događaja, na primjer, prosudbe o fer vrijednosti.

A122.MRevS 330 opisuje posljedice koje za daljnje revizijske postupke ima prepoznavanje rizika koji se smatraju važnim rizicima.¹³

Značajni rizici povezani s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare

A123.MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i uputstva u vezi s prepoznavanjem i procjenjivanjem rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare.¹⁴

Razumijevanje kontrola povezanih sa značajnim rizicima (Vidjeti tačku 29.)

A124.Iako je manje vjerovatno da će kontrolama biti podvrgnuti rizici povezani s važnim nerutinskim pitanjima ili pitanjima prosudbe, menadžment može imati druge mjere za reagiranje na takve rizike. Stoga, revizorovo razumijevanje o tome je li subjekt osmislio i implementirao kontrole za značajne rizike na osnovu važnih nerutinskih pitanja ili pitanja prosudbe, uključuje pitanje je li i kako je menadžment reagirao na te rizike. Takve reakcije mogu uključiti:

- kontrolne aktivnosti kao što su pregled pretpostavki koji obavlja viši menadžment ili eksperti;
- dokumentirani postupak za procjene; i
- odobravanje od strane onih koji su zaduženi za upravljanje.

A125. Na primjer, kada postoje jednokratni događaji, kao što je prijem obavijesti o važnom sudskom sporu, razmatranje reakcije subjekta uključivat će pitanja kao što su – je li to razmotreno s odgovarajućim stručnjacima (kao što su unutrašnji ili vanjski pravni savjetnici), je li napravljena procjena mogućeg utjecaja te kako je predloženo da se te okolnosti objave u finansijskim izvještajima.

A126.U nekim slučajevima, menadžment možda nije reagovao na odgovarajući način na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, implementiranjem kontrola nad tim rizicima. Proput menadžmenta da implementira takve kontrole pokazatelj je značajnog nedostatka u internoj kontroli.¹⁵

Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza (Vidjeti tačku 30.)

A127.Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu se direktno odnositi na evidentiranje rutinskih klasa transakcija ili stanja računa te sastavljanje pouzdanih finansijskih izvještaja. Takvi rizici mogu uključiti rizike netačnog ili nepotpunog obrađivanja rutinskih

¹³ MRevS 330, tačke 15 i 21.

¹⁴ MRevS 240, tačke 25-27.

¹⁵ MRevS 265 “Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu”, tačka A7.

i važnih klasa transakcija, kao što su prihodi subjekta, nabavke, gotovinske naplate ili plaćanja.

A128. Kada se takve rutinske poslovne transakcije podvrgavaju visoko automatiziranoj obradi bez ili sa vrlo malo ručnih intervencija, možda neće biti moguće obaviti samo dokazne postupke u vezi s rizicima. Na primjer, revizor može smatrati da je to slučaj u okolnostima gdje se značajna količina informacija u subjektu pokreće, evidentira, obrađuje ili izvještava samo u elektronskom obliku, kao recimo u integriranom sistemu. U takvim slučajevima:

- revizijski dokazi mogu biti dostupni samo u elektronskom obliku te njihova dovoljnost i adekvatnost često zavise od djelotvornosti kontrola njihove tačnosti i potpunosti; i
- mogućnost da bude neotkriveno neispravno iniciranje ili mijenjanje informacija može biti veća ako se informacije iniciraju, evidentiraju, obrađuju ili izvještavaju samo u elektronskom obliku, a odgovarajuće kontrole nisu djelotvorne.

A129. Posljedice prepoznavanja takvih rizika na daljnje revizijske postupke opisane su u MRevS-u 330.¹⁶

Izmjena procjene rizika (Vidjeti tačku 31.)

A130. Tokom revizije, revizor može pribaviti informacije koje se značajno razlikuju od informacija na kojima se zasnivala procjena rizika. Na primjer, procjena rizika može se temeljiti na očekivanju da kontrole uspješno djeluju. Pri obavljanju testova kontrola, revizor može prikupiti revizijske dokaze da kontrole nisu funkcionirale uspješno u periodu relevantnom za reviziju. Slično tome, pri obavljanju dokaznih postupaka revizor može otkriti pogrešna prikazivanja u iznosima ili s učestalošću koja nije konzistentna s revizorovom procjenom rizika. U takvim okolnostima, moguće je da procjena rizika ne odražava na odgovarajući način stvarne okolnosti subjekta i moguće je da planirani daljnji revizijski postupci neće biti efikasni u otkrivanju značajnih pogrešnih prikazivanja. Radi daljnjih uputstava, vidjeti MRevS 330.

Dokumentacija (Vidjeti tačku 32.)

A131. Način na koji se dokumentiraju zahtjevi navedeni u tački 32 određuje revizor koristeći se svojom profesionalnom prosudbom. Na primjer, u revizijama malih subjekata dokumentacija se može uključiti u revizorovu dokumentaciju o općoj strategiji i planu revizije.¹⁷ Slično tome, na primjer, rezultati procjene rizika mogu se dokumentirati odvojeno ili se mogu dokumentirati kao dio revizorove dokumentacije o daljnjim po-

¹⁶ MRevS 330, tačka 8.

¹⁷ MRevS 300, "Planiranje revizije finansijskih izvještaja", tačke 7 i 9.

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

stupcima.¹⁸ Na oblik i obim dokumentacije utječu vrsta, veličina i složenost subjekta i njegove interne kontrole, dostupnost informacija iz subjekta i revizijska metodologija i tehnologija koja se koristi tokom revizije.

A132. Za subjekte koji nemaju komplicirano poslovanje i procese relevantne za finansijsko izvještavanje, dokumentacija može biti u jednostavnom obliku i relativno kratka. Nije neophodno dokumentirati u cjelini revizorovo razumijevanje subjekta i sva pitanja povezana s njim. Ključni elementi razumijevanja koje dokumentira revizor uključuju one na kojima revizor zasniva procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

A133. Obim dokumentacije također može odražavati iskustvo isposobnosti članova angažiranog revizijskog tima. Pod uvjetom da su zahtjevi MRevS-a 230 uvijek ispunjeni, revizija koju obavlja angažirani tim sastavljen od manje iskusnih pojedinaca može zahtijevati detaljniju dokumentaciju kako bi im pomogla u stjecanju odgovarajućeg razumijevanja subjekta, nego što je to u slučaju kad je obavljaju iskusnije osobe.

A134. Za revizije koje se obavljaju iz godine u godinu, određena dokumentacija može se prenositi i ažurirati po potrebi kako bi odražavala promjene u poslovanju ili procesima u subjektu.

¹⁸ MRevS 330, tačka 28.

Dodatak 1

(Vidjeti tačke 4(c), 14-24, A69-A104)

Komponente interne kontrole

1. Ovaj Dodatak dodatno objašnjava komponente interne kontrole, kako je navedeno u tačkama 4(c), 14-24 i A69-A104, te kako su one povezane s revizijom finansijskih izvještaja.

Okruženje kontrole

2. Okruženje kontrole obuhvaća sljedeće elemente:
 - (a) *Saopštavanje i provođenje integriteta i etičkih vrijednosti.* Djelotvornost kontrola ne može nadmašiti integritet i etičke vrijednosti ljudi koji ih kreiraju, primjenjuju i nadziru. Integritet i etičko ponašanje su proizvod standarda etike i ponašanja subjekta, načina na koji se saopštavaju ti standardi i kako se provode u praksi. Provođenje integriteta i etičkih vrijednosti uključuje, na primjer, aktivnosti koje poduzima menadžment radi uklanjanja ili ublažavanja podsticaja i iskušenja koji mogu navesti zaposlenike da se umiješaju u nečasne, nelegalne ili neetične aktivnosti. Saopštavanje politika subjekta vezanih za integritet i etičke vrijednosti može uključivati saopštavanje zaposlenima standarda ponašanja putem izjava o politici, kodeksa ponašanja i primjerima.
 - (b) *Posvećenost kompetentnosti.* Kompetentnost predstavlja znanje i vještine neophodne za izvršavanje zadataka koji definiraju posao pojedinca.
 - (c) *Učešće onih koji su zaduženi za upravljanje.* Na svijest o kontroli subjekta značajan utjecaj imaju oni koji su zaduženi za upravljanje. Važnost odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje navodi se u kodeksu ponašanja ili drugim zakonima, propisima ili uputstvima. Ostale odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju nadziranje osmišljenosti i efikasnosti postupaka u vezi s procedurama upozoravanja (djelovanje tzv. zviždača) i procesa za pregled efikasnosti interne kontrole subjekta.
 - (d) *Filozofija i poslovni stil menadžmenta.* Filozofija i poslovni stil menadžmenta obuhvataju širok raspon karakteristika. Na primjer, stavovi i aktivnosti menadžmenta u vezi s finansijskim izvještavanjem mogu se manifestirati kroz konzervativan ili agresivan stav pri izboru između raspoloživih alternativnih računovodstvenih načela ili savjesnost i konzervativizam u stvaranju računovodstvenih procjena.

- (e) *Organizaciona struktura.* Uspostavljanje odgovarajuće organizacione strukture uključuje razmatranje ključnih područja ovlasti i odgovornosti i odgovarajućih linija izvještavanja. Prikladnost organizacijske strukture subjekta djelomično zavisi i od njegove veličine i prirode njegovih aktivnosti.
- (f) *Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti.* Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti može uključivati politike u vezi s prikladnom poslovnom praksom, znanje i iskustvo ključnog osoblja i resurse za obavljanje dužnosti. Osim toga, ono može obuhvatati politike i komunikaciju usmjerenu na osiguravanje da svi zaposlenici razumiju ciljeve subjekta, da znaju kakav je međusobni odnos njihovih aktivnosti i kako doprinose ostvarivanju tih ciljeva i da shvataju za što će i kako biti odgovorni.
- (g) *Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima.* Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima često ukazuju na važna pitanja u odnosu na svijest o kontroli u subjektu. Na primjer, standardi zapošljavanja najkvalificiranijih osoba – s naglaskom na školsku spremu, radno iskustvo, ostvarene rezultate i dokaze integriteta i etičkog ponašanja – pokazuju posvećenost poslovnog subjekta kompetentnim osobama i osobama vrijednim povjerenja. Politike obuke koje propisuju moguće uloge i odgovornosti te uključuju prakse kao što su pohađanje obuka i seminara, pokazuju očekivani nivo učinaka i ponašanja. Unapređivanje zasnovano na periodičnom ocjenjivanju uspješnosti pokazuje posvećenost poslovnog subjekta unaprjeđivanju kvalificiranih osoba na više nivoe odgovornosti.

Proces procjene rizika subjekta

3. Za svrhe finansijskog izvještavanja, proces procjene rizika subjekta uključuje načine na koje menadžment prepoznaje rizike relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja subjekta, procjenjuje njihovu važnost, procjenjuje vjerovatnost njihovog nastanka i odlučuje o aktivnostima za upravljanje njima. Na primjer, postupak za procjenu rizika subjekta može definirati način na koji subjekt sagledava mogućnost neevidentiranih transakcija ili prepoznaje i analizira značajne procjene iskazane u finansijskim izvještajima.
4. Rizici relevantni za finansijsko izvještavanje uključuju vanjske i unutrašnje događaje i okolnosti koji mogu nastati ili negativno utjecati na mogućnost subjekta da inicira, evidentira, obradi i izvjesti finansijske podatke u skladu sa tvrdnjama menadžmenta u finansijskim izvještajima. Menadžment može inicirati planove, programe ili aktivnosti za prevladavanje određenih rizika ili pak prihvatiti rizik zbog troškova ili drugih razloga. Rizici mogu nastati ili se mijenjati zbog okolnosti kao što su sljedeće:
 - Promjene u regulatornom ili poslovnom okruženju mogu imati za posljedicu promjene u pritiscima koje stvara konkurencija, te značajno različite rizike.

- *Novo osoblje.* Novo osoblje može imati drugačiji fokus ili razumijevanje interne kontrole.
- *Novi ili obnovljeni informacijski sistemi.* Značajne i brze promjene u informacijskim sistemima mogu promijeniti rizik koji se odnosi na internu kontrolu.
- *Brzi rast.* Značajno i brzo širenje poslovanja može opteretiti kontrolu i povećati rizik propusta u kontroli.
- *Nova tehnologija.* Uvođenje nove tehnologije u poslovne procese ili informacijske sisteme može promijeniti rizik povezan s internim kontrolama.
- *Novi poslovni modeli, proizvodi ili aktivnosti.* Ulazak u područja poslovanja ili transakcija s kojima poslovni subjekt ima malo iskustva može stvoriti nove rizike povezane s internim kontrolama.
- *Restrukturiranje kompanije.* Restrukturiranje može biti popraćeno smanjenjem broja osoblja i promjenama u nadzoru i podjelama dužnosti što može promijeniti rizik u vezi s internim kontrolama.
- *Širenje inozemnog poslovanja.* Širenje ili stjecanje inozemnog poslovanja stvara nove i često jedinstvene rizike koji mogu utjecati na interne kontrole, na primjer, povećavanjem ili mijenjanjem rizika iz transakcija u stranoj valuti.
- *Novi računovodstveni standardi.* Usvajanje novih računovodstvenih načela ili promjena računovodstvenih načela može utjecati na rizike koji se odnose na sastavljanje finansijskih izvještaja.

Informacijski sistem, uključujući povezane poslovne procese, relevantan za finansijsko izvještavanje i komuniciranje

5. Informacijski sistem sastoji se od infrastrukture (fizičkih i hardverskih komponenti), softvera, ljudi, postupaka i podataka. Mnogi informacijski sistemi rašireno koriste informacijsku tehnologiju (IT).
6. Informacijski sistem relevantan za ciljeve finansijskog izvještavanja, koji uključuje sistem finansijskog izvještavanja, obuhvaća metode i evidencije koje:
 - identificiraju i evidentiraju sve valjane transakcije;
 - pravovremeno opisuju transakciju s dovoljno detalja koji dopuštaju odgovarajuću klasifikaciju transakcija za finansijsko izvještavanje;
 - mjere vrijednost transakcija na način koji dopušta evidentiranje njihove ispravne novčane vrijednosti u finansijskim izvještajima;
 - određuju vremenski period u kojem su transakcije nastale kako bi dopustile evidentiranje transakcija u odgovarajućem obračunskom periodu; i
 - ispravno prezentiraju transakcije i objave u finansijskim izvještajima.

7. Kvalitet sistemom generiranih informacija utječe na sposobnost menadžmenta da donesi odgovarajuće odluke pri rukovođenju i kontroliranju poslovanja subjekta te na sastavljanje pouzdanih finansijskih izvještaja.
8. Komuniciranje, koje uključuje osiguranje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje se odnose na internu kontrolu nad finansijskim izvještavanjem, može biti u obliku priručnika o politikama, priručnika o računovodstvenom i finansijskom izvještavanju i memoranduma. Komunicirati se može elektronski, usmeno ili kroz aktivnosti menadžmenta.

Kontrolne aktivnosti

9. Općenito, kontrolne aktivnosti koje mogu biti relevantne za reviziju mogu se kategorizirati kao politike i postupci koji se odnose na sljedeće:
 - *Pregledi uspješnosti.* Ove kontrolne aktivnosti uključuju preglede i analize ostvarene uspješnosti u odnosu na budžete, prognoze i ostvarenja prethodnih perioda; povezivanje različitih skupova podataka – poslovnih ili finansijskih – jednih s drugima, zajedno s analizama odnosa i istražiteljskim i korektivnim aktivnostima; upoređivanje internih podataka s vanjskim izvorima informacija; i pregledavanje funkcionalne ili poslovne uspješnosti.
 - *Obrađivanje informacija.* Različite se kontrole obavljaju radi provjere tačnosti, potpunosti i autorizacije transakcija. Dvije obimne grupe kontrolnih aktivnosti informacionih sistema su aplikacijske kontrole, koje se primjenjuju pri obradi pojedinačnih aplikacija i opće IT kontrole, koje predstavljaju politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući ispravno kontinuirano djelovanje informacionog sistema. Primjeri aplikacijskih kontrola uključuju provjeravanje matematičke tačnosti evidencija, održavanje i pregledavanje računa i bruto bilansa, automatizirane kontrole, kao što su kontrole editiranja ulaznih podataka i kontrole neprekinutosti numeričkog niza i naknadno ručno pregledavanje izvještaja o izuzecima. Primjeri takvih općih IT kontrola su kontrole promjena programa, kontrole koje ograničavaju pristup programima ili podacima, kontrole nad primjenom novih verzija paketa aplikacijskog softvera i kontrole nad sistemskim softverom koji ograničava pristup ili prati upotrebu pomoćnih programa sistema koji mogu mijenjati finansijske podatke ili evidencije bez ostavljanja revizijskih dokaza.
 - *Fizičke kontrole.* Kontrole koje obuhvataju:
 - fizičku zaštitu imovine, uključujući odgovarajuće zaštite kao što su zaštitne mjere za pristup imovini i evidencijama;
 - autoriziranje pristupa računarskim programima i datotekama; i

- periodične inventure i upoređivanje s iznosima prikazanim na kontrolnim računima (na primjer, upoređivanje rezultata stanja novca, vrijednosnih papira i zaliha s računovodstvenim podacima).

Stepen u kojem su fizičke kontrole namijenjene sprječavanju krađe imovine relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja, te stoga i za reviziju, zavisi od okolnosti, kao što su one kada je imovina vrlo podložna otuđivanju.

- *Podjela dužnosti.* Dodjeljivanje različitim osobama odgovornosti za autoriziranje transakcija, evidentiranje transakcija i čuvanje imovine. Podjela dužnosti je smišljena radi smanjivanja mogućnosti koja bi omogućavala bilo kojoj osobi da bude u poziciji počinuti i sakriti pogreške ili prevare tokom redovnog obavljanja dužnosti.
10. Određene kontrolne aktivnosti mogu zavisiti od postojanja odgovarajućih politika na višem nivou koje je su donio menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, kontrole autoriziranja mogu se delegirati prema utvrđenim uputstvima, kao što su kriteriji za investiranje koje su uspostavili oni koji su zaduženi za upravljanje; suprotno tome, nerutinske transakcije, kao što su velika stjecanja ili otuđivanja, mogu zahtijevati posebna odobrenja s višeg nivoa, uključujući, u nekim slučajevima, odobrenja od dioničara.

Monitoring kontrola

11. Važna odgovornost menadžmenta je uspostava i održavanje internih kontrola na stalnoj osnovi. Monitoring kontrola od strane menadžmenta uključuje razmatranje djeluju li one kako je planirano i jesu li na odgovarajući način prilagođene promjenama uvjeta. Monitoring kontrola može uključivati aktivnosti poput provjere od strane menadžmenta jesu li pravovremeno pripremljeni dokumenti za usklađivanje s bankom, ocjene internih revizora o tome postupa li osoblje u prodaji u skladu s politikom subjekta o ugovornim uvjetima prodaje i pregled pravnog odjela o tome postupa li se u skladu s politikama subjekta koje se odnose na etiku i poslovanje. Monitoring se također obavlja kako bi se osiguralo kontinuirano djelotvorno provođenje kontrola. Na primjer, ako se ne prati pravovremenost i tačnost usklađivanja bankovnih izvještaja s poslovnim evidencijama klijenata, osoblje će vjerovatno prestati pripremati te izvještaje.
12. Interni revizori ili osoblje koje obavlja slične funkcije doprinose monitoringu kontrola subjekta putem zasebnog ocjenjivanja. Oni obično pružaju redovne informacije o funkcioniranju interne kontrole, posvećujući posebnu pažnju ocjenjivanju efikasnosti interne kontrole i saopštavaju informacije o jakim stranama i nedostacima interne kontrole te daju preporuke za unaprjeđivanje interne kontrole.
13. Monitoring kontrola može uključivati korištenje informacija iz komunikacije s trećim stranama koje mogu ukazivati na probleme ili navoditi područja koja zahtijevaju po-

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

boljšanja. Kupci implicitno potvrđuju datume računa plaćanjem računa ili reklamiranjem terećenja. Osim toga, regulatori mogu komunicirati sa subjektom u vezi s pitanjima koja utječu na funkcioniranje interne kontrole, na primjer pomoću izvještaja regulatornih agencija za banke. Također, pri obavljanju aktivnosti monitoringa, menadžment može razmatrati obavijesti u vezi s internim kontrolama dobivene od vanjskih revizora.

Dodatak 2

(Vidjeti tačke A33, A115.)

Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

U nastavku slijede primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjeri obuhvataju široki raspon uvjeta i događaja. Međutim, nisu svi uvjeti i događaji relevantni za svaki revizijski angažman, niti je lista primjera konačna.

- Poslovanje u regijama koje su ekonomski nestabilne, na primjer u državama sa značajnom devalvacijom valute ili visokom inflacijom.
- Poslovanje izloženo nestabilnim tržištima, na primjer trgovanje terminskim ugovorima.
- Poslovanje koje je izloženo visokom stepenu složene regulacije.
- Problem likvidnosti i neograničenosti vremena poslovanja, uključujući gubitak značajnih kupaca.
- Ograničenja u dostupnosti kapitala i kredita.
- Promjene u djelatnosti u kojoj posluje subjekt.
- Promjene u lancu snabdijevanja.
- Razvijanje ili nuđenje novih proizvoda ili usluga ili prelazak na nove poslovne linije.
- Širenje na nove lokacije.
- Promjene u subjektu kao što su velika preuzimanja ili reorganizacije ili drugi neuobičajeni događaji.
- Poslovni segmenti ili društva za koje je vjerovatno da će biti prodati.
- Postojanje kompleksnih udruživanja i zajedničkih poduhvata.
- Korištenje vanbilansnog finansiranja, subjekata posebne namjene i drugih složenih finansijskih aranžmana.
- Značajne transakcije s povezanim stranama.
- Nedostatak zaposlenih s odgovarajućim vještinama računovodstvenog i finansijskog izvještavanja.
- Promjene u ključnom osoblju, uključujući odlazak ključnih rukovodilaca.

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA
TOKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

- Slabosti u internoj kontroli, posebno one koje menadžment ne rješava.
- Nedosljednost između IT strategije subjekta i njegove poslovne strategije.
- Promjene u IT okruženju.
- Instaliranje važnih novih IT sistema u vezi s finansijskim izvještavanjem.
- Ispitivanje o poslovanju ili finansijskim rezultatima subjekta od strane regulatornih ili državnih tijela.
- Pogrešna prikazivanja u prošlosti, historija grešaka ili značajni iznosi ispravki na kraju perioda.
- Značajni iznosi nerutinskih ili nesistematskih transakcija, uključujući transakcije između kompanija i velike iznose prihoda na kraju perioda.
- Transakcije koje su evidentirane na osnovu namjere menadžmenta, na primjer, refinansiranje duga, imovina namijenjena prodaji i klasifikacija utrživih vrijednosnih papira.
- Primjena novih računovodstvenih standarda.
- Računovodstvena mjerenja koja uključuju složene procese.
- Događaji ili transakcije koji uključuju značajnu neizvjesnost u mjerenju, uključujući računovodstvene procjene.
- Nedovršeni sudski sporovi i potencijalne obaveze, na primjer, garancije u vezi s prodajom, finansijske garancije i popravljane šteta u vezi s očuvanjem okoline.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 320
ZNAČAJNOST U PLANIRANJU I OBAVLJANJU REVIZIJE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Značajnost u kontekstu revizije	2-6
Datum stupanja na snagu	7
Cilj	8
Definicije	9
Zahtjevi	
Utvrđivanje značajnosti i značajnost za provedbu kada se planira revizija.....	10-11
Izmjene tokom postupka revizije	12-13
Dokumentacija	14
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Značajnost i revizijski rizik.....	A1
Utvrđivanje značajnosti i značajnost za provedbu kada se planira revizija.....	A2-A12
Izmjene tokom postupka revizije	A13

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 320 “Značajnost u planiranju i obavljanju revizije” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da primijeni koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije finansijskih izvještaja. MRevS 450¹ objašnjava kako se u reviziji primjenjuje značajnost u ocjenjivanju efekata otkrivenih pogrešnih iskaza i neispravljenih pogrešnih iskaza, ako ih ima, na finansijske izvještaje.

Značajnost u kontekstu revizije

2. Okviri finansijskog izvještavanja često razmatraju koncept značajnosti u kontekstu sastavljanja i prezentiranja finansijskih izvještaja. Iako okviri finansijskog izvještavanja mogu razmatrati značajnost s različitim značenjem, oni najčešće objašnjavaju da:
 - za pogrešne prikaze, uključujući ispuštanja, smatra se da su značajni ako se može razumno očekivati da oni, pojedinačno ili u zbirno, mogu utjecati na poslovne odluke korisnika donijete na osnovu finansijskih izvještaja;
 - prosudbe o značajnosti stvaraju se u kontekstu postojećih okolnosti i na njih utječe veličina ili vrsta pogrešnog prikaza ili kombinacija ta dva faktora; i
 - prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima finansijskih izvještaja zasnivaju se na razmatranju zajedničkih potreba za finansijskim informacijama korisnika kao grupe.² Ne sagledava se mogući učinak pogrešnih prikaza na određene pojedinačne korisnike, kojima se potrebe mogu znatno razlikovati.
3. Takva razmatranja, ako postoje u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja, osiguravaju referentni okvir revizoru u utvrđivanju značajnosti za reviziju. Ako primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne sadrži razmatranje koncepta značajnosti, karakteristike navedene u tački 2 osiguravaju revizoru referentni okvir.
4. Revizorovo određivanje značajnosti pitanje je profesionalne prosudbe i na njega ima utjecaj revizorova percepcija potreba korisnika finansijskih izvještaja za finansijskim informacijama. U tom kontekstu, razumno je pretpostaviti da korisnici:
 - (a) imaju razumno znanje o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i računovodstvu te spremnost da proučavaju informacije u finansijskim izvještajima s razumnom ustrajnošću;

¹ MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije".

² Na primjer, "Okvir za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja" koji je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u aprilu 2001. navodi da, za profitno orijentirane subjekte, budući da investitori obezbjeđuju subjektu rizični kapital, osiguravanje finansijskih izvještaja koji ispunjavaju njihove potrebe također će zadovoljiti većinu potreba ostalih korisnika.

- (b) razumiju da su finansijski izvještaji sastavljeni, prezentirani i revidirani do nivoa značajnosti;
 - (c) uviđaju neizvjesnost i svojstvenemjerenju iznosa na osnovu procjena, prosudbi i sagledavanja budućih događaja; i
 - (d) donose razumne poslovne odluke na osnovi informacija u finansijskim izvještajima.
5. Revizor primjenjuje koncept značajnosti i u planiranju i u obavljanju revizije, i pri ocjenjivanju efekata pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji i neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na finansijske izvještaje i pri formiranju mišljenja u revizorovom izvještaju. (Vidjeti tačku A1.)
6. U planiranju revizije, revizor stvara prosudbe o veličini pogrešnih prikaza koji će se smatrati značajnima. Te prosudbe osiguravaju osnovu za:
- (a) utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obima postupaka procjene rizika;
 - (b) prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja; i
 - (c) utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka.

Značajnost utvrđena kada se planira revizija ne mora obavezno odražavati iznos ispod kojeg će se svi neispravljeni pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbiru, uvijek ocjenjivati kao neznčajni. Okolnosti u vezi s nekim pogrešnim prikazima mogu uzrokovati da ih revizor ocijeni kao značajne, čak ako su ispod iznosa značajnosti. Iako nije izvedivo osmišljavati revizijske postupke radi otkrivanja pogrešnih prikaza koji bi bili značajni isključivo zbog svoje vrste, revizor, kada ocjenjuje njihov utjecaj na finansijske izvještaje³, sagledava ne samo veličinu, nego i vrstu neispravljenih pogrešnih prikaza te određene okolnosti njihovog nastanka.

Datum stupanja na snagu

7. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

8. Cilj revizora je pravilno primijeniti koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije.

Definicija

9. Za svrhe MRevS-ova, značajnost za provedbu predstavlja iznos ili iznose koje revizor odredi na nivou nižem od iznosa značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu kako bi smanjio na prihvatljivo nizak nivo vjerovatnoću da će zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja preći iznos značajnosti za finansijski izvještaj kao cjelinu.

³ MRevS 450, tačka A16.

Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu se također odnosi na iznos ili iznose koje je odredio revizor na nivou nižem od nivoa značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objave.

Zahtjevi

Utvrđivanje značajnosti i značajnosti za provedbu kada se planira revizija

10. Kada ustanovljuje opću strategiju revizije, revizor će odrediti značajnost za finansijske 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 finansijske izvještaje kao cjelinu utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi finansijskih izvještaja, revizor će također odrediti nivo ili nivoe značajnosti koje treba primijeniti na te određene klase transakcija, stanja računa i objava. (Vidjeti tačke A2-A11.)
11. Revizor će odrediti značajnost za provedbu za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti tačku A12.)

Izmjene tokom postupka revizije

12. Revizor će izmijeniti značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoe značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) u slučaju kada tokom revizije spozna informacije koje bi uzrokovale da revizor početno odredi različit iznos ili različite iznose. (Vidjeti tačku A13.)
13. Ako revizor zaključi da je za finansijske izvještaje kao cjelinu adekvatnija niža značajnost (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoi značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) nego što je početno određena, revizor će utvrditi je li neophodno izmijeniti značajnost za provedbu i jesu li vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka i dalje odgovarajući.

Dokumentacija

14. U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene u njihovom određivanju:⁴
 - (a) značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu; (Vidjeti tačku 10.)
 - (b) ako je primjenjivo, nivo ili nivoe značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti tačku 10.)
 - (c) značajnost za provedbu; i (Vidjeti tačku 11.)
 - (d) svaku izmjenju za (a)-(c) izvršenu tokom revizije. (Vidjeti tačke 12-13.)

⁴ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Značajnost i revizijski rizik (Vidjeti tačku 5.)

A1. U obavljanju revizije finansijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su steći razumno uvjerenje o tome da su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prevare ili pogreške, omogućavajući na taj način revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i da izvijesti o finansijskim izvještajima, i komunicira kako se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nalazima.⁵ Revizor stječe razumno uvjerenje pribavljanjem dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo.⁶ Revizijski rizik je rizik da revizor izrazi neodgovarajuće revizijsko mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja.⁷ Značajnost i revizijski rizik razmatraju se tokom revizije, naročito pri:

- (a) prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;⁸
- (b) utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka;⁹ i
- (c) ocjenjivanju utjecaja neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na finansijske izvještaje¹⁰ i pri formiranju mišljenja u revizorovom izvještaju.¹¹

Utvrđivanje značajnosti i značajnosti za provedbu kada se planira revizija

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti tačku 10.)

A2. U slučaju subjekta javnog sektora, zakonodavci i regulatori često su primarni korisnici njihovih finansijskih izvještaja. Pored toga, finansijski izvještaji mogu se koristiti za donošenje odluka koje nisu ekonomske prirode. Na određivanje značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoie značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) u reviziji finansijskih izvještaja subjekta javnog sektora, stoga, utječe zakon, regulativa ili drugi propisi, kao i potrebe zakonodavca i javnosti za finansijskim informacijama u vezi s programima javnog sektora.

⁵ MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 11.

⁶ MRevS 200, tačka 17.

⁷ MRevS 200, tačka 13(c).

⁸ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

⁹ MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”.

¹⁰ MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije”.

¹¹ MRevS 700 “Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima”.

Upotreba repera u utvrđivanju značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu (Vidjeti tačku 10.)

- A3. Utvrđivanje značajnost uključuje primjenu profesionalnog prosuđivanja. Često se primjenjuje procenat na odabrani reper kao početna tačka u utvrđivanju značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu. Faktori koji mogu utjecati na prepoznavanje odgovarajućeg repera uključuju sljedeće:
- elemente finansijskih izvještaja (na primjer, imovinu, obaveze, kapital, prihode, rashode);
 - ima li stavki na koje je usmjerena pažnja korisnika određenih finansijskih izvještaja subjekta (na primjer, za svrhe ocjenjivanja finansijske uspješnosti korisnici se mogu fokusirati na profit, prihode ili neto imovinu);
 - vrstu subjekta, u kojoj je subjekt fazi razvoja, kao i ekonomsko okruženje i okruženje djelatnosti u kojoj subjekt posluje;
 - strukturu vlasništva subjekta i način na koji se finansira (na primjer, ako se subjekt finansira isključivo zaduživanjem, a ne od kapitala, korisnici mogu veći naglasak staviti na imovinu i zahtjeve u vezi s njom, nego na prihode subjekta); i
 - relativnu nepostojanost repera.
- A4. Primjeri odgovarajućih repera, u zavisnosti od okolnosti subjekta, uključuju kategorije prijavljenih prihoda, kao što je dobit prije oporezivanja, ukupni prihod, bruto dobit i ukupne rashode, ukupni kapital ili neto vrijednost imovine. Dobit od tekućih aktivnosti prije oporezivanja često se koristi za profitno orijentirane subjekte. Kada je dobit od tekućih aktivnosti prije oporezivanja nepostojana, možda će više odgovarati drugi reperi, kao što su bruto dobit ili ukupni prihodi.
- A5. U vezi s odabranim reperom, relevantni finansijski podaci obično uključuju finansijske rezultate i finansijske pozicije prethodnih perioda, finansijske rezultate i finansijske pozicije za period do datuma obrade, i budžete ili prognoze za tekući period, prilagođene značajnim promjenama okolnosti u subjektu (na primjer, značajno preuzimanje) i relevantnim promjenama u uvjetima djelatnosti ili ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje. Na primjer, kada se kao početna tačka za izračunavanje značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu određenog subjekta, koristi procenat dobiti od tekućih aktivnosti prije oporezivanja, okolnosti koje stvaraju izuzetno povećanje ili smanjenje takve dobiti mogu dovesti revizora do zaključka da je adekvatnije utvrditi značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu koristeći prosječan iznos dobiti od tekućih aktivnosti prije oporezivanja na osnovu prošlih rezultata.
- A6. Značajnost je u vezi s finansijskim izvještajima o kojima revizor izvještava. U slučaju kad su finansijski izvještaji sastavljeni za period finansijskog izvještavanja duži ili kraći od dvanaest mjeseci, kao što može biti slučaj kod novoosnovanog subjekta ili pro-

mjene perioda finansijskog izvještavanja, značajnost se odnosi na finansijske izvještaje sastavljene za taj period finansijskog izvještavanja.

- A7. Utvrđivanje procenta koji treba primijeniti na odabrani reper uključuje korištenje profesionalne prosudbe. Postoji veza između procenta i odabranog repera, tako da će procenat koji se primjenjuje na dobit od tekućih aktivnosti prije oporezivanja obično biti veći od procenta koji se primijenje na ukupne prihode. Na primjer, revizor može smatrati da je za profitno orijentiran subjekt u proizvođačkoj djelatnosti primjereno pet posto od dobiti od tekućih aktivnosti prije oporezivanja, dok za neprofitni subjekt može smatrati da je primjeren jedan posto od ukupnih prihoda ili ukupnih rashoda. Viši ili niži postoci, međutim, mogu se smatrati odgovarajućim u datim okolnostima.

Posebna razmatranja za male subjekte

- A8. Kad je dobit subjekta od tekućih aktivnosti prije oporezivanja stalno podjednaka, što može biti u slučaju kada vlasnik-menadžer uzima većinu dobiti prije oporezivanja kao primanje, reper kao što je dobit prije umanjenja za porez i prihod bi mogao biti relevantniji.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A9. U reviziji subjekta javnog sektora, ukupni troškovi ili neto troškovi (rashodi minus prihodi ili izdaci minus primici) mogu biti odgovarajući reperi za aktivnosti programa. Ukoliko subjekt javnog sektora upravlja javnom imovinom, imovina može biti odgovarajući reper.

Nivo ili nivoi značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava (Vidjeti tačku 10.)

- A10. Faktori koji mogu ukazivati na postojanje jedne ili više posebnih klasa transakcija, stanja računa ili objava za koje se može razumno očekivati da pogrešni prikazi u iznosima nižim od značajnosti za finansijske izvještaje u cjelini mogu utjecati na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovu finansijskih izvještaja uključuju sljedeće:

- utječe li zakon, regulativa ili primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja na korisnikova očekivanja u vezi s mjerenjem ili objavljivanjem određenih stavki (na primjer, transakcije s povezanim stranama, i nagrađivanje menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje);
- ključne objave u vezi s djelatnošću u kojoj subjekt posluje (na primjer, troškovi istraživanja i razvoja za farmaceutske kompanije); i
- je li pažnja usmjerena na određeni aspekt poslovanja subjekta koji je posebno objavljen u finansijskim izvještajima (na primjer, novo stjecanje).

- A11. U razmatranju postoje li, u datim okolnostima subjekta, takve klase transakcija, stanja računa ili objave, revizor može smatrati kako je korisno steći razumijevanje stavova i očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta.

Značajnost za provedbu (Vidjeti tačku 11.)

A12. Planiranje revizije samo da bi se otkrili pojedinačni značajni pogrešni prikazi previđa činjenicu da zbir pojedinačno neznčajnih pogrešnih prikaza može uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani i ne ostavlja prostor za moguće neotkrivene pogrešne prikaze. Značajnost za provedbu (koja je, kako je definirano, jedan ili više iznosa) određuje se da smanji na prihvatljivo nizak nivo vjerovatnoću da zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikaza u financijskim izvještajima nadmaši značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Slično tome, značajnost za provedbu u vezi s nivoom utvrđenim za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu postavljena je da na prihvatljivo nizak nivo smanji vjerovatnost da zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikaza u određenoj klasi transakcija, stanju računa ili objavi nadmaši nivo značajnosti za tu određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu. Određivanje značajnosti za provedbu nije jednostavna mehanička kalkulacija i uključuje korištenje profesionalne prosudbe. Na određivanje utječe revizorovo razumijevanje subjekta, ažurirano tokom obavljanja postupaka procjene rizika, kao i vrste i obim pogrešnih prikaza otkrivenih u ranijim revizijama, te revizorova očekivanja u vezi s pogrešnim prikazima u tekućem periodu.

Izmjene tokom postupka revizije (Vidjeti tačku 12.)

A13. Značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoe značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objave) možda se treba izmijeniti kao rezultat promjena u okolnostima koje su nastale tokom revizije (na primjer, zbog odluke da se proda važan dio poslovanja subjekta), ili novih informacija, ili promjene u revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog poslovanja kao posljedice obavljenih daljnjih revizijskih postupaka. Na primjer, ako tokom revizije izgleda da će stvarni financijski rezultati po svojoj prilici biti značajno različiti od anticipiranih rezultata za kraj perioda, koji su početno bili korišteni za određivanje značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu, revizor mijenja tu značajnost.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 320 “Značajnost u planiranju i obavljanju revizije” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 330
REVIZOROVE REAKCIJE NA PROCIJENJENE RIZIKE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Sveobuhvatne reakcije	5
Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnji	6-23
Adekvatnost prezentacije i objavljivanja	24
Ocjenjivanje dovoljnosti i adekvatnosti revizijskih dokaza	25-27
Dokumentacija	28-30
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Sveobuhvatne reakcije	A1-A3
Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnji	A4-A58
Adekvatnost prezentacije i objavljivanja	A59
Ocjenjivanje dovoljnosti i adekvatnosti revizijskih dokaza	A60-A62
Dokumentacija	A63

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se odgovornošću za oblikovanje i implementaciju reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je tokom revizije finansijskih izvještaja pronašao i procijenio revizor u skladu s MRevS-om 315.¹

Datum stupanja na snagu

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora je da osmišljavanjem i primjenom odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji se odnose na te procijenjene rizike.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Dokazni postupci – revizijski postupci osmišljeni radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje. Dokazni postupci mogu uključivati:
 - (i) testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objave); i
 - (ii) dokazne analitičke postupke.
 - (a) Testovi kontrola – revizijski postupci osmišljeni radi ocjenjivanja efikasnosti djelovanja kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje.

Zahtjevi

Sveobuhvatne reakcije

5. Revizor će osmisлити i provesti sveobuhvatne reakcije kako bi otklonio procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskih izvještaja. (Vidjeti tačke A1-A3.)

¹ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje

6. Revizor će osmisliti i provoditi daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i obim zasnivaju na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje i koji predstavljaju reakciju na te rizike. (Vidjeti tačke A4-A8.)
7. Prilikom osmišljavanja daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor će:
 - (a) razmotriti razloge za datu procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje za svaku klasu transakcija, stanje računa ili objavu, uključujući:
 - (i) vjerovatnoću 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 efikasno (tj. revizor se namjerava osloniti na efikasno djelovanje kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obima dokaznih postupaka); i (Vidjeti tačke A9-A18.)
 - (b) prikupiti to uvjerljivije revizijske dokaze što je viši revizijski rizik. (Vidjeti tačku A19.)

Testovi kontrola

8. Revizor će osmisliti i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za efikasnost djelovanja relevantnih kontrola ako:
 - (a) revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju efikasno (tj. revizor se namjerava osloniti na efikasno djelovanje kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obima dokaznih postupaka); ili
 - (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje. (Vidjeti tačke A20-A24.)
9. Prilikom osmišljavanja i obavljanja testova kontrola, što je veći stepen revizorovog oslanjanja na efikasnost kontrola, revizor će prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze. (Vidjeti tačku A25.)

Vrsta i obim testova kontrola

10. Prilikom osmišljavanja i obavljanja testova kontrola revizor će:
 - (a) kako bi prikupio revizijske dokaze o efikasnosti djelovanja kontrola, provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita, uključujući o:

- (ii) načinu na koji su se primjenjivale kontrole tokom relevantnog perioda obuhvaćenog revizijom;
 - (iii) dosljednosti njihove primjene; i
 - (iv) tome ko ih je i na koji način primijenio; (Vidjeti tačke A26-A29.)
- (b) odrediti zavise li kontrole koje treba testirati od drugih kontrola (indirektna kontrole) i, ako zavise, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji će potkrijepiti efikasnost djelovanja tih indirektnih kontrola. (Vidjeti tačke A30A31.)

Vremenski raspored testova kontrola

11. Revizor će testirati kontrole za određeni period, ili tokom određenog perioda u kojem se namjerava osloniti na te kontrole, u skladu sa tačkama 12 i 15 u nastavku, kako bi osigurao odgovarajuću osnovu za oslanjanje na te kontrole. (Vidjeti tačku A32.)

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih tokom obračunskog perioda

12. Ako revizor prikuplja revizijske dokaze o efikasnosti djelovanja kontrola tokom obračunskog perioda, revizor će:
- (a) prikupiti revizijske dokaze o značajnim promjenama tih kontrola za period nakon provedenih revizijskih postupaka; i
 - (b) odrediti dodatne revizijske dokaze koji se trebaju prikupiti za preostali period. (Vidjeti tačke A33-A34.)

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih u revizijama prethodnih perioda

13. Prilikom odlučivanja je li prikladno koristiti revizijski dokaz o efikasnosti djelovanja kontrola, koji je prikupljen u revizijama prethodnih perioda i, ako jeste, pri određivanju vremena koje može proteći prije ponovnog testiranja kontrola, revizor će razmotriti sljedeće:
- (a) efikasnost drugih elemenata interne kontrole, uključujući kontrolno okruženje, monitoring kontrola te proces procjene rizika od strane poslovnog subjekta;
 - (b) rizike koji proizlaze iz karakteristika kontrole, uključujući pitanje jesu li kontrole ručne ili automatizirane;
 - (c) efikasnost općih IT kontrola;
 - (d) efikasnost kontrole i njene primjene u subjektu, uključujući vrstu i obim odstupanja od njene primjene zabilježene u prethodnim revizijama, i pitanje je li bilo promjena osoblja koja značajno utječu na primjenu kontrole;

- (e) pitanje da li odsustvo promjena u određenoj kontroli uzrokuje rizik zbog promijenjenih okolnosti; i
 - (f) rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i stepen oslanjanja na kontrole. (Vidjeti tačku A35.)
14. Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o efikasnosti djelovanja određenih kontrola prikupljene u reviziji prethodnog perioda, revizor će utvrditi jesu li ti dokazi još relevantni 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 odgovarajuće dokaze prikupiti postavljanjem upita u kombinaciji s posmatranjem ili provjerom, te će:
- (a) ako je bilo promjena koje utječu na nastavak oslanjanja na revizijske dokaze iz revizije prethodnog perioda, testirati kontrole tokom tekuće revizije; i (Vidjeti tačku A36.)
 - (b) ako nije bilo nikakvih promjena, testirati kontrole najmanje jednom 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 periodu, a da u dva naredna perioda nema nikakvog testiranja kontrola. (Vidjeti tačke A37-A39.)

Kontrole nad značajnim rizicima

15. Ako revizor planira da se osloni na kontrole nad rizikom koji smatra značajnim, revizor će testirati te kontrole u tekućem periodu.

Ocjenjivanje efikasnosti djelovanja kontrola

16. Kada ocjenjuje efikasnost djelovanja značajnih kontrola, revizor će ocijeniti ukazuju li pogrešna prikazivanja koja su otkrivena dokaznim postupcima na to da kontrole ne djeluju efikasno. Činjenica da se dokaznim postupcima nije otkrilo pogrešno prikazivanje, međutim, ne pruža revizijski dokaz da su kontrole koje se povezuju s testiranom tvrdnjom efikasne. (Vidjeti tačku A40.)
17. Ako se otkriju odstupanja od kontrola na koje se revizor namjerava osloniti, revizor će postaviti određena pitanja kako bi razumio te događaje i njihove moguće posljedice, te će odrediti: (Vidjeti tačku A41.)
- (a) pružaju li obavljene testovi kontrola odgovarajuću osnovu za oslanjanje na te kontrole;
 - (b) jesu li potrebni dodatni testovi kontrola; ili
 - (c) treba li potencijalne rizike pogrešnog prikazivanja riješiti korištenjem dokaznih postupaka.

Dokazni postupci

18. Nezavisno od procijenjenih rizicika značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će osmisliti i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. (Vidjeti tačke A42-A47.)
19. Revizor će razmotriti trebaju li se postupci eksternih konfirmiranja provoditi kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti tačke A48-A51.)

Dokazni postupci koji se odnose na proces zaključivanja finansijskih izvještaja

20. Revizorovi dokazni postupci će uključivati sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja finansijskih izvještaja:
 - (a) usaglašavanje ili usklađivanje finansijskih izvještaja s povezanim poslovnim knjigama; i
 - (b) ispitivanje značajnih knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja učinjenih tokom perioda pripreme finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku A52.)

Dokazni postupci kao reakcije na značajne rizike

21. Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou 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 provođenju dokaznih postupaka, ti će postupci uključiti testove detalja. (Vidjeti tačku A53.)

Vremenski raspored dokaznih postupaka

22. Ako se dokazni postupci provode prije datuma bilansa, revizor će obuhvatiti preostali period provodeći:
 - (a) dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za posmatrani period; ili
 - (b) ako revizor odredi da je dovoljno, samo daljnje dokazne postupke, koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka na period od kada su postupci provedeni do kraja perioda obuhvaćenog revizijom. (Vidjeti tačke A54-A57.)
23. Ako u toku obračunskog perioda 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 obim dokaznih postupaka koji se odnose na preostali period do datuma bilansa. (Vidjeti tačku A58.)

Prikladnost prezentacije i objavljivanja

24. Revizor će obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio je li cjelokupna prezentacija finansijskih izvještaja zajedno s povezanim objavama u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. (Vidjeti tačku A59.)

Ocjenjivanje dovoljnosti i adekvatnosti revizijskih dokaza

25. Revizor će, na osnovu provedenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza, prije zaključivanja revizije ocijeniti je li procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje i dalje prikladna. (Vidjeti tačke A60-A61.)
26. Revizor će zaključiti je li prikupljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Prilikom izražavanja mišljenja, revizor će razmotriti sve značajne revizijske dokaze nezavisno od toga da li oni potvrđuju ili pobijaju tvrdnje u finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačku A62.)
27. Ako revizor nije prikupio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza značajne tvrdnje iz finansijskih izvještaja, revizor će nastojati prikupiti dodatne revizijske dokaze. Ako revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o finansijskim izvještajima.

Dokumentacija

28. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:²
- (a) sveobuhvatne reakcije usmjerene na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskih izvještaja, te vrste, vremenski raspored i obim provedenih daljnjih revizijskih postupaka;
 - (b) povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima na nivou tvrdnji; i
 - (c) rezultate revizijskih postupaka, uključujući zaključke u slučaju da oni nisu na drugačiji način očigledni. (Vidjeti tačku A63.)
29. Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o efikasnosti djelovanja kontrola prikupljene u proteklim revizijama, revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti zaključke u vezi s oslanjanjem na kontrole koje su bile testirane u prethodnoj reviziji.
30. Revizijska dokumentacija će pokazivati da su finansijski izvještaji usklađeni s osnovnim računovodstvenim evidencijama.

² MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti tačku 5.)

- A1. Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskih izvještaja mogu uključivati:
- naglašavanje potrebe da revizorski tim održava stav profesionalnog skepticizma;
 - uključivanje iskusnijeg osoblja ili onog osoblja koje ima specijalne vještine, odnosno korištenje eksperata;
 - osiguranje jačeg nadzora;
 - uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti u izboru daljnjih revizijskih postupaka; i
 - opće promjene vrste, vremenskog rasporeda ili obima revizijskih postupaka, na primjer, obavljanjem dokaznih postupaka na kraju perioda umjesto na neki raniji datum, ili promjenom vrste revizijskih postupaka kako bi se dobili uvjerljiviji revizijski dokazi.
- A2. Na procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskih izvještaja, a samim tim i na revizorove sveobuhvatne reakcije, utječe revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja. Efikasno kontrolno okruženje omogućuje revizoru veće povjerenje u interne kontrole i pouzdanost interno prikupljenih revizijskih dokaza unutar poslovnog subjekta i stoga može, na primjer, dopustiti revizoru poduzimanje nekih revizijskih postupaka tokom perioda umjesto da ih poduzme na kraju perioda. Nedostaci u kontrolnom okruženju imaju suprotan efekat; na primjer, revizor može reagirati na neefikasno kontrolno okruženje na način da:
- obavi više revizijskih postupaka na kraju perioda, nego tokom perioda;
 - dokaznim postupcima prikupi obimnije revizijske dokaze; i
 - povećava broj lokacija koje treba uključiti u djelokrug revizije.
- A3. Stoga ova razmatranja imaju značajan utjecaj na opći pristup revizora, na primjer, pristup u kojemu je naglasak na dokaznim postupcima (dokazni pristup) ili pristup koji koristi testove kontrole i dokazne postupke (kombinirani pristup).

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje

Vrsta, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka (Vidjeti tačku 6.)

- A4. Revizorova procjena prepoznatih rizika na nivou tvrdnje pruža osnovu za razmatranja odgovarajućeg revizijskog pristupa u osmišljavanju i provođenju daljnjih revizijskih postupaka. Na primjer, revizor može odrediti da:

- jedino obavljanjem testova kontrole revizor može postići efikasniju reakciju na procijenjeni rizik nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja za određenu tvrdnju;
- je za određene tvrdnje prikladno obavljanje samo dokaznih postupaka, i stoga revizor isključuje utjecaj kontrola iz relevantne procjene rizika. To može biti zato što postupci revizorove procjene rizika nisu identificirali nikakve efikasne kontrole značajne za tvrdnju, ili zbog toga što bi testiranje kontrola bilo neefikasno pa se stoga revizor ne namjerava pouzdati u uefikasnost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrste, vremenskog rasporeda i obima dokaznih postupaka; ili
- je efikasan pristup upravo kombinirani pristup, gdje se zajedno koriste testovi kontrola i dokazni postupci.

Međutim, kao što nalaže tačka 18, nezavisno od izabranog pristupa, revizor osmišljava i provodi dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa, i objavu.

- A5. Vrsta revizijskog postupka odnosi se na njegovu svrhu (tj. test kontrola ili dokazni postupak) i na njegovu vrstu (tj. kontrolu, posmatranje, ispitivanje, confirmiranje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje ili analitičke postupke). Vrsta revizijskih postupaka je od najveće važnosti u reagiranju na procijenjene rizike.
- A6. Vremenski raspored revizijskog postupka odnosi se na vrijeme kada se postupak provodi, odnosno na period ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz.
- A7. Obim revizijskog postupka odnosi se na broj postupaka koji se trebaju provesti, na primjer, na veličinu uzorka ili broj promatranja kontrolne aktivnosti.
- A8. Osmišljavanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka čija se vrsta, vremenski raspored i obim zasnivaju na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje, i reakcija su na njih, pružaju jasnu vezu između revizorovih daljnjih revizijskih postupaka i procjene rizika.

Reakcije na procijenjene rizike na nivou tvrdnje (Vidjeti tačku 7(a).)

Vrsta

- A9. Revizorovi procijenjeni rizici mogu utjecati na izvođenje obje vrste revizijskih postupaka koje treba obaviti i na njihovu kombinaciju. Na primjer, kada je procijenjeni rizik visok, revizor može tražiti da, uz ispitivanje dokumenta, treća strana confirmira potpunost uvjeta iz ugovora. Također, određeni revizijski postupci mogu biti prikladniji za neke tvrdnje nego neki drugi. Na primjer, kada je riječ o prihodima, testovi kontrola mogu biti najbolja reakcija na procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja tvrdnje o potpunosti, dok dokazni postupci mogu biti najbolja reakcija na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja tvrdnje o nastanku događaja.

A10. Za određivanje vrste revizijskih postupaka su relevantni razlozi za procijenjeni nivo rizika. Na primjer, ako je procijenjeni rizik, zbog pojedinih karakteristika klase transakcija, niži, bez razmatranja povezanih kontrola, tada revizor može utvrditi da sami dokazni analitički postupci mogu osigurati dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. S druge strane, ako je procijenjeni rizik niži zbog internih kontrola i revizor namjerava zasnivati dokazne postupke na toj niskoj procjeni, on tada provodi testove tih kontrola, kao što to nalaže tačka 8(a). To može biti slučaj kod, na primjer, klase transakcija relativno jednoobraznih jednostavnih karakteristika koje se rutinski obrađuju i kontroliraju informacionim sistemom subjekta.

Vremenski raspored

A11. Revizor može obavljati testove kontrola ili dokazne postupke u toku perioda ili na kraju perioda. Što je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja veći, to je vjerovatnije da revizor može odlučiti kako je efikasnije obaviti dokazne postupke u vremenu blizu ili na kraju perioda radije nego na neki raniji datum, ili će revizijske postupke obaviti nenajavljeno ili u nepredvidivo vrijeme (na primjer, provodeći nenajavljene revizijske postupke na odabranim lokacijama). To je naročito važno pri razmatranju reakcija na rizike prevare. Na primjer, revizor može zaključiti da, kada su prepoznati rizici namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipulacija, revizijski postupci kojima se proširuju revizijski zaključci za period od kada su postupci provedeni do kraja perioda obuhvaćenog revizijom, neće biti efikasni.

A12. S druge strane, obavljanje revizijskih postupaka prije datuma kraja perioda može pomoći revizoru u prepoznavanju značajnih pitanja u početnim fazama revizije te ih, prema tome, on može riješiti uz pomoć menadžmenta, ili osmisliti djelotvoran revizijski pristup za rješavanje takvih pitanja.

A13. Također, određeni revizijski postupci mogu se provoditi isključivo na kraju ili nakon perioda, na primjer:

- usklađivanje finansijskih izvještaja s računovodstvenim evidencijama;
- ispitivanje ispravki obavljenih tokom sastavljanja finansijskih izvještaja; i
- postupci kojima se reagira na rizik da je subjekt, na kraju perioda, možda zaključio neodgovarajuće ugovore o prodaji ili transakcije možda nisu završene do kraja perioda.

A14. Daljnji značajni faktori koji utječu na revizorovo razmatranje vremenskog rasporeda obavljanja revizijskih postupaka uključuju sljedeće:

- kontrolno okruženje;
- vrijeme dostupnosti značajne informacije (na primjer, elektronski dokumenti mogu biti naknadno upisani preko starih podataka pri čemu se stari podaci nepo-

vratno brišu, ili postupci koje treba posmatrati mogu nastati isključivo u određeno vrijeme);

- vrstu rizika (na primjer, ukoliko postoji rizik prikazivanja nerealnih prihoda kako bi se naknadnim stvaranjem fiktivnih sporazuma o prodaji postigla očekivana zarada, revizor može tražiti da se ispitaju ugovori dostupni na datum kraja perioda); i
- period ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz.

Obim

A15. Potrebni obim revizijskih postupaka određuje se nakon razmatranja značajnosti, procijenjenog rizika i stepena uvjerenja koji revizor planira postići. Kada se pojedina svrha ostvaruje kombinacijom postupaka, obim svakog postupka razmatra se posebno. Općenito, obim revizijskih postupaka se povećava kako se povećava rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, kao reakcija na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare može biti neophodno povećati veličinu uzorka ili obaviti dokazne analitičke postupke na detaljnijem nivou. Međutim, povećanje obima revizijskih postupaka je efikasno jedino ako je sam revizijski postupak relevantan za specifični rizik.

A16. Upotreba revizijskih tehnika potpomognutih računarom (CAATs) može omogućiti opsežnije testiranje elektronskih transakcija i datoteka, što može biti korisno, na primjer, kada revizor, reagirajući na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koja se povezuju s prevarom, odluči promijeniti obim testiranja. Takve se tehnike mogu koristiti za izbor uzroka transakcija iz ključne elektronske datoteke kako bi se izabrale transakcije sa specifičnim karakteristikama ili kako bi se umjesto uzorka testirala čitava populacija.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A17. Kada je riječ o revizijama subjekata javnog sektora, mandat revizora i drugi specijalni revizijski zahtjevi mogu utjecati na revizorovo razmatranje vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A18. Kod vrlo malih subjekata možda neće postojati mnogo kontrolnih aktivnosti koje bi revizor mogao utvrditi, ili pisani trag o njihovom postojanju, odnosno načinu njihova djelovanja može biti ograničen. U takvim slučajevima, za revizora može biti efikasnije da provodi daljnje revizijske postupke koji su primarno dokazni postupci. U nekim rijetkim slučajevima, međutim, odsustvo kontrolnih aktivnosti ili drugih komponenti kontrole može onemogućiti prikupljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Viši nivo procijenjenog rizika (Vidjeti tačku 7(b).)

A19. Kada prikuplja ubjedljivije revizijske dokaze zbog višeg nivoa procijenjenog rizika, revizor može povećati količinu dokaza, ili prikupiti značajnije ili pouzdanije dokaze, na primjer, stavljanjem većeg naglaska na prikupljanje dokaza od trećih strana ili prikupljanjem potvrđujućih dokaza iz brojnih nezavisnih izvora.

Testovi kontrola

Osmišljavanje i provođenje testova kontrola (Vidjeti tačku 8.)

A20. Testovi kontrola provode se isključivo za one kontrole za koje je revizor utvrdio da su prikladno osmišljene za sprječavanje, ili otkrivanje i ispravljanje, značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje. Ako su u različito vrijeme tokom obračunskog perioda obuhvaćenog revizijom korištene suštinski različite kontrole, svaka se razmatra odvojeno.

A21. Testiranje efikasnosti djelovanja kontrola razlikuje se od stjecanja razumijevanja kontrola i ocjenjivanja osmišljenosti i primjene kontrola. Međutim, koriste se iste vrste revizijskih postupaka. Prema tome, revizor može odlučiti da je djelotvornije testirati efikasnost djelovanja kontrola u isto vrijeme kada se ocjenjuje i njihova struktura, te kada se utvrđuje da li se te kontrole i primjenjuju.

A22. Također, premda neki postupci procjene rizika možda nisu izričito oblikovani kao testovi kontrola, oni uprkos tome mogu osigurati revizijske dokaze o efikasnosti djelovanja kontrola i, kao takvi služiti kao testovi kontrola. Na primjer, revizorovi postupci procjene rizika mogu uključivati:

- ispitivanje kako menadžment koristi budžet;
- posmatranje kakomenadžmentporedimjesečneplaniraneiostvarene rashode; i
- pregledavanje izvještaja koja se odnose na istraživanje odstupanja između planiranih i ostvarenih iznosa.

Ovi revizijski postupci pružaju spoznaju o osmišljenosti politika planiranja budžeta subjekta, i da li se te politike i primjenjuju, te također mogu pružiti revizijske dokaze o efikasnosti djelovanja politike budžetiranja u sprečavanju ili otkrivanju značajnog pogrešnog prikazivanja u klasifikaciji rashoda.

A23. Osim toga, revizor može smisliti test kontrola koji će se izvoditi istovremeno s testom detalja iste transakcije. Premda se svrha testa kontrola razlikuje od svrhe testa detalja, obje se mogu istovremeno postići provođenjem testa kontrola i testa detalja iste transakcije, također poznatih pod nazivom “test dvostruke svrhe”. Na primjer, revizor može osmisliti i ocijeniti rezultate testa kako bi ispitivanjem fakture odredio je li fakture odobrena i kako bi osigurao revizijski dokaz o transakciji. Test dvostruke svrhe osmišljava se i ocjenjuje razmatranjem svrhe svakog testa posebno.

A24. U nekim slučajevima, revizor može utvrditi da nije moguće osmisliti efikasne dokazne postupke pomoću kojih bi prikupio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje.³To se može dogoditi kada subjekt u poslovanju koristi informacione tehnologije te se dokumentacija o transakcijama proizvodi i održava isključivo u IT sistemu. U takvim slučajevima, tačka 8(b) zahtijeva da revizor obavi testove relevantnih kontrola.

Revizijski dokaz i oslanjanje na kontrole (Vidjeti tačku 9.)

A25. Ukoliko se usvoji pristup koji se prvenstveno sastoji od testova kontrola, posebno ukoliko nije moguće ili nije izvodljivo prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza isključivo putem dokaznih postupaka, može se tražiti viši nivo uvjeravanja o efikasnosti djelovanja kontrola.

Vrste i obim testova kontrola

Drugi revizijski postupci u kombinaciji s ispitivanjem (Vidjeti tačku 10(a).)

A26. Ispitivanje samo za sebe nije dovoljno za testiranje efikasnosti djelovanja kontrola. Stoga se, u kombinaciji s ispitivanjem, provode i drugi revizijski postupci. U tom pogledu, ispitivanje u kombinaciji s kontrolom ili ponovnim izvođenjem može osigurati veće uvjerenje nego ispitivanje i posmatranje, budući da se posmatranje odnosi isključivo na trenutak u kojem se vrši.

A27. Vrsta pojedine kontrole utječe na vrstu revizijskog postupka potrebnog za prikupljanje revizijskih dokaza o tome je li kontrola efikasno djelovala. Na primjer, ako za neke kontrole postoji dokumentacija o efikasnosti njihovog djelovanja, revizor može odlučiti da ispita dokumentaciju kako bi prikupio revizijski dokaz o toj efikasnosti. Za druge kontrole, međutim, takva dokumentacija možda neće biti dostupna ili relevantna. Na primjer, dokumentacija o djelovanju možda neće postojati za neke faktore u kontrolnom okruženju, kao što su prenos ovlaštenja i odgovornosti, ili za neke vrste kontrolne aktivnosti, kao što su kontrolne aktivnosti koje se obavljaju putem računara. U tim slučajevima se revizijski dokazi o efikasnosti djelovanja mogu pribaviti ispitivanjem u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima, kao što su posmatranje ili upotreba revizijskih tehnika potpomognutih računarom (CAAT's).

Obim testova kontrola

A28. Kada su neophodni još ubjedljiviji revizijski dokazi o efikasnosti kontrole, može biti potrebno povećati obim testova kontrole. Uz razmatranje stepena oslanjanja na kontrole, prilikom određivanja obima testova kontrola, revizor može razmotriti sljedeća pitanja:

³ MRevS 315, tačka 30.

- učestalost provođenja kontrola od strane poslovnog subjekta tokom perioda;
- dužinu vremena u kojem se revizor oslanja na efikasno djelovanje kontrola tokom revizijskog perioda;
- očekivanu stopu odstupanja od kontrola;
- značajnost pouzdanost revizijskih dokaza koje se prikupljaju u vezi s efikasnošću djelovanja kontrola na nivou tvrdnji; i
- obim revizijskih dokaza prikupljenih iz testova drugih kontrola povezanih s tvrdnjom.

MRevS 530⁴ sadrži daljnja uputstva o obimu testiranja.

A29. Revizor možda neće trebati povećati obim testiranja automatiziranih kontrola upravo zbog konzistentnosti svojstvene IT obradama. Može se očekivati da će automatizirane kontrole funkcionirati dosljedno sve dok se program ne izmijeni (uključujući tabele, datoteke ili druge trajne podatke koje program koristi). Nakon što revizor utvrdi da automatizirana kontrola djeluje kao što je očekivano (što se može provesti u isto vrijeme kada se kontrole inicijalno primijene ili na neki drugi datum), revizor razmatra provođenje testova kako bi utvrdio da kontrole i dalje efikasno djeluju. Takvi testovi mogu uključivati zahtjev da:

- se program ne mijenja bez podvrgavanja kontrolama promjene programa;
- se za obradu transakcija koristi ovlaštena verzija programa; i
- su druge značajne opće kontrole efikasne.

Takvi testovi također mogu obuhvatiti provjeru da li su izvršene promjene programa, kao što može biti u slučaju kada subjekt koristi programski paket aplikacija bez modificiranja ili održavanja. Na primjer, revizor može provjeriti zapise o administriranju IT zaštite kako bi pribavio revizijski dokaz da u toku perioda nije došlo do neovlaštenih pristupa.

Testiranje indirektnih kontrola (Vidjeti tačku 10(b).)

A30. U nekim slučajevima, može biti neophodno prikupiti revizijski dokaz koji potvrđuje efikasno djelovanje indirektnih kontrola. Na primjer, kada revizor odluči testirati efikasnost korisnikovog pregleda izvještaja o izuzecima prodaje iznad dozvoljenog kreditnog limita, korisnikov pregled i povezano praćenje predstavljaju kontrolu koja je od direktne važnosti za revizora. Kontrole tačnosti informacija u izvještajima (na primjer, opće IT kontrole) opisuju se kao "indirektne kontrole".

⁴ MRevS 530 "Revizijsko uzorkovanje".

A31. Zbog dosljednosti svojstvene IT obradi, kada se razmatra zajedno s revizijskim dokazom o operativnoj efikasnosti općih kontrola subjekta (osobito njihovih promjena), revizijski dokaz o implementaciji automatiziranih aplikacijskih kontrola također može osigurati značajan revizijski dokaz o efikasnosti njihovog djelovanja.

Vremenski raspored testova kontrola

Namjeravani period oslanjanja na kontrole (Vidjeti tačku 11.)

A32. Revizijski dokaz koji se isključivo odnosi na jednu vremensku tačku može biti dovoljan za potrebe revizije, na primjer, kada se testiraju kontrole fizičkog popisa zaliha subjekta na kraju perioda. Ako se pak, s druge strane, revizor namjerava osloniti na kontrole tokom perioda, prikladni su testovi koji pružaju revizijski dokaz o efikasnosti kontrola u relevantnom vremenu tokom perioda pod revizijom. Takvi testovi mogu uključivati testove monitoringa kontrola od strane subjekta.

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih tokom obračunskog perioda (Vidjeti tačku 12(b).)

A33. Za određivanje koji se dodatni revizijski dokazi o kontrolama koje djeluju tokom preostalog perioda nakon provedbe revizijskih postupaka trebaju prikupiti relevantni usljedeci faktori:

- važnost procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje;
- specifične kontrole koje su testirane tokom obračunskog perioda i značajne promjene tih kontrola nakon što su testirane, uključujući promjene u informacionom sistemu, procesima i osoblju;
- stepen u kojem se mogu osigurati revizijski dokazi o efikasnosti djelovanja tih kontrola;
- dužina preostalog perioda;
- obim do kojeg revizor namjerava smanjiti dodatne dokazne postupke na osnovu pouzdavanja u kontrole; i
- kontrolno okruženje.

A34. Dodatni revizijski dokazi se mogu prikupiti, na primjer, proširivanjem testova kontrola na preostali period ili testiranjem monitoringa kontrola od strane subjekta.

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih u prethodnim revizijama (Vidjeti tačku 13.)

A35. U određenim okolnostima, revizijski dokazi prikupljeni u prethodnim revizijama mogu osigurati revizijski dokaz ukoliko revizor obavlja revizijske postupke kako bi potvrdio da su i dalje relevantni. Na primjer, prilikom obavljanja prethodne revizije, revizor je

mogao utvrditi da su automatizirane kontrole djelovale kako je i planirano. Revizor može, na primjer, pomoću upita menadžmentu i pregledavanja logova utvrditi koje su se kontrole promijenile i prikupiti revizijski dokaz kako bi utvrdio utječe li promjena te kontrole na dalje efikasno djelovanje te kontrole. Razmatranje revizijskih dokaza o tim promjenama može biti razlog za prikupljanje većeg ili manjeg obima revizijskih dokaza o efikasnom djelovanju kontrola u tekućem periodu.

Kontrole koje su se promijenile nakon prethodnih revizija (Vidjeti tačku 14(a).)

A36. Promjene kontrola mogu utjecati na relevantnost revizijskih dokaza koji su prikupljeni u prethodnim revizijama pa tako ti dokazi možda više neće biti osnova za nastavak oslanjanja na te kontrole. Na primjer, promjene u sistemu koje omogućavaju subjektu primanje novog izvještaja iz postojećeg sistema vjerovatno ne utječu na značajnost revizijskih dokaza prikupljenih u prethodnoj reviziji; međutim, promjena koja uzrokuje prikupljanje i obradu podataka na drugačiji način utječe na relevantnost dokaza.

Kontrole koje se nisu promijenile nakon prethodnih revizija (Vidjeti tačku 14(b).)

A37. Revizorova odluka hoće li se osloniti na revizijske dokaze prikupljene u prethodnim revizijama:

(a) za kontrole koje se nisu promijenile od trenutka kada su posljednji put testirane, i

(b) kada se ne radi o kontrolama koje smanjuju značajan rizik,

pitanje je profesionalne prosudbe. Osim toga, dužina trajanja perioda između ponovnog testiranja takvih kontrola također je pitanje profesionalne prosudbe, ali kao što se zahtijeva u točkom 14(b), to se testiranje treba provesti najmanje jednom svake tri godine.

A38. Općenito, što je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja veći, ili što je veće oslanjanje na kontrole, vjerovatno treba proteći kraći vremenski period za testiranje kontrola. Faktori koji mogu skratiti vrijeme ponovnog testiranja kontrola ili zbog kojih se revizor uopće ne oslanja na revizijske dokaze prikupljene u prethodnim revizijama, uključuju sljedeće:

- manjkavo kontrolno okruženje;
- slab monitoring kontrola;
- značajno učešće ručnog elementa u relevantnim kontrolama;
- promjene onog osoblja koje značajno utječe na primjenu kontrole;
- promjena okruženja koja ukazuje na potrebu promjena u kontroli; i
- manjkave opće IT kontrole.

A39. Kada postoje brojne kontrole na koje se revizor, na osnovu revizijskih dokaza prikupljenih u prethodnim revizijama, namjerava osloniti, testiranje nekih od tih kontrola tokom svake revizije pruža informaciju koja potvrđuje kontinuiranu efikasnost kontrolnog okruženja. To doprinosi revizorovoj odluci o tome treba li se osloniti na revizijske dokaze prikupljene u prethodnim revizijama.

Procjena efikasnosti djelovanja kontrola (Vidjeti tačke 16-17.)

A40. Značajno pogrešno prikazivanje koje je otkriveno tokom revizijskih postupaka predstavlja snažan indikator postojanja značajnih nedostataka u internim kontrolama.

A41. Koncept efikasnosti djelovanja kontrola prepoznaje da može doći do odstupanja u načinu primjene kontrola od strane poslovnog subjekta. Odstupanja od propisanih kontrola mogu nastati, na primjer, zbog faktora kao što su promjene ključnog osoblja, značajne sezonske fluktuacije u obimu transakcija i ljudske pogreške. Otkrivena stopa odstupanja, posebno u poređenju s očekivanom stopom, može ukazivati na to da se na te kontrole ne može oslanjati da bi se rizik na nivou tvrdnje smanjio na onaj koji je procijenio revizor.

Dokazni postupci (Vidjeti tačku 18.)

A42. Tačka 18 zahtijeva od revizora da osmisli i provede dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu, nezavisno od procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Ovaj se zahtjev odnosi na činjenicu da: (a) revizorova procjena rizika je pitanje prosudbe pa revizor možda neće uočiti sve rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (b) postoje inherentna ograničenja internih kontrola, uključujući mogućnost da ih menadžment zaobiđe.

Vrste i obim dokaznih postupaka

A43. Zavisno od okolnosti, revizor može utvrditi da:

- će provedba isključivo dokaznih analitičkih postupaka biti dovoljna da se revizijski rizik smanji na prihvatljivo nizak nivo, na primjer, kad se revizorova procjena rizika zasniva na revizijskim dokazima prikupljenim testovima kontrola;
- su jedino testovi detalja prikladni; i
- je kombinacija dokaznih analitičkih postupaka i testova detalja najbolja reakcija na procijenjene rizike.

A44. Dokazni analitički postupci su općenito primjenjiviji na transakcije koje su većeg obima i koje se mogu predvidjeti tokom vremena. MRevS 520⁵ određuje zahtjeve i daje uputstva upute za primjenu analitičkih postupaka tokom revizije.

⁵ MRevS 520 "Analitički postupci".

- A45. Vrsta rizika i tvrdnje je značajna za osmišljavanje detaljnih testova. Na primjer, testovi detalja povezani s tvrdnjom o postojanju ili nastanku mogu uključivati izbor iz stavki sadržanih u finansijskom izvještaju i prikupljanje relevantnih revizijskih dokaza. S druge strane, testovi detalja povezani s tvrdnjom o potpunosti mogu uključivati izbor iz stavki za koje se očekuje da će biti uključene u relevantan iznos u finansijskom izvještaju, i ispitivanje jesu li te stavke uključene.
- A46. Upravo stoga što rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uzima u obzir interne kontrole, možda će biti potrebno povećati obim dokaznih postupaka kada rezultati testova kontrola postanu nezadovoljavajući. Međutim, veći obim revizijskih postupaka prikladan je samo ako je sam revizijski postupak relevantan za određeni rizik.
- A47. U osmišljavanju testova detalja, pod obimom testiranja obično se misli na veličinu uzorka. Međutim, druga su pitanja također važna, uključujući pitanje je li efikasnije koristiti ostale načine testiranja. Vidjeti MRevS 500.⁶

Razmatranje treba li provesti postupke eksternog confirmiranja (Vidjeti tačku 19.)

- A48. Postupci eksternih confirmiranja često su značajni za tvrdnje koje se povezuju sa stanjem računa i njihovim elementima, ali ne smiju biti ograničeni na te stavke. Na primjer, revizor može tražiti vanjsko confirmiranje uvjeta iz sporazuma, ugovora ili transakcija između subjekta i drugih strana. Postupci eksternog confirmiranja također se mogu provoditi kako bi se prikupili revizijski dokazi o odsutnosti određenih uvjeta. Na primjer, u zahtjevu se može izričito tražiti confirmiranje da ne postoji “dopunski sporazum” koji može biti relevantan za ispitivanje tvrdnje o razgraničenjuprihoda subjekta. Druge situacije gdje postupci eksternog confirmiranja mogu osigurati značajne revizijske dokaze koji se odnose na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uključuju:
- stanje računa u banci i druge informacije značajne za odnose s bankom;
 - stanje potraživanja od kupaca i rokove dospijeća;
 - zalihe koje drže treće strane u carinskim skladištima za obradu ili u konsignaciji;
 - vlasničke dokumente koje drže advokati ili finansijeri radi sigurnog čuvanja ili kao osiguranje;
 - ulaganja koja se drže kao zalog treće stranke ili kupovine od brokera koje nisu isporučene do datuma bilansa;
 - iznose koji se duguju vjerovnicima, uključujući značajne rokove otplate i restriktivne klauzule; i
 - stanje obaveza prema dobavljačima i rokove dospijeća.

⁶ MRevS 500 “Revizijski dokazi”, tačka 10.

- A49. Premda eksterna confirmiranja mogu osigurati relevantne revizijske dokaze koji se odnose na određene tvrdnje, postoje neke tvrdnje za koje eksterna confirmiranja osiguravaju manje značajne revizijske dokaze. Na primjer, eksterne confirmacije pružaju manje značajne revizijske dokaze u vezi s naplativošću potraživanja od kupaca, nego u vezi s njihovim postojanjem.
- A50. Revizor može odrediti da postupci eksternog confirmiranja provedeni u jednu svrhu pružaju mogućnost prikupljanja revizijskih dokaza o drugim pitanjima. Na primjer, zahtjev za confirmiranjem stanja računa u banci često uključuje zahtjev za informacijama koje su značajne za druge tvrdnje finansijskih izvještaja. Takvo razmatranje može utjecati na revizorovo odlučivanje o tome hoće li provesti postupak eksternog confirmiranja.
- A51. Faktori koji mogu pomoći revizoru u odlučivanju trebaju li se obaviti postupci eksternog confirmiranja kao dokazni revizijski postupci, uključuju:
- poznavanje problematike od strane osobe kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje –odgovori mogu biti još pouzdaniji ako ih daje osoba koja ima potrebna saznanja o informacijama koje se potvrđuju;
 - mogućnost ili spremnost ciljane osobe kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje da odgovori, na primjer, da strana na koju se odnosi zahtjev:
 - o ne može prihvatiti odgovornost za odgovaranje na zahtjev za confirmaciju;
 - o može smatrati odgovaranje preskupim ilismatrati da zahtijeva previše vremena;
 - o je zabrinuta za potencijalnu pravnu odgovornost koja proizlazi iz odgovaranja;
 - o može obračunavati transakcije u različitim valutama; ili
 - o može djelovati u okruženju gdje odgovaranje na zahtjev za confirmiranje nije značajan aspekt svakodnevnog poslovanja.

U takvim situacijama, strane koje bi trebale potvrditi informaciju možda ne odgovore, možda odgovore površno ili možda pokušaju ograničiti oslanjanje na te odgovore; i

- objektivnost ciljane osobe kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje – ako je ta osoba povezana strana subjekta, odgovori na zahtjev za confirmiranje mogu biti manje pouzdani.

Dokazni postupci povezani s procesom zaključivanja finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 20(b).)

A52. Vrsta, a također i obim revizorovog ispitivanja unosa u dnevnik i drugih prilagođavanja zavisi od vrste i složenosti procesa finansijskog izvještavanja subjekta i od povezanih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike (Vidjeti tačku 21.)

A53. Tačka 21 ovog MRevS-a zahtijeva od revizora da obavi dokazne postupke koji predstavljaju konkretnu reakciju na one rizike koje revizor smatra značajnim. Revizijski dokazi u obliku eksterne konfirmacije primljene direktno od odgovarajuće strane kojoj je bio upućen zahtjev za konfirmiranje može pomoći revizoru u prikupljanju revizijskih dokaza s visokim nivoom pouzdanosti koje revizor zahtijeva kako bi reagirao na značajne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prevare ili pogreške. Na primjer, ako revizor otkrije da je menadžment pod pritiskom kako bi ispunio očekivanja u vezi sa zaradom, može postojati rizik da menadžment napuhuje prodaju nepravilno priznavajući prihode povezane s ugovorom o prodaji u uvjetima koji onemogućavaju priznavanje prihoda, ili fakturiranjem prodaje prije isporuke. U tim okolnostima, revizor može, na primjer, osmisлити postupke eksternog konfirmiranja ne samo da bi potvrdio iznadprosječne iznose, već i da bi potvrdio detalje sporazuma o prodaji, uključujući datum, bilo koje pravo povrata i uvjete isporuke. Osim toga, revizor može smatrati da je efikasno dopuniti takve postupke eksternog konfirmiranja ispitivanjem nefinansijskog osoblja subjekta o svim promjenama u sporazumima o prodaji i uvjetima isporuke.

Vremenski raspored dokaznih postupaka (Vidjeti tačke 22-23.)

A54. U većini slučajeva, revizijski dokazi prikupljeni dokaznim postupcima iz prethodnih revizija predstavljaju slab ili ne predstavljaju nikakav revizijski dokaz za tekući period. Međutim, postoje izuzeci koji mogu biti značajni za tekući period, na primjer, pravno mišljenje o strukturi utrživih vrijednosnih papira koji se zamjenjuju za druge prenosive finansijske instrumente, koje je prikupljeno u prethodnoj reviziji a koje se nije promijenilo. U tim slučajevima, može biti prikladno koristiti revizijski dokaz prikupljen dokaznim postupcima u prethodnoj reviziji ako se taj dokaz i povezano pitanje nisu značajno promijenili a revizijski postupci se provode tokom tekućeg perioda kako bi se ustanovio njegov kontinuirani značaj.

Korištenje revizijskog dokaza prikupljenog prije kraja perioda (Vidjeti tačku 22.)

A55. U nekim okolnostima, revizor može odrediti da je efikasno provesti dokazne postupke na neki datum prije kraja perioda te uporediti i uskladiti informacije koje se odnose na stanja na kraju perioda s uporedivim informacijama za datum prije kraja perioda kako bi:

- (a) otkrio postojanje neuobičajenih iznosa;
- (b) istražio sve takve iznose; i
- (c) obavio dokazne analitičke postupke ili testove detalja u cilju testiranja međuperioda.

A56. Provedba dokaznih postupaka u međuperiodu, bez poduzimanja dodatnih postupaka u kasnijem periodu, povećava rizik da revizor neće otkriti pogrešna prikazivanja koja mogu postojati na kraju perioda. Taj je rizik veći što je preostali period duži. Sljedeći faktori mogu utjecati na to hoće li se provoditi dokazni postupci na datum prije kraja perioda:

- kontrolno okruženje i druge relevantne kontrole;
- dostupnost informacija koje su neophodne za revizijske postupke na kasniji datum;
- svrha dokaznih postupaka;
- procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;
- vrsta klasa transakcija ili stanja računa te povezanih tvrdnji; i
- mogućnost da revizor obavi odgovarajuće dokazne postupke ili dokazne postupke kombinirane s testovima kontrola kako bi obuhvatio preostali period i na taj način smanjio rizik neotkrivanja pogrešnog prikazivanja koje može postojati na kraju perioda.

A57. Faktori poput sljedećih mogu utjecati na to hoće li revizor provoditi dokazne revizijske postupke za period između nekog ranijeg datuma i datuma kraja perioda:

- jesu li stanja na kraju perioda za određenu klasu transakcija ili stanje računa razumno predvidiva s aspekta njihova iznosa, relativne značajnosti i strukture;
- jesu li odgovarajući postupci subjekta za analiziranja i prilagođavanja takvih klasa transakcija ili stanja računa provedeni tokom perioda i za određivanje ispravnog računovodstvenog razgraničavanja;
- hoće li informacijski sistem relevantan za finansijsko izvještavanje osigurati informacije u vezi sa zaključnim stanjima i s transakcijama u preostalom periodu koje su dovoljne za ispitivanje:
 - (a) značajnih neuobičajenih transakcija ili knjige (uključujući transakcije, odnosno knjige provedena na kraju ili pri kraju perioda);
 - (b) ostalih uzroka značajnih fluktuacija ili očekivanih fluktuacija koje nisu nastale; i
 - (c) promjena u strukturi klasa transakcija ili stanja računa.

Pogrešno prikazivanje otkriveno tokom perioda (Vidjeti tačku 23.)

A58. Kada revizor zaključi da se planirane vrste, vremenski raspored ili obim dokaznih postupaka koji pokrivaju preostali period trebaju mijenjati kao posljedica neočekivanih pogrešnih prikazivanja otkrivenih na datum prije kraja perioda, takvo mijenjanje može uključivati proširenje ili ponavljanje na kraju perioda onih postupaka koji su obavljani tokom perioda.

Adekvatnost prezentacije i objavljivanja (Vidjeti tačku 24.)

A59. Ocjena cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja, zajedno s povezanim objavama odnosi se na ocjenu jesu li pojedini finansijski izvještaji prezentirani tako da odražavaju odgovarajuću klasifikaciju i opise finansijskih informacija te oblik, raspored i sadržaj finansijskih izvještaja i njima pripadajućih bilježaka. To uključuje, na primjer, korištenu terminologiju, prikazane detaljne iznose, klasifikaciju pozicija u izvještajima i osnove prikazanih iznosa.

Ocjenjivanje dovoljnosti i adekvatnosti revizijskih dokaza (Vidjeti tačke 25-27.)

A60. Revizija finansijskih izvještaja je kumulativan i iterativan proces. Dokazi prikupljeni tokom obavljanja planiranih revizijskih postupaka mogu navesti revizora da modificira vrstu, vremenski raspored i obim drugih planiranih revizijskih postupaka. Informacije koje revizor dobiva tokom provedbe revizije mogu se značajno razlikovati od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Na primjer:

- obim pogrešnih prikazivanja koje revizor otkriva dokaznim postupcima može izmijeniti revizorovu procjenu rizika, te može ukazivati na značajne nedostatke u internim kontrolama;
- revizor može postati svjestan neujednačenosti u računovodstvenim evidencijama ili protivrječnih ili nedostajućih dokaza; i
- analitički postupci provedeni u sveobuhvatnom pregledu na kraju revizije mogu ukazati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji se prethodno nije uočio.

U tim okolnostima, na temelju ponovnog razmatranja procijenjenih rizika za sve ili neke klase transakcija, stanja računa ili objave i povezane tvrdnje, revizor će možda trebati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke. MRevS 315 sadrži daljnja uputstva za izmjenu revizorove procjene rizika.⁷

A61. Revizor ne može pretpostaviti da je slučaj prevare ili pogreške izolirana pojava. Stoga je razmatranje kako otkrivanje pogrešnog prikazivanja utječe na procijenjen rizike značajnog pogrešnog prikazivanja važno za određivanje da li je procjena rizika i dalje adekvatna.

⁷ MRevS 315, tačka 31.

A62. Revizorova prosudba o tome što čini dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza zavisi od faktora kao što su:

- značajnost potencijalnog pogrešnog prikazivanja u tvrdnji i vjerovatnoća da će takvo prikazivanje, bilo pojedinačno ili skupa s drugim potencijalno pogrešnim prikazivanjima, imati značajan efekat na finansijske izvještaje;
- efikasnost reakcija menadžmenta i kontrola za suočavanje s rizicima;
- iskustvo sa sličnim potencijalnim pogrešnim prikazivanjima, koje je stečeno tokom proteklih revizija;
- rezultati obavljenih revizijskih postupaka, uključujući pitanje jesu li takvi revizijski postupci otkrili određene slučajeve prevare ili pogreške;
- izvor i pouzdanost dostupnih informacija;
- ubjedljivost revizijskih dokaza; i
- razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegove interne kontrole.

Dokumentacija (Vidjeti tačku 28.)

A63. Oblik i obim revizijske dokumentacije pitanje je profesionalne prosudbe, te zavisi od vrste, veličine i složenosti subjekta, njegovih internih kontrola, dostupnosti informacija od strane subjekta te revizijskoj metodologiji i tehnologiji koja se koristi u reviziji.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 402

REVIZIJSKA RAZMATRANJA U VEZI SA SUBJEKTIMA KOJI KORISTE RAD USLUŽNIH ORGANIZACIJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-5
Datum stupanja na snagu	6
Ciljevi	7
Definicije	8
Zahtjevi	
Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole	9-14
Reagiranje na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja	15-17
Izvještaji vrste 1 i vrste 2 koji isključuju usluge subuslužnih organizacija	18
Prevara, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljene značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji	19
Izvještavanje revizora korisnika	20-22
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole	A1-A23
Reagiranje na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja	A24-A39
Izvještaj vrste 1 i vrste 2 koji isključuju usluge subuslužnih organizacija	A40
Prevara, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljene značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji	A41
Izvještavanje revizora korisnika	A42-A44

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 402 “Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Odredbe ovog MRevS-a odnose se na odgovornost revizora u pogledu pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u procesu revizije kod subjekata koji koriste usluge jedne ili više uslužnih organizacija. To se naročito odnosi na način na koji revizor primjenjuje MRevS 315¹ i MRevS 330² i to posebno prilikom razumijevanja poslovanja subjekta korisnika, uključujući i interne kontrole. Ti aspekti trebaju biti relevantni za reviziju i dovoljni za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja te za osmišljavanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcija na te rizike.
2. Mnogi subjekti određene aspekte svog poslovanja povjeravaju vanjskim uslužnim organizacijama, tj. koriste usluge outsourcinga, na primjer, za porezne svrhe. Većina usluga osigurana od strane takvih uslužnih organizacija predstavlja sastavni dio poslovnih aktivnosti subjekta no, s druge strane, sve te usluge ne moraju biti relevantne za svrhu revizije.
3. Usluge izvršene od strane uslužne organizacije relevantne su za reviziju finansijskih izvještaja subjekta kada su te usluge i kontrole nad njima dio informacionog sistema subjekta, uključujući povezane poslovne procese relevantne za finansijsko izvještavanje. Premda se većina kontrola u uslužnim organizacijama vjerovatno odnosi na finansijsko izvještavanje, mogu postojati i druge kontrole koje mogu biti značajne za reviziju kao što su, na primjer, kontrole vezane uz sigurnost imovine. Usluge uslužne organizacije su dio informacionog sistema subjekta, uključujući povezane poslovne procese, koji su relevantni za finansijsko izvještavanje, ako takve usluge utječu na sljedeće:
 - (a) klase transakcija subjekta-korisnika koje su značajne za njegovo finansijsko izvještavanje;
 - (b) postupke, kako u okviru elektroničke tako i u okviru ručne obrade, pomoću kojih su transakcije inicirane, zabilježene, procesuirane, korigirane po potrebi, zabilježene u glavnu knjigu i prikazane u finansijskim izvještajima;
 - (c) poslovne knjige, bilo u elektroničkom ili materijalnom obliku, koje osiguravaju informacije i specifične pozicije finansijskih izvještaja koje su korištene za iniciranje, bilježenje, obradu i izvještavanje o transakcijama subjekta. To uključuje ispravke pogrešnih zapisa i način na koji su informacije transferirane u glavnu knjigu;

¹ MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

² MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

- (d) informacijski sistem subjekta i način na koji taj sistem obrađuje poslovne događaje i okolnosti koji su značajni za financijske izvještaje;
 - (e) proces financijskog izvještavanja korišten u svrhu pripreme financijskih izvještaja subjekta, uključujući značajne računovodstvene procjene i objavljivanja; i
 - (f) kontrole dnevnika, uključujući nestandardne nosive korištene za evidenciju jednkokratnih, neuobičajenih transakcija ili korekcija.
4. Sadržaj i obim rada koji treba obaviti revizor korisnika u pogledu usluga pruženih od strane servisne organizacije zavisi od vrsta i značaja tih usluga za subjekt, kao i od relevantnosti tih usluga za reviziju.
5. Odredbe ovog MRevS-a se ne odnose na usluge koje pružaju financijske institucije koje su ograničene u izvršenju za račune subjekta koji se vode u financijskoj instituciji, transakcije koje subjekt posebno autorizira kao, na primjer, provjeru transakcija na računima od strane banke ili izvršenje transakcija s vrijednosnim papirima od strane brokera. Također, ovaj MRevS se ne odnosi na reviziju transakcija proizašlih iz vlasničkih financijskih interesa u drugim subjektima kao što su, na primjer, partnerstvo, dioničarstvo, zajednička ulaganja, kada se za vlasnički interes odgovara i podnosi izvještaj nosiocu interesa.

Datum stupanja na snagu

6. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

7. Ciljevi revizora subjekta, u slučaju kada subjekt koristi usluge servisne organizacije, su:
- (a) steći razumijevanje sadržaja i značaja usluga koje pruža uslužna organizacija 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 revizijske postupke koji odgovaraju tim rizicima.

Definicije

8. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (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 njenog sistema.
 - (b) Izvještaj o opisu i osmišljenosti kontrola uslužne organizacije – (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvještaj vrste 1) – izvještaj koje obuhvata:

REVIZIJSKA RAZMATRANJA U VEZI SA SUBJEKTIMA KOJI KORISTE
RAD USLUŽNIH ORGANIZACIJA

- (i) opis sistema uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su osmišljene i provedene određenog datuma; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i
 - (ii) izvještaj revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sistema uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama i prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva.
- (c) Izvještaj o opisu, osmišljenosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvještaj vrste 2) – izvještaj koji obuhvata:
- (i) opis sistema uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su osmišljene i provedene određenog datuma ili tokom određenog perioda i, u nekim slučajevima, njihove operativne djelotvornosti tokom određenog perioda; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i
 - (ii) izvještaj revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje:
 - a) mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sistema 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.
- (d) Revizor uslužne organizacije – revizor koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvještaj s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.
- (e) Uslužna organizacija – organizacija koja je treća strana (ili segment takve organizacije) i pruža usluge korisničkim subjektima koje su dio informacionog sistema tih subjekata relevantan za finansijsko izvještavanje.
- (f) Sistem uslužne organizacije – politike i postupci koje je osmislila, provodi i održava uslužna organizacija radi pružanja usluga korisničkim subjektima koje su obuhvaćene izvještajm revizora uslužne organizacije.
- (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 informacionog sistema klijenta (subjekta) i da su relevantne za finansijsko izvještavanje.

- (h) Revizor subjekta – revizor koji revidira i izvještava o finansijskim izvještajima subjekta-korisnika.
- (i) Korisnički subjekt – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije i čiji se finansijski izvještaji revidiraju.

Zahtjevi

Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole

9. Kada se upoznaje s poslovanjem subjekta, u skladu s odredbama MRevS-a 315³, revizor treba steći razumijevanje o tome kako subjekt koristi usluge uslužne organizacije, uključujući:
 - (a) sadržaj usluge koju je pružila uslužna organizacija i značajnost tih usluga za subjekt, uključujući i njihov utjecaj na interne kontrole subjekta; (Vidjeti tačke A3-A5.)
 - (b) vrste i značajnost transakcija obrađenih, knjiženih ili izvještavanih od strane uslužne organizacije; (Vidjeti tačku A6.)
 - (c) stepen interakcije između aktivnosti subjekta i uslužne organizacije; (Vidjeti tačku A7.)
 - (d) sadržaj odnosa između korisničkog subjekta i uslužne organizacije, uključujući uvjete ugovora s uslužnom organizacijom. (Vidjeti tačke A8-A11.)
10. Pri stjecanju razumijevanja o internim kontrolama relevantnim za reviziju, u skladu sa MRevS-u 315, revizor subjekta će ocijeniti način osmišljenosti i implementacije 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 tačke A12-A14.)
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.
12. Ako revizor ne može dobiti dovoljno informacija od subjekta, može ih dobiti na neki od sljedećih načina:
 - (a) upotrebom izvještaja vrste 1 ili izvještaja vrste 2, ako su raspoloživi;
 - (b) kontaktiranjem uslužne organizacije, putem subjekta, s ciljem dobivanja specifičnih informacija;

³ MRevS 315, tačka 11.

- (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 tačke A15-A20.)

Korištenje izvještaja vrste 1 ili vrste 2 za razumijevanje uloge uslužne organizacije

- 13. Prilikom utvrđivanja dovoljnosti i adekvatnosti revizijskih dokaza na osnovu izvještaja vrste 1 ili vrste 2, revizor će biti zadovoljan ako postoji:
 - (a) kompetentnost i nezavisnost revizora uslužne organizacije; i
 - (b) adekvatnost standarda na osnovu kojih je izdat izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2. (Vidjeti tačku A21.)
- 14. Ako revizor namjerava za revizijski dokaz koristiti izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2, kako bi podržao svoje razumijevanje internih kontrola u uslužnoj organizaciji, revizor će:
 - (a) ocijeniti je li opisivanje i osmišljenost kontrola u uslužnoj organizaciji prikazano na određeni datum ili za određeni period koji odgovara svrsi revizije;
 - (b) ocijeniti dovoljnost i adekvatnost 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 tačke A22-A23.)

Revizorova reakcija na procijenjeni rizik materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja

- 15. Revizor će kao odgovor na procijenjeni rizik, u skladu sa MRevS 330, učiniti sljedeće:
 - (a) utvrditi jesu li dostupni dovoljno adekvatni revizijski dokazi u pogledu relevantnih tvrdnji iz finansijskih izvještaja u evidencijama koje vodi korisnički subjekt; a ako ne,
 - (b) provesti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza ili koristiti rad drugog revizora da u njegovo ime izvede te postupke u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti tačke A24-A28.)

Testovi kontrola

- 16. Kada revizorova procjena rizika uključuje očekivanja da kontrole u uslužnoj organizaciji funkcioniraju efikasno, revizor će dokaze o efikasnosti djelovanja tih kontrola dobiti na osnovu jednog ili više sljedećih postupaka:

REVIZIJSKA RAZMATRANJA U VEZI SA SUBJEKTIMA KOJI KORISTE
RAD USLUŽNIH ORGANIZACIJA

- (a) pribavljanjem izvještaja vrste 2, ako je raspoloživ;
- (b) izvođenjem odgovarajućih testova kontrola u uslužnoj organizaciji; ili
- (c) angažiranjem drugog revizora koji će u njegovo ime provesti testove kontrola u uslužnoj organizaciji.

Upotreba izvještaja vrste 2 kao dokaza da su kontrole u uslužnoj organizaciji efikasne

17. Ako, u skladu s tačkom 16(a), revizor planira koristiti izvještaj vrste 2 kao dokaz da su kontrole u uslužnoj organizaciji efikasne, revizor će u svrhu potvrde svoje procjene rizika utvrditi osigurava li izvještaj revizora uslužne organizacije dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o efikasnosti djelovanja tih kontrola:
- (a) ocjenjivanjem jesu li opis, oblikovanje i efikasnost djelovanja kontrola u uslužnoj organizaciji određeni na datum ili za period koji je odgovarajući 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 jeste, testiranjem efikasnosti njihovog djelovanja;
 - (c) ocjenjivanjem adekvatnosti perioda 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 izvještaju, relevantni za tvrdnje u finansijskim izvještajima subjekta i osiguravaju li dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji podržavaju revizorovu procjenu rizika. (Vidjeti tačke A31A39.)

Izvještaj vrste 1 i izvještaj vrste 2 koji isključuju usluge subuslužnih organizacija

18. Ukoliko revizor namjerava koristiti izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2 koji isključuje usluge izvršene od subuslužnih organizacija i ukoliko su te usluge relevantne za reviziju finansijskih izvještaja subjekta, revizor treba primijeniti odredbe ovog MRevS-a na usluge izvršene od strane subuslužne organizacije. (Vidjeti tačku A40.)

Prevare, neusklađenost sa zakonima i neispravljena pogrešna prikazivanja u kontekstu aktivnosti uslužne organizacije

19. Revizor treba ispitati menadžment je li ih uslužna organizacija izvijestila, odnosno jesu li na neki drugi način postali svjesni postojanja prevara, neusklađenosti sa zakonima ili postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja koji utječu na finansijske izvještaje subjekta. U takvim situacijama, revizor treba ocijeniti kako takve situacije utječu na

vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka, uključujući utjecaj na revizorove zaključke i izvještaj. (Vidjeti tačku A41.)

Izvještavanje revizora korisnika

20. Ukoliko revizor korisnika nije mogao pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza vezane uz usluge primljene od uslužne organizacije, a koji su relevantni za reviziju finansijskih izvještaja subjekta, revizor korisnika će u izvještaju iskazati modificirano mišljenje u skladu sa odredbama MRevS-a 705⁴. (Vidjeti tačku A42.)
21. Prilikom izražavanja nemodificiranog mišljenja, revizor korisnika se neće pozivati na rad revizora uslužne organizacije, osim ako se to zahtijeva zakonskim propisima ili drugom regulativom. Ukoliko se takvo pozivanje zakonom ili nekim drugim propisom ipak zahtijeva, u izvještaju revizora korisnika će se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti tačku A43.)
22. Ukoliko je pozivanje na rad revizora uslužne organizacije relevantno za razumijevanje modificiranog mišljenja revizora korisnika, u izvještaju revizora korisnika će se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti tačku A44.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole

Izvori informacija (Vidjeti tačku 9.)

- A1. Informacije o sadržaju usluga izvršenih od strane uslužnih organizacija mogu se dobiti iz raznih izvora kao što su, na primjer:
 - različiti priručnici;
 - pregledi sistema;
 - tehnički priručnici;
 - uvjeti ugovora ili osporazuma o pružanju usluga između subjekta i uslužne organizacije;
 - izvještaji uslužne organizacije, izvještaji internih revizora ili izvještaji regulatornog tijela o kontrolama u uslužnoj organizaciji; i
 - izvještaji revizora uslužne organizacije, uključujući izvještaje menadžmenta, ako su dostupni.

⁴ MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora", tačka 6.

A2. Saznanja stečena iskustvom i saradnjom s uslužnom organizacijom, na primjer iskustva iz drugih revizijskih angažmana, također mogu pomoći u stjecanju razumijevanja sadržaja primljene usluge. To može oposebno pomoći ako su usluge i kontrole takvih usluga u uslužnoj organizaciji visoko standardizirane.

Vrste usluga koje pruža uslužna organizacija (Vidjeti tačku 9(a).)

A3. Subjekt može koristiti uslužne organizacije kao što su, na primjer, one koje obrađuju izvođenje određenih transakcija, održavanje i s tim povezane odgovornosti ili usluge bilježenja transakcija i obrade podataka. Uslužne organizacije koje osiguravaju takve usluge uključuju, na primjer, bankovne zaklade koje investiraju i servisiraju sredstva penzijskog osiguranja, pružaju usluge vezane uz hipotekarne poslove, kao i aplikacije različitih servisnih providera koje osiguravaju softverske pakete za potrebe elektronskog poslovanja.

A4. Primjeri usluga koje su relevantne za reviziju uključuju:

- vođenje poslovnih knjiga;
- upravljanje imovinom; i
- agenta usluge za subjekta – iniciranje, bilježenje i obrada transakcija.

Razmatranja specifična za male poslovne subjekte

A5. Manji subjekti mogu koristiti knjigovodstvene servise za izvođenje određenih transakcija (kao, na primjer, plaćanje poreza) ili za vođenje poslovnih knjiga i izradu financijskih izvještaja. Korištenje takvih usluga uslužne organizacije ne umanjuje odgovornost menadžmenta za izradu financijskih izvještaja.⁵

Vrste i značajnost transakcija izvršenih od strane uslužne organizacije (Vidjeti tačku 9(b).)

A6. Uslužna organizacija može uspostaviti politike i postupke koji utječu na interne kontrole subjekta. Takve politike i postupci su fizički i operativno odvojeni od subjekta. Značajnost kontrola uslužne organizacije za kontrole subjekta zavisi od vrste usluge i značajnosti takve transakcije za subjekt. U određenim situacijama, izvršavanje transakcija od strane uslužne organizacije, kao i njezin iznos, ne moraju biti značajni za financijske izvještaje subjekta, no sadržaj izvršene transakcije može biti značajan. U takvim slučajevima revizor korisnika može odrediti da je potrebno razumijevanje tih kontrola.

Stepen interakcije između aktivnosti uslužne organizacije i aktivnosti subjekta

A7. Značaj kontrola uslužne organizacije za kontrole subjekta također zavisi od stepena interakcija između aktivnosti subjekta i aktivnosti uslužne organizacije. Stepenn interakcije odnosi

⁵ MReVS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 4 i tačke A2-A3.

se na obim u kojem je subjekt sposoban izabrati i implementirati uefikasne kontrole nad uslugama uslužne organizacije. Na primjer, visok stepen interakcije između aktivnosti subjekta i aktivnosti uslužne organizacije postoji kada subjekt autorizira transakcije, a uslužna organizacija ih izvršava i za te transakcije vodi računovodstvo. U tim okolnostima, može biti praktičnije da subjekt implementira efikasne kontrole nad tim transakcijama. S druge strane, kada uslužna organizacija inicira ili inicijalno bilježi, izvršava i vodi računovodstvo za transakcije subjekta, postoji manji stepen interakcija između ove dvije strane. U tim okolnostima, subjekt možda neće moći ili neće htjeti da primijeni efikasne kontrole nad tim transakcijama te će se pouzdati u kontrole u uslužnoj organizaciji.

Sadržaj odnosa između subjekta i uslužne organizacije (Vidjeti tačku 9(d).)

- A8. Ugovor, odnosno sporazum između subjekta i uslužne organizacije može pokrivati pitanja kao što su:
- informacije koje će se pružati subjektu i odgovornost za iniciranje transakcija koje se odnose na aktivnosti koje poduzima uslužna organizacija;
 - primjena zahtjeva regulatornih tijela u pogledu načina održavanja i čuvanja zapisa ili pristupa njima;
 - obeštećenje koje pripada subjektu ako izvršenje posla ne uspije;
 - hoće li uslužna organizacija osigurati izvještaj o svojim kontrolama, i ako hoće, hoće li će to biti izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2;
 - ima li revizor korisnika pravo pristupa poslovnim knjigama subjekta koje vodi i održava uslužna organizacija, kao i drugim informacijama potrebnim za provođenje revizije; i
 - dopušta li sporazum direktnu komunikaciju između revizora korisničkog subjekta i revizora uslužne organizacije.
- A9. Postoji direktna veza između uslužne organizacije i subjekta, kao i između uslužne organizacije i revizora uslužne organizacije. Ta veza ne znači neophodno postojanje direktne veze između revizora subjekta i revizora uslužne organizacije. Kada ne postoji direktna veza između ova dva revizora, komunikacija između revizora subjekta i revizora uslužne organizacije uobičajeno se provodi uz pomoć subjekta i uslužne organizacije. Direktna veza između revizora subjekta i revizora uslužne organizacije također može biti uspostavljena uzimanjem u obzir relevantnih razmatranja vezanih uz etiku i povjerenje. Revizor uslužne organizacije može po ovlaštenju revizora subjekta provoditi postupke kao što su, na primjer:
- (a) testovi kontrola u uslužnoj organizaciji; i
 - (b) dokazni postupci na pozicijama finansijskih izvještaja subjekta koje je obradila i prezentirala uslužna organizacija.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A10. Revizori javnog sektora imaju uobičajeno veća zakonom utvrđena prava pristupa.

Međutim, mogu postojati i situacije gdje takva prava pristupa ne postoje, na primjer, kada je uslužna organizacija locirana u drugoj jurisdikciji. U takvim slučajevima, revizor javnog sektora mora provjeriti može li u skladu sa zakonima u toj jurisdikciji dobiti pravo pristupa. Revizor javnog sektora također može dobiti pravo pristupa ili zatražiti od subjekta da u ugovor o saradnji između subjekta i uslužne organizacije unese odredbu o pravu pristupa.

A11. Revizor javnog sektora također može koristiti rad drugog revizora radi provođenja testova kontrola ili dokaznih postupaka vezano uz pitanja usklađenosti sa zakonom ili drugom regulativom.

Razumijevanje kontrola povezanih s uslugama koje pruža uslužna organizacija (Vidjeti tačku 10.)

A12. Subjekt može uspostaviti kontrole nad uslugama koje pruža uslužna organizacija koje mogu biti testirane od strane revizora subjekta i koje mu mogu omogućiti da zaključi da kontrole subjekta djeluju efikasno za neke ili za sve odnosne tvrdnje, bez obzira na kontrole koje postoje u uslužnoj organizaciji. Ako subjekt, na primjer, koristi uslužnu organizaciju za izvršenje obračuna plaća, subjekt može uspostaviti kontrole nad informacijama o podnošenju i potvrdama informacija o plaćama koje mogu spriječiti ili detektirati značajna pogrešna prikazivanja. Te kontrole mogu uključivati:

- upoređivanje podataka dostavljenih uslužnoj organizaciji s izvještajima o obradi podataka koje je uslužna organizacija dostavila subjektu; i
- ponovno izračunavanje plaćenih iznosa na određenom uzorku radi provjere njihove tačnosti, kao i ponovni pregled ukupnih plaćanja radi utvrđivanja njihove opravdanosti.

A13. U tim situacijama, revizor može provesti testove kontrola nad procesom obračuna plaća koji onda mogu osigurati osnovu za zaključivanje da kontrole subjekta djeluju efikasno za tvrdnje koje su povezane s transakcijama koje se odnose na plaće.

A14. Kao što je navedeno u MRevS-u 315⁶, uz uvažavanje određenih rizika, revizor može prosuditi da nije moguće dobiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza samo kroz dokazne postupke. Takvi rizici mogu biti povezani s netačnim ili nepotpunim bilježenjem rutinskih i značajnih transakcija i salda, čije karakteristike dopuštaju visoko automatizirano obrađivanje bez ili sa vrlo malo ručnih intervencija. Takve karakteristike automatiziranih procesa mogu biti posebno prisutne kada subjekt koristi usluge uslužne organizacije. U takvim slučajevima, kontrole subjekta vezane uz takav rizik su relevantne

⁶ MRevS 315, tačka 30.

za reviziju i stoga se od revizora zahtijeva da dobije razumijevanje o tome te da ocijeni te kontrole u skladu s tačkama 9 i 10 ovog MRevS-a.

Daljnji postupci koje je potrebno primijeniti kada se od korisničkog subjekta ne može dobiti dovoljno razumijevanje (Vidjeti tačku 12.)

A15. Na odluku revizora korisnika o daljnjim postupcima, pojedinačno ili u kombinaciji s odredbama iz tačke 12, a koji su potrebni za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja vezano uz usluge uslužne organizacije, može utjecati:

- veličina subjekta, kao i veličina uslužne organizacije;
- kompleksnost transakcija korisničkog subjekta i kompleksnost usluga izvršenih od strane uslužne organizacije;
- lokacija uslužne organizacije (na primjer, revizor može odlučiti koristiti rad drugog revizora za izvođenje postupaka u uslužnoj organizaciji ako je ta organizacija udaljena);
- očekuje li se da postupci omoguće revizoru korisnika efikasno dobivanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza; i
- prirodu odnosa između korisničkog subjekta i uslužne organizacije

A16. Uslužna organizacija može angažirati svog revizora da izvjesti o opisu i oblikovanju njenih kontrola (izvještaj vrste 1) ili o opisu i oblikovanju tih kontrola i efikasnosti njihovog djelovanja (izvještaj vrste 2). Izvještaj vrste 1 ili vrste 2 može biti objavljen prema (predloženim) Međunarodnim standardima o angažmanima izražavanja – ISEA 3402⁷ ili prema standardima donesenim od strane autoriziranih i priznatih tijela koja donose standarde (koja ih mogu nazvati različitim nazivima kao, na primjer, izvještaj vrste A ili izvještaj vrste B).

A17. Raspoloživost izvještaja vrste 1 ili izvještaja vrste 2 općenito će zavisiti od toga postoji li u ugovoru između subjekta i uslužne organizacije odredba o izradi takvih izvještaja. Uslužna organizacija također može iz praktičnih razloga odlučiti da za svoje klijente sastavi izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2. Međutim, u određenim slučajevima, takvi izvještaji ne moraju biti na raspolaganju subjektima-korisnicima.

A18. U određenim okolnostima, subjekt može uslužnim organizacijama povjeriti izvođenje jedne ili više poslovnih funkcija kao što su, na primjer, računovodstvo i financije, aktivnosti vezane uz poreze ili određene segmente kontrolne funkcije. Budući da izvještaj o kontrolama u uslužnoj organizaciji ne mora biti dostupan u tim okolnostima, posjeta uslužnoj organizaciji može za revizora biti najefikasniji način stjecanja potrebnih znanja o kontrolama u toj organizaciji.

⁷ (predloženi) Međunarodni standard o angažmanima izražavanja uvjerenja 3402 "Izražavanje uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizaciji".

- A19. Drugi revizor može biti korišten za provođenje postupaka koji će osigurati relevantne informacije o kontrolama u uslužnoj organizaciji. Ako je sastavljen izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2, revizor može koristiti rad revizora uslužne organizacije da provede te postupke, budući da revizor uslužne organizacije ima već uspostavljene odnose s uslužnom organizacijom. Revizor koji koristi rad drugog revizora može u MRevSu 600⁸ pronaći korisna uputstva vezana za razumijevanje angažmana drugog revizora (uključujući njegovu nezavisnost i kompetentnost), uputstva vezana za uključenost u rad drugog revizora prilikom planiranja vrste, vremenskog rasporeda i obima takvog rada i ocjenjivanje dovoljnosti i adekvatnosti dobivenih revizijskih dokaza.
- A20. Subjekt može koristiti rad uslužne organizacije koja, opet, za usluge koje pruža subjektu (a koje su dio informacionog sistema subjekta i koje su relevantne za reviziju) dalje koristi rad subuslužnih organizacija. Subuslužna organizacija može biti zasebni subjekt ili može biti povezana s uslužnom organizacijom. U tom slučaju revizor treba razmotriti kontrole u subuslužnoj organizaciji. U situacijama gdje se koriste usluge jedne ili više subuslužnih organizacija, interakcija između aktivnosti subjekta i uslužne organizacije proširuje se na interakciju između subjekta, uslužne i subuslužne organizacije. Nivo te interakcije, kao i vrste i značajnost transakcija izvršenih od strane uslužne i subuslužne organizacije, predstavljaju za revizora najznačajniji faktor koji mora uvažiti prilikom razmatranja i određivanja značaja kontrola uslužne i subuslužne organizacije za kontrole subjekta.

Korištenje izvještaja vrste 1 i vrste 2 u svrhu razumijevanja uloge uslužne organizacije (Vidjeti tačke 13-14.)

- A21. Revizor korisnika se o revizoru uslužne organizacije može raspitati kod njegove nadležne profesionalne organizacije ili drugih stručnjaka te ispitati je li on predmet regulatornog nadzora. Revizor uslužne organizacije može djelovati u jurisdikciji koja primjenjuje drugačije standarde za izvještaje o kontrolama u uslužnoj organizaciji. U takvim slučajevima, informacije o tim standardima revizor korisnika može dobiti od organizacija, odnosno tijela koja takve standarde donose.
- A22. Izvještaj vrste 1 i izvještaj vrste 2, zajedno s informacijama o subjektu, mogu pomoći korisnikovom revizoru u dobivanju spoznaja o:
- (a) aspektima kontrole u uslužnoj organizaciji koji mogu utjecati na izvršavanje transakcija subjekta, uključujući usluge subuslužne organizacije;

⁸ MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)", tačka 2 navodi: "Revizor može smatrati ovaj MRevS, prilagođen okolnostima gdje je potrebno, korisnim kada revizor uključuje druge revizore u reviziju finansijskih izvještaja koji nisu finansijski izvještaji grupe...". Vidjeti također tačku 19 MRevS-a 600.

- (b) toku transakcija provedenih od strane uslužne organizacije koji može poslužiti za prepoznavanje mogućnosti nastanka značajnih pogrešnih prikazivanja;
- (c) kontrolnim ciljevima u uslužnoj organizaciji koji su relevantni za tvrdnje u financijskim izvještajima subjekta:
- (d) o tome jesu li kontrole u uslužnoj organizaciji adekvatno oblikovane i implementirane u svrhu prevencije i detekcije pogrešaka koje mogu rezultirati materijalno značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima subjekta.

Izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2 može pomoći revizoru korisnika u dobivanju dovoljnog razumijevanja za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Izvještaj vrste 1, međutim, ne osigurava dokaze o uefikasnosti djelovanja relevantnih kontrola.

A23. Izvještaj vrste 1 ili izvještaj vrste 2 sastavljen na datum ili za period koji je drugačiji od izvještajnog perioda subjekta, može revizoru pomoći u dobivanju preliminarnih saznanja o implementiranim kontrolama u uslužnoj organizaciji, ako je taj izvještaj nadopunjen ažuriranim informacijama iz drugih izvora. Ako je opis kontrola uslužne organizacije prikazan na datum ili za period koji prethodi početku perioda revizije, revizor korisnika može provesti postupke za ažuriranje informacija iz tih izvještaja na način da:

- raspravlja o promjenama u uslužnoj organizaciji sa zaposlenicima subjekta koji mogu imati takva saznanja;
- ponovo pregleda tekuću dokumentaciju ili korespondenciju koju je objavila uslužna organizacija; ili
- raspravlja o promjenama sa zaposlenicima uslužne organizacije.

Reakcija na procijenjeni rizik materijalno pogrešnih prikazivanja (Vidjeti tačku 15.)

A24. U kojoj mjeri usluge uslužne organizacije povećavaju rizik materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja zavisi od sadržaja primljenih usluga i kontrola nad tim uslugama. U određenim slučajevima, angažiranje uslužne organizacije može smanjiti rizik nastanka značajnih pogrešnih prikazivanja, posebno u situacijama kada subjekt ne posjeduje dovoljno znanja ili resursa za poduzimanje određenih aktivnosti, kao što može biti slučaj kod primjene IT-a.

A25. Kada uslužna organizacija brine o značajnim elementima poslovnih knjiga subjekta, revizoru korisnika može biti potreban direktan pristup tim knjigama kako bi prikupio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u pogledu kontrola nad tim knjigama ili u pogledu značajnih transakcija i salda zabilježenih u njima, ili oboje. Takav pristup može uključivati ili fizičku inspekciju zapisa u poslovnom prostoru uslužne organizacije, ili ispitivanje elektronskih zapisa održavanih kod korisnika ili s druge lokacije, ili oboje.

U situacijama gdje je omogućen direktan pristup, revizor uslužne organizacije može dobiti dokaze o adekvatnosti kontrola koje je uslužna organizacija primijenila radi osiguranja potpunosti i integriteta podataka subjekta za koje je ona odgovorna.

A26. Prilikom razmatranja sadržaja i obima revizijskih dokaza koje treba pribaviti u pogledu stanja imovine kojom u ime subjekta gospodari uslužna organizacija ili transakcija koje je uslužna organizacija poduzela u ime subjekta, revizor korisnika treba razmotriti primjenu sljedećih postupaka:

- (a) Provjeravanje zapisa i dokumentacije koji su u nadležnosti subjekta; pouzdanost tih izvora dokaza određena je sadržajem i obimom poslovnih knjiga i pripadajućom dokumentacijom koju čuva subjekt. U određenim slučajevima, subjekt ne mora održavati nezavisne detaljne zapise ili dokumentaciju o specifičnim transakcijama poduzetim u njegovo ime.
- (b) Provjeravanje zapisa i dokumenata za koje je zadužena uslužna organizacija; revizorov pristup knjigama uslužne organizacije može biti dogovoren ugovorom između subjekta i uslužne organizacije. Revizor korisnika također može koristiti rad drugog revizora, koji će u njegovo ime dobiti pristup knjigama subjekta a koje vodi uslužna organizacija.
- (c) Dobivanje konfirmacija o stanjima i transakcijama od uslužne organizacije; ako subjekt održava evidenciju salda i transakcija, konfirmacija od strane uslužne organizacije koja potvrđuje te zapise subjekta može predstavljati pouzdane revizijske dokaze u pogledu odnosne imovine i transakcija. Na primjer, kada se koriste usluge složenih uslužnih organizacija kao, na primjer, usluge investicijskih menadžera i izvršitelja, i kada te uslužne organizacije brinu o nezavisnosti zapisa, revizor može potvrditi salda s tim organizacijama u cilju komparacije informacija sa zapisima subjekta.

Ako subjekt ne održava nezavisne zapise, informacije dobivene u konfirmaciji od uslužne organizacije samo su izvještaj o tome što se nalazi u knjigama održavanim od strane uslužne organizacije. Zato takve konfirmacije, ako se ne uzimaju samostalno, mogu činiti pouzdan revizijski dokaz. U takvim okolnostima, revizor korisnika može razmotriti mogu li se identificirati alternativni izvori nezavisnih dokaza.

- (d) Izvođenje analitičkih postupaka nad knjigama održavanim od strane korisničkog subjekta ili na izvještajima dobivenim od uslužne organizacije; efikasnost analitičkih postupaka će vjerovatno varirati zavisno od tvrdnji i bit će uvjetovana obimom i detaljima raspoloživih informacija.

A27. Drugirevizor može provesti dokazne postupke za revizora korisničkog subjekta. Takav angažman može uključivati izvođenje postupaka koji su dogovoreni od strane

korisničkog subjekta i njegovog revizora te od strane uslužne organizacije i njezinog revizora. Nalaze koji proizlaze iz postupaka koje je proveo drugi revizor treba ponovo provjeriti kako bi se utvrdilo sadrže li oni dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Također, mogu postojati zahtjevi koji su nametnuti od strane državnih tijela ili kroz ugovorne odredbe, gdje revizor uslužne organizacije provodi postupke koji su dokaznog karaktera. Rezultate primjene zahtijevanih postupaka na stanja i transakcije izvršene od strane uslužne organizacije revizor može koristiti kao dio dokaza za argumentaciju svog mišljenja. U takvim okolnostima, za revizora korisničkog subjekta, kao i za revizora uslužne organizacije, može biti korisno da se prethodno usaglase u pogledu izvođenja tih postupaka, kao i u pogledu revizijske dokumentacije, odnosno pristupa toj dokumentaciji.

- A28. U određenim okolnostima, posebno kada korisnički subjekt povjerava izvođenje dijela ili svih svojih finansijskih funkcija vanjskoj uslužnoj organizaciji, revizor korisnika se može suočiti sa situacijom da se značajni dio revizijskih dokaza nalazi u uslužnoj organizaciji. Stoga će korisnikov revizor, ili drugi revizor koji djeluje u njegovo ime, možda trebati provesti dokazne postupke u uslužnoj organizaciji. Revizor uslužne organizacije može osigurati izvještaj vrste 2 ili također, može izvesti dokazne postupke u ime revizora korisničkog subjekta. Uključenost drugog revizora ne mijenja odgovornost revizora korisničkog subjekta za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji će mu pružiti razumnu osnovu za podržavanje mišljenja revizora korisnika. U skladu s tim, razmatranja revizora korisnika o tome jesu li dobiveni dovoljno adekvatni revizijski dokazi te treba li provesti daljnje dokazne postupke vezana su za revizorovu povezanost s dokazima, smjernicama, supervizijom i izvođenjem dokaznih postupaka provedenim od strane drugog revizora.

Testovi kontrola (Vidjeti tačku 16.)

- A29. Od revizora korisnika revizora se zahtijeva, u skladu s MRevS-om 330⁹, da osmisli i provede testove kontrola radi dobivanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o efikasnosti djelovanja relevantnih kontrola u određenim okolnostima. U kontekstu uslužne organizacije, taj se zahtjev primjenjuje kada:

- (a) revizorova procjena rizika materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja uključuje očekivanja da kontrole u uslužnoj organizaciji djeluju efikasno (tj. revizor se namjerava osloniti na efikasnost djelovanja kontrola u uslužnoj organizaciji u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima dokaznih postupaka); ili
- (b) dokazni postupci samostalno, ili u kombinaciji s testovima efikasnosti djelovanja kontrola kod subjekta, ne mogu osigurati dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje.

⁹ MRevS 330, tačka 8.

A30. Ako izvještaj vrste 2 nije raspoloživ, revizor korisnika može kontaktirati uslužnu organizaciju putem subjekta, kako bi zahtijevao da se angažira revizor uslužne organizacije koji će osigurati izvještaj vrste 2 koji uključuje testove efikasnosti djelovanja relevantnih kontrola, ili revizor korisnika može koristiti rad drugog revizora za izvođenje postupaka u uslužnoj organizaciji koji testiraju efikasnost djelovanja tih kontrola. Revizor korisnika također može posjetiti uslužnu organizaciju i provesti testove relevantnih kontrola, ako se uslužna organizacija s tim slaže. Procjena rizika revizora korisnika se zasniva na kombinaciji dokaza osiguranih radom drugog revizora i njegovih vlastitih postupaka.

Korištenje izvještaja vrste 2 kao revizijskog dokaza da su kontrole u uslužnoj organizaciji efikasne (Vidjeti tačku 17.)

A31. Izvještaj vrste 2 ima za cilj zadovoljiti potrebe više različitih revizora; zbog toga testovi kontrola opisani u izvještaju revizora uslužne organizacije ne moraju biti relevantni za tvrdnje značajne za finansijske izvještaje subjekta. Relevantni testovi kontrola i rezultati se ocjenjuju kako bi se utvrdilo da izvještaj revizora uslužne organizacije osigurava dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o efikasnosti djelovanja kontrola koji potkrjepljuju procjenu revizora korisnika. Pri tome, revizor korisnika može razmotriti sljedeće:

- (a) period koje pokrivaju testovi kontrola i vrijeme proteklo od provođenja testova kontrola;
- (b) djelokrug rada revizora uslužne organizacije i pokrivenih usluga i procesa, testirane kontrole i testove koji su provedeni, te način na koji su te kontrole povezane s kontrolama subjekta; i
- (c) rezultate testova kontrola i mišljenje revizora uslužne organizacije o efikasnosti djelovanja tih kontrola.

A32. Za potrebe određenih tvrdnji, kraći period pokriven specifičnim testovima i duže vrijeme proteklo od provođenja testova znače da testovi mogu osigurati manje revizijskih dokaza. Prilikom upoređivanja perioda sadržanog u izvještaju vrste 2 i izvještajnog perioda korisničkog subjekta, revizor korisnika može zaključiti da izvještaj vrste 2 nudi manje revizijskih dokaza što je manje preklapanje između perioda prikazanog u izvještaju vrste 2 i perioda na koje se revizor korisnika namjerava osloniti u svom izvještaju. Kada se pojavi takav slučaj, izvještaj vrste 2 koje pokriva prethodni ili sljedeći period može osigurati dodatne revizijske dokaze. U drugim slučajevima, korisnikov revizor može utvrditi da je potrebno provesti testove kontrola u uslužnoj organizaciji radi dobivanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o efikasnosti djelovanja tih kontrola. Revizor se pri tome može koristiti i radom drugog revizora.

A33. Također, može biti potrebno da revizor korisnika pribavi dodatne dokaze o značajnim promjenama relevantnih kontrola u uslužnoj organizaciji izvan perioda pokrivenog u

izvještaju vrste 2 ili da odredi dodatne revizijske postupke koje treba izvršiti. Faktori koje treba uzeti u obzir prilikom određivanja dodatnih revizijskih dokaza o kontrolama u uslužnoj organizaciji koje su se dogodile izvan perioda pokrivenog izvještajem vrste 2, uključuju:

- značajnost procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje;
- specifične kontrole koje su testirane za vrijeme privremenih perioda i značajne promjene koje su se dogodile od vremena testiranja, uključujući promjene informacionog sistema, procesa i osoblja;
- stepen u kojem su dobiveni revizijski dokazi o efikasnosti djelovanja tih kontrola;
- dužinu preostalog perioda;
- obim u kojem revizor korisnika namjerava reducirati daljnje dokazne postupke koji se zasnivaju na pouzdanosti kontrola; i
- efikasnost kontrolnog okruženja i monitoring kontrola kod subjekta.

A34. Dodatni revizijski dokazi mogu biti dpribavljeni, na primjer, proširenim testovima kontrola nad preostalim periodima ili testiranjem monitoringa kontrola subjekta.

A35. Ako je period koji testira revizor uslužne organizacije potpuno izvan perioda finansijskog izvještavanja korisničkog subjekta, revizor korisnika se neće moći osloniti na takve testove kako bi donio zaključke o efikasnosti djelovanja kontrola subjekta, budući da one ne osiguravaju dokaz efikasnosti kontrola u tekućem revizijskom periodu, osim ukoliko nisu provedene neke druge kontrole.

A36. U određenim okolnostima, usluge koje pruža uslužna organizacija mogu biti osmišljene uz pretpostavku da će subjekt implementirati određene kontrole. Na primjer, usluga može biti osmišljena uz pretpostavku da će korisnički subjekt imati kontrole za autorizaciju transakcija prije nego što budu proslijeđene uslužnoj organizaciji na daljnju obradu. U takvim situacijama, opis kontrola uslužne organizacije može uključivati opis takvih komplementarnih kontrola koje su postavljene od strane korisničkog subjekta. Revizor korisnika razmatra jesu li te komplementarne kontrole relevantne za usluge koje su pružene korisničkom subjektu.

A37. Ako revizor korisnika vjeruje da izvještaj revizora uslužne organizacije ne osigurava dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, na primjer, da izvještaj ne sadrži opis testova kontrola revizora uslužne organizacije, kao ni nalaze tih testova, revizor korisnika može dopuniti svoje razumijevanje postupaka i zaključaka revizora uslužne organizacije kontaktiranjem uslužne organizacije i postavljanjem zahtjeva za razgovor s revizorom uslužne organizacije o djelokrugu i rezultatima rada revizora uslužne organizacije.

Također, ako revizor korisnika vjeruje da je potrebno, on može, putem subjekta, kontaktirati uslužnu organizaciju i postaviti zahtjev da revizor uslužne organizacije provede postupke u samoj uslužnoj organizaciji. Alternativno, revizor korisničkog subjekta ili neki drugi revizor, na zahtjev revizora korisnika može provesti takve postupke.

A38. Izvještaj revizora uslužne organizacije vrste 2 navodi rezultate testova, uključujući izuzetke i druge informacije koji mogu utjecati na zaključke revizora korisnika. Izuzeci koje je uočio revizor uslužne organizacije ili modificirano mišljenje u izvještaju vrste 2 ne znače automatski da taj izvještaj neće biti koristan za reviziju financijskih izvještaja subjekta u procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Štoviše, revizor korisnika u procjeni testova kontrola provedenih od strane revizora uslužne organizacije razmatra i izuzetke i pitanja koji uzrokuju modificirano mišljenje u izvještaju vrste 2. Prilikom razmatranja izuzetaka i pitanja koji uzrokuju modificirano mišljenje, revizor korisnika može raspraviti ta pitanja s revizorom uslužne organizacije. Ta komunikacija zavisi od kontakta korisničkog subjekta i uslužne organizacije, kao i odobrenja uslužne organizacije za takav način komunikacije.

Izvještavanje o nedostacima internih kontrola utvrđenih revizijom

A39. Od revizora korisnika se zahtijeva da u pisanom obliku, pravovremeno¹⁰ izvijesti o značajnim nedostacima utvrđenim za vrijeme obavljanja revizije kako menadžmentu, tako i onima koji su zaduženi za upravljanje. Od revizora se također zahtijeva da pravovremeno izvještava menadžment o nedostacima internih kontrola koji su uočeni za vrijeme obavljanja revizije i koji zahtijevaju pažnju menadžmenta¹¹ u skladu sa profesionalnom prosudbom revizora. Pitanja koja revizor korisnika može utvrditi u procesu revizije, i o kojima može komunicirati s upravom i menadžmentom, uključuju:

- monitoring kontrola koje bi mogao da implementira korisnički subjekt, uključujući one prepoznate kao rezultat dobivanja izvještaja vrste 1 ili vrste 2;
- primjere komplementarnih kontrola subjekta koje su zabilježene u izvještaju vrste 1 ili izvještaju vrste 2, ali nisu implementirane u korisničkom subjektu; i
- kontrole koje mogu biti potrebne u uslužnoj organizaciji, a koje do sada nisu postojale ili koje nisu specifično pokrivena izvještajem vrste 2.

Izvještaj vrste 1 i izvještaj vrste 2 koji isključuju usluge subuslužne organizacije
(Vidjeti tačku 18.)

A40. Ako uslužna organizacija koristi usluge subuslužne organizacije, izvještaj revizora uslužne organizacije može ili uključiti ili isključiti relevantne kontrolne ciljeve i kontrole subuslužne organizacije u opisu sistema uslužne organizacije i djelokruga

¹⁰ MRevS 265 “Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu”, tačke 9-10.

¹¹ MRevS 265, tačka 10.

rada revizora uslužne organizacije. Te dvije metode izvještavanja poznate su kao inclusive method i carve-out method. Ako izvještaj vrste 1 ili vrste 2 isključuje kontrole u subuslužnoj organizaciji, a usluge subuslužne organizacije su relevantne za reviziju finansijskih izvještaja subjekta, od revizora korisnika se zahtijeva da primijeni zahtjeve ovog MRevS-a i na subuslužne organizacije. Vrsta i obim posla koji će revizor obaviti u pogledu usluga primljenih od strane subuslužne organizacije zavise od sadržaja i značajnosti tih usluga za poslovanje korisničkog subjekta, kao i od relevantnosti tih usluga za reviziju. Primjena zahtjeva iz tačke 9 pomaže revizoru korisnika u određivanju efekta subuslužne organizacije, te vrste i obima posla koji treba obaviti.

Prevara, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljenе značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji (Vidjeti tačku 20.)

A41. Od uslužne organizacije se može zahtijevati da, u skladu sa uvjetima ugovora, objavi uključenost subjekta u bilo kakve prevare, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom ili postojanje neispravljenih pogrešnih prikazivanja koja se pripisuju menadžmentu ili zaposlenicima uslužne organizacije. Kao što se zahtijeva u tački 19, revizor korisnika postavlja pitanja menadžmentu subjekta o tome je li uslužna organizacija izvijestila o postojanju bilo kakvih takvih slučajeva i procjenjuje utječe li to na vrstu, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka revizora korisnika. U određenim okolnostima, revizor korisnika može zahtijevati dodatne informacije za obavljanje te ocjene, te može tražiti od subjekta da kontaktira uslužnu organizaciju radi dobivanja potrebnih informacija.

Izvještavanje revizora korisnika (Vidjeti tačku 20.)

A42. Ograničenje djelokruga revizije postoji u slučaju kada revizor korisnika ne može dobiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u pogledu usluga koje je izvršila uslužna organizacija, a koji su relevantni za reviziju finansijskih izvještaja korisničkog subjekta. To se može desiti kada:

- Revizor korisnika ne može steći dovoljno razumijevanja o uslugama koje je pružila uslužna organizacija, te nema osnova za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja;
- procjena rizika revizora korisnika uključuje očekivanja da su kontrole u uslužnoj organizaciji efikasne, a revizor korisnika nije u mogućnosti pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o efikasnosti djelovanja tih kontrola; ili
- dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza ima samo u evidencijama koje vodi uslužna organizacija, a revizor korisnika nije u mogućnosti dobiti direktan pristup tim evidencijama.

Hoće li će revizor korisnika izraziti mišljenje s rezervom ili će se suzdržati od mišljenja po ovoj osnovi zavisi isključivo od njegovih zaključaka o tome jesu li mogući efekti na finansijske izvještaje značajni ili prožimajući.

Pozivanje na rad revizora uslužne organizacije (Vidjeti tačke 21-22.)

A43. U određenim okolnostima, zakon ili druga regulativa može zahtijevati da se u izvještaju revizora korisnika poziva na rad revizora uslužne organizacije, na primjer, za svrhu transparentnosti u javnom sektoru. U takvim okolnostima, revizoru korisnika može biti potreban pristanak revizora uslužne organizacije prije nego što se pozove na njegov rad.

A44. Činjenica da korisnički subjekt koristi usluge uslužne organizacije ne mijenja odgovornost revizora korisnika definiranu u ovom MRevS-u da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji mu mogu pružiti razumnu osnovu za izražavanje mišljenja. Zbog toga se revizor korisnika prilikom izražavanja svog mišljenja ne poziva na izvještaj revizora uslužne organizacije. Međutim, kada revizor korisnika izražava modificirano mišljenje zbog modificiranog mišljenja u izvještaju revizora uslužne organizacije, tada se, ako to pomaže u razumijevanju modificiranog mišljenja, revizor korisnika može pozvati na izvještaj revizora uslužne organizacije. U takvim okolnostima, prije uključivanja takve reference, revizoru korisnika može biti potreban pristanak revizora uslužne organizacije.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 402 “Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 450
OCJENJIVANJE POGREŠNIH PRIKAZA USTANOVLJENIH
TOKOM REVIZIJE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza	5
Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih tokom revizije	6-7
Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza	8-9
Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza	10-13
Pisana izjava.....	14
Dokumentacija	15
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicija pogrešnog prikaza	A1
Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza	A2-A3
Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih tokom revizije	A4-A6
Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza	A7-A10
Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza	A11-A23
Pisana izjava.....	A24
Dokumentacija	A25

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se odgovornošću revizora da ocijeni efekte pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji i neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje. MRevS 700 bavi se revizorovom odgovornošću da, pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima, zaključi je li stekao razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. Pri stvaranju revizorovog zaključka po zahtjevima MRevS-a 700, uzima se u obzir revizorovo ocjenjivanje neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, u financijskim izvještajima, u skladu s ovim MRevS-om.¹ MRevS 320² bavi se revizorovom odgovornošću da adekvatno primijeni koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora je ocijeniti:
 - (a) utjecaj pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji; i
 - (b) utjecaj neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje.

Definicije

4. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dodijeljena kako slijedi:
 - (a) Pogrešan prikaz – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave stavke predloženog financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji se zahtijevaju za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati usljed pogreške ili prevare. (Vidjeti tačku A1.)

U slučaju kada revizor izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji objektivno prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešan prikaz također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili objava

¹ MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", tačke 10-11.

² MRevS 320 "Značajnost uplaniranju i obavljanju revizije".

koji su, po prosudbi revizora, neophodni da bi finansijski izvještaji bili objektivno prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili da bi pružali istinit i fer prikaz.

- (b) Neispravljeni pogrešni prikazi – pogrešna prikazivanja koja je revizor pronašao tokom revizije i koja nisu ispravljena.

Zahtjevi

Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza

- 5. Revizor će kumulirati pogrešne prikaze otkrivene tokom revizije, osim onih koji su očigledno beznačajni. (Vidjeti tačke A2-A3.)

Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih tokom revizije

- 6. Revizor će odrediti treba li izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije ako:
 - (a) vrsta otkrivenih pogrešnih prikaza i okolnosti njihovog nastanka ukazuju na to da mogu postojati drugi pogrešni prikazi koji, kada se pribroje pogrešnim prikazima kumuliranim tokom revizije, mogu biti značajni; ili (Vidjeti tačku A4.)
 - (b) se zbroj pogrešnih prikaza kumuliranih tokom revizije približava iznosu značajnosti utvrđenom u skladu s MRevS-om 320. (Vidjeti tačku A5.)
- 7. Ako je, po revizorovom zahtjevu, menadžment ispitao klase transakcija, stanja računa ili objave i ispravio pogrešne prikaze koji su bili otkriveni, revizor će obaviti dodatne revizijske postupke kako bi utvrdio ima li preostalih pogrešnih prikaza. (Vidjeti tačku A6.)

Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza

- 8. Revizor će pravovremeno komunicirati s odgovarajućom nivoom menadžmenta o svim pogrešnim prikazima kumuliranim tokom revizije, osim ako to zakonom ili propisima nije zabranjeno.³ Revizor će zahtijevati da menadžment ispravi te pogrešne prikaze. (Vidjeti tačke A7A9.)
- 9. Ako menadžment odbije ispraviti neke ili sve pogrešne prikaze o kojima ga je obavijestio revizor, revizor će steći razumijevanje razloga menadžmenta za neispravljanje pogrešnih prikaza i to će razumijevanje uzeti u obzir pri ocjenjivanju jesu li finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. (Vidjeti tačku A10.)

³ MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", tačka 7.

Ocjenjivanje utjecaja neispravljenih pogrešnih prikaza

10. Prije ocjenjivanja utjecaja neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor će ponovo procijeniti značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320 kako bi potvrdio je li ona i dalje odgovarajuća u kontekstu stvarnih finansijskih rezultata subjekta. (Vidjeti tačke A11-A12.)
11. Revizor će odrediti jesu li neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili zajedno. U tom odlučivanju, revizor će razmotriti:
 - (a) veličinu i vrstu pogrešnih prikaza u odnosu na određene klase transakcija, stanja računa ili objave te u odnosu na finansijske izvještaje kao cjelinu, i određene okolnosti njihovog nastanka; i (Vidjeti tačke A13-A17, A19-A20.)
 - (b) utjecaj neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodne periode za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave i finansijske izvještaje kao cjelinu. (Vidjeti tačku A18.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

12. Revizor će onima koji su zaduženi za upravljanje saopštiti postojanje neispravljenih pogrešnih prikaza i utjecaja koji oni, pojedinačno ili zajedno, mogu imati na mišljenje u revizorovom izvještaju, osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom.⁴ Revizor će u saopštavanju pojedinačno navesti značajne pogrešne prikaze. Revizor će zahtijevati da ti neispravljeni pogrešni prikazi budu ispravljeni. (Vidjeti tačke A21A23.)
13. Revizor će s onima koji su zaduženi za upravljanje također komunicirati o utjecaju neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodne periode za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave i finansijske izvještaje kao cjelinu.

Pisana izjava

14. Revizor će zahtijevati pisanu izjavu od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, o tome vjeruju li da su efekti neispravljenih pogrešnih prikaza beznačajni, pojedinačno ili zajedno, za finansijske izvještaje kao cjelinu. Rekapitulacija takvih stavki bit će uključena ili priložena pisanoj izjavi. (Vidjeti tačku A24.)

Dokumentacija

15. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:⁵ (Vidjeti tačku A25.)

⁴ Vidjeti fusnotu 3.

⁵ MRevS 530 "Revizijsko uzorkovanje", tačke 14-15.

- (a) iznos ispod kojeg će se pogrešan prikaz smatrati očigledno beznačajnim (tačka 5);
- (b) sve pogrešne prikaze kumulirane tokom revizije i jesu li oni ispravljani (tačke 5, 8 i 12); i
- (c) revizorov zaključak o tome jesu li neispravljani pogrešni prikazi, pojedinačno ili zajedno, značajni i osnovu za taj zaključak (tačka 11).

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija pogrešnog prikaza (Vidjeti tačku 4(a).)

A1. Pogrešan prikaz može biti posljedica:

- (a) nepreciznosti u prikupljanju ili obrađivanju podataka na osnovu kojih se sastavljaju finansijski izvještaji;
- (b) izostavljanja iznosa ili objava;
- (c) netačne računovodstvene procjene nastale previdom činjenica ili očitim pogrešnim shvatanjem činjenica; i
- (d) prosudbi menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama koje revizor smatra neodgovarajućim, ili izbora i primjene računovodstvenih politika koje revizor smatra neprikladnim.

Primjeri pogrešnih prikaza uzrokovanih prevarom navedeni su u MRevS-u 240.⁶

Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza (Vidjeti tačku 5.)

A2. Revizor može odrediti iznos ispod kojeg bi pogreške bile očigledno beznačajne i ne bi se trebale kumulirati, jer revizor očekuje da kumuliranje takvih iznosa očigledno ne bi imalo značajan utjecaj na finansijske izvještaje. Izraz “očigledno beznačajan” nije drugi naziv za izražavanje da “nije značajan”. Pitanja koja su očigledno beznačajna će biti potpuno drugačijeg (manjeg) reda veličine nego značajnost utvrđena u skladu s MRevS-om 320 i biti će pitanja koja su potpuno beznačajna, nezavisno od toga sagledavaju li se pojedinačno ili zajedno, te prosuđuju li se po bilo kojem kriteriju veličine, vrste ili okolnosti. Kada postoji nedoumica oko toga je li jedna ili više stavki očigledno beznačajna, smatraće se da pitanje nije očigledno beznačajno.

A3. Kako bi se pomoglo revizoru u ocjenjivanju utjecaja pogreške kumulirane tokom revizije

⁶ MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja”, tačke A1-A6.

zije i komuniciranju o pogrešnim prikazima s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, može biti korisno razlikovati činjenične pogrešne prikaze, prosudbene pogrešne prikaze i projicirane pogrešne prikaze.

- Činjenični pogrešni prikazi su oni o kojima nema sumnje.
- Prosudbeni pogrešni prikazi su razlike nastale iz prosudbi menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama koje revizor smatra neodgovarajućim ili izborom i primjenom računovodstvenih politika koje revizor smatra neprikladnim.
- Projicirani pogrešni prikazi su revizorove najbolje procjene pogreške u populaciji, koje uključuju projiciranje pogreške otkrivene u revizijskim uzorcima na cijelu populaciju iz koje su izvučeni uzorci. Uputstva za utvrđivanje projicirane pogreške i ocjenjivanje rezultata navedena su u MRevS-u 530.⁷

Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih tokom revizije (Vidjeti tačke 6-7.)

- A4. Pogrešan prikaz ne mora biti izolirana pojava. Dokazi da mogu postojati drugi pogrešni prikazi uključuju, na primjer, slučaj da je revizor otkrio pogrešan prikaz nastao zbog nefunkcioniranja interne kontrole ili neodgovarajućih pretpostavki ili metoda vrednovanja koje subjekt rašireno koristi.
- A5. Akose zbir pogrešnih prikaza kumuliran tokom revizije približi značajnosti utvrđenoj u skladu s MRevS-om 320, on može biti veći od prihvatljivo niskog nivoa, da mogući neotkriveni pogrešni prikazi, kada se pribroje zbroju pogrešnih prikaza kumuliranih tokom revizije, mogu premašiti značajnost. Neotkriveni pogrešni prikazi mogu postojati zbog postojanja rizika uzorkovanja i rizika neuvjetovanog uzorkovanjem.⁸
- A6. Revizor može zahtijevati da menadžment ispita klase transakcija, stanja računa ili objave kako bi menadžment shvatio uzrok pogrešnog prikaza koji je otkrio revizor, obavio postupke radi utvrđivanja iznosa stvarnog pogrešnog prikaza za klase transakcija, stanja računa ili objave, i obavio odgovarajuća prepravljavanja u finansijskim izvještajima. Takav zahtjev može biti učinjen, na primjer, na osnovu revizorove projekcije pogrešnih prikaza otkrivenih u revizijskom uzorku za cijelu populaciju iz koje su izvučeni uzorci.

Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza (Vidjeti tačke 8-9.)

- A7. Pravovremena komunikacija o pogrešnim prikazima s odgovarajućim nivoom menadžmenta je važna jer omogućava menadžmentu da ocijeni jesu li stavke zaista pogrešno prikazane, obavijesti revizora o svom neslaganju i poduzme neophodne radnje, ako su potrebne. Odgovarajući nivo menadžmenta je obično onaj koji ima odgovornost i

⁷ MRevS 530 "Revizijsko uzorkovanje", tačke 14-15.

⁸ MRevS 530, tačke 5(c)-(d).

ovlast ocijeniti pogrešne prikaze i poduzeti neophodne radnje.

- A8. Zakon ili regulativa može ograničiti revizorovo komuniciranje o određenim pogrešnim prikazima s menadžmentom, ili drugima, unutar subjekta. Na primjer, zakoni ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu prejudicirati istragu odgovarajućeg tijela o stvarnoj nezakonitoj radnji ili sumnji da je počinjena. U nekim okolnostima, potencijalni konflikti između revizorovih obaveza povjerljivosti i obaveza komuniciranja mogu biti složeni. U takvim slučajevima, revizor može razmotriti traženje pravnog savjeta.
- A9. Ispravljanje svih pogrešnih prikaza od strane menadžmenta, uključujući one koje je saopštio revizor, omogućava menadžmentu da vodi precizne poslovne knjige i računovodstvene evidencije i smanjuje rizike značajnih pogrešnih prikaza budućih finansijskih izvještaja zbog kumulativnog učinka neznčajnih neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodne periode.
- A10. MRevS 700 zahtijeva da revizor ocijeni jesu li finansijski izvještaji sastavljeni i prezentirani, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. To ocjenjivanje obuhvata razmatranje kvalitativnih aspekata računovodstvenih praksi, uključujući pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta u presudbama,⁹ na koje može utjecati revizorovo shvatanje razloga menadžmenta za neobavljanje ispravaka.

Ocjenjivanje efekta neispravljenih pogrešnih prikaza (Vidjeti tačke 10-11.)

- A11. Revizorovo utvrđivanje značajnosti u skladu s MRevS-om 320 često se temelji na procjenama finansijskih rezultata subjekta, jer stvarni finansijski rezultati još ne moraju biti poznati. Stoga, prije revizorovog ocjenjivanja efekta neispravljenih pogrešnih prikaza, može biti neophodno, na osnovu stvarnih finansijskih rezultata, revidirati značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320.
- A12. MRevS320 objašnjava da, kako revizija napreduje, značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoi značajnosti određenih klasa transakcija, stanja računa ili objava) mijenja se u slučaju kada revizor tokom revizije spozna informaciju koja bi uzrokovala da revizor početno utvrdi različiti iznos ili iznose.¹⁰ Stoga je vjerovatno da je značajna izmjena obavljena prije nego što revizor ocjenjuje učinak neispravljenih pogrešnih prikaza. Međutim, ako revizorova ponovna procjena značajnosti utvrđenih u skladu s MRevs-om 320 (vidjeti tačku 10 tog MRevS-a) dovodi do manjeg iznosa (ili manjih iznosâ), tada se značajnost za izvođenje i prikladnost vrsta, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka ponovo razmatraju kako bi se pribavili dovoljno adekvatni revizijski dokazi na kojima revizor zasniva revizijsko mišljenje.

⁹ MRevS 530, tačke 5(c)-(d).

¹⁰ MRevS 320, tačka 12.

- A13. Svaki pojedini pogrešan prikaz se sagledava kako bi se ocijenio njegov efekat na relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave, uključujući i to je li premašen nivo značajnosti za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu.
- A14. Ako se prosudi da je određeni pogrešan prikaz značajan, nije vjerovatno da će biti kompenziran drugim pogrešnim prikazima. Na primjer, ako je prihod bio značajno precijenjen, finansijski izvještaji kao cjelina će biti značajno pogrešno prikazani, čak i ako je efekat pogrešnog prikaza dobiti u cijelosti kompenziran precjenjivanjem rashoda u istom iznosu. Može biti prikladno da se pogrešni prikazi kompenziraju unutar istog stanja računa ili klase transakcija; međutim, prije zaključivanja da je kompenzacija čak i neznačajnih pogrešnih prikaza prikladna, razmatra se rizik da mogu postojati daljnji neotkriveni pogrešni prikazi.¹¹
- A15. Određivanje je li pogrešan prikaz u klasifikaciji značajan uključuje ocjenjivanje kvalitativnih aspekata, kao što je utjecaj pogreške u klasifikaciji na obaveze ili druge ugovorne klauzule, utjecaj na pojedine stavke izvještaja ili podstavke ili utjecaj na ključne pokazatelje. Mogu postojati okolnosti kada revizor zaključuje da pogreška u klasifikaciji nije značajna u kontekstu finansijskih izvještaja kao cjeline, čak i ako smatra da prelazi nivo ili nivo značajnosti primijenjene u ocjenjivanju drugih pogrešnih prikaza. Na primjer, pogrešna klasifikacija u stavkama bilansa ne mora se smatrati značajnom u kontekstu finansijskih izvještaja kao cjeline kada je iznos pogrešne klasifikacije malen u odnosu na veličine stavki bilansa na koje se odnosi i pogrešna klasifikacija ne utječe na račun dobiti i gubitka ili neki ključni pokazatelj.
- A16. Okolnosti u vezi s nekim pogrešnim prikazima mogu uzrokovati da ih revizor ocijeni značajnim, pojedinačno ili kada se sagledavaju zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima kumuliranim tokom revizije, čak i ako su niži od značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu. Okolnosti koje mogu utjecati na ocjenu uključuju razmjer u kojem pogrešan prikaz:
- utječe na usklađenost sa regulatornim zahtjevima;
 - utječe na usklađenost s klauzulama o zaduživanju ili drugim ugovornim zahtjevima;
 - je u vezi s neispravnim izborom ili primjenom računovodstvene politike koja nema značajan utjecaj na finansijske izvještaje tekućeg perioda, ali je vjerovatno da će imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje budućih perioda;
 - maskira promjenu u zaradama ili drugim trendovima, naročito u kontekstu općih ekonomskih uvjeta i uvjeta u djelatnosti;

¹¹ Pronalazak brojnih neznačajnih pogrešnih prikaza unutar istog računa ili klase transakcija može zahtijevati da revizor ponovno procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za taj račun ili klasu transakcija.

- utječe na pokazatelje koji se koriste za ocjenjivanje finansijskog položaja subjekta, rezultata poslovanja ili novčanih tokova;
- utječe na informacije o segmentima prezentirane u finansijskim izvještajima (na primjer, značajnost pitanja za segment ili drugi dio poslovanja subjekta za koji je utvrđeno da ima značajnu ulogu u poslovanju ili profitabilnosti subjekta);
- ima utjecaj na povećanje primanja menadžmenta, na primjer, osiguravanjem da su ispunjeni zahtjevi koji omogućuju ostvarivanje bonusa ili drugih podsticaja;
- je značajan ako se uzme u obzir revizorovo razumijevanje njemu poznate prethodne komunikacije s korisnicima, na primjer, u vezi s prognoziranjem zarada;
- odnosi se na stavke koje uključuju određene strane (na primjer, jesu li eksterne strane u transakciji povezane sa članovima menadžmenta subjekta);
- je izostavljanje informacije koja se izričito ne zahtijeva primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja ali koja je, prema prosudbi revizora, važna za korisnikovo razumijevanje finansijskog položaja, finansijske uspješnosti i novčanih tokova subjekta; ili
- utječe na druge informacije koje će biti saopštene u dokumentu koji sadrži finansijske izvještaje obuhvaćene revizijom (na primjer, informacije koje će biti uključene u “Komentare i analizu menadžmenta” ili “Pregled stanja poslovanja i finansija”) za koje se može razumno očekivati da će utjecati na poslovne odluke korisnika finansijskih izvještaja. MRevS 720¹² bavi se revizorovim razmatranjem ostalih informacija, o kojima revizor nema obavezu izvještavati, u dokumentima koji sadrže finansijske izvještaje obuhvaćene revizijom.

Ove okolnosti samo su primjeri; nije vjerovatno da će biti prisutne u svim revizijama i nisu neophodno i potpun popis. Postojanje bilo koje okolnosti poput navedenih ne mora obavezno navoditi na zaključak da je pogrešan prikaz značajan.

- A17. MRevS 240¹³ objašnjava kako posljedice pogrešnog prikaza koji je, ili može biti, posljedica prevare trebaju biti sagledane u vezi s ostalim aspektima revizije, čak i ako veličina pogrešnog prikaza nije značajna u odnosu na finansijske izvještaje.
- A18. Kumulativni učinak neznačajnih pogrešnih prikaza u vezi s prethodnim periodom može imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje tekućeg perioda. Postoje različiti prihvatljivi pristupi u revizorovom ocjenjivanju takvih neispravljenih pogrešnih prikaza za finansijske izvještaje tekućeg perioda. Korištenje istog pristupa ocjenjivanja osigurava dosljednost iz perioda u period.

¹² MRevS 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje”.

¹³ MRevS 240, tačka 35.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A19. U slučaju revizije subjekta javnog sektora, na ocjenjivanje je li pogrešan prikaz značajan mogu također utjecati i revizorove odgovornosti ustanovljene zakonom, regulativom i drugim propisima da izvijesti o određenim pitanjima kao, na primjer, o prevari.
- A20. Štaviše, pitanja kao što su javni interes, odgovornost, nepodmitljivost i osiguranje efikasnog zakonskog nadzora, mogu naročito utjecati na procjenu je li neka stavka značajna već samim svojim sadržajem. To naročito vrijedi za stavke koje se odnose na usklađenost sa zakonima, regulativom ili drugim propisima.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 12.)

- A21. Ako se o neispravljenim pogrešnim prikazima komuniciralo s osobom s menadžerskim odgovornostima a ta osoba također ima i upravljačke odgovornosti, nije potrebno komunicirati s njom ponovno kao osobom koja ima upravljačku ulogu. To vrijedi i u slučaju kada se radi o više takvih osoba. Revizor se ipak treba uvjeriti da se kroz komuniciranje s osobama s menadžerskim odgovornostima adekvatno informiraju i svi ostali s kojima bi revizor inače komunicirao zbog njihovih upravljačkih funkcija.¹⁴
- A22. U slučaju kad postoji veliki broj pojedinačno neznačajnih neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor može saopštiti broj i ukupan novčani efekat neispravljenih pogrešnih prikaza, umjesto detalja o svakom pojedinačnom neispravljenom pogrešnom prikazu.
- A23. MRevS 260 zahtijeva da revizor saopšti onima koji su zaduženi za upravljanje koje pisane izjave zahtijeva (vidjeti tačku 14 ovog MRevS-a).¹⁵ Revizor može s onima koji su zaduženi za upravljanje raspraviti razloge i posljedice propusta ispravljanja pogrešnih prikaza, vodeći računa o veličini i vrsti pogrešnih prikaza prosuđenih u odnosu na postojeće okolnosti i o mogućim posljedicama u odnosu na buduće finansijske izvještaje.

Pisana izjava (Vidjeti tačku 14.)

- A24. Budući da sastavljanje finansijskih izvještaja zahtijeva da menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje preprave finansijske izvještaje kako bi ispravili značajne pogrešne prikaze, od revizora se zahtijeva da od njih traži pisanu izjavu o neispravljenim pogrešnim prikazima. U nekim okolnostima, menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu smatrati da određeni neispravljeni pogrešni prikazi nisu pogrešni prikazi. Iz tog razloga, oni mogu željeti svojoj pisanoj izjavi dodati navod kao što je sljedeći: “Mi se ne slažemo da stavke ... i ... predstavljaju pogreške jer [opis razloga]”. Dobivanje takve izjave, međutim, ne oslobađa revizora obaveze da formira zaključak o efektu neispravljenih pogrešnih prikaza.

¹⁴ MRevS 260, tačka 13.

¹⁵ MRevS 260, tačka 16(c)(ii).

Dokumentacija (Vidjeti tačku 15.)

A25. Revizorova dokumentacija o neispravljenim pogrešnim prikazima može da obuhvata:

- (a) sagledavanje zbirnog efekta neispravljenih pogrešnih prikaza;
- (b) ocjenu o tome jesu li za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objave premašeni nivoi značajnosti, ako ih ima; i
- (c) ocjenjivanje efekta neispravljenih pogrešnih prikazivanja na ključne pokazatelje ili trendove, usklađenost sa zakonskim, regulatornim i ugovornim zahtjevima (na primjer, klauzulom o zaduživanju).

Ovaj Međunarodni revizijski standard 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 500

REVIZIJSKI DOKAZI

(Na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza	6
Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi	7-9
Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza	10
Nekonzistentnost, ili sumnje u pouzdanost revizijskih dokaza	11
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	
Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza	A1-A25
Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi	A26-A51
Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza	A52-A56
Nekonzistentnost, ili sumnje u pouzdanost revizijskih dokaza	A57

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 500 “Revizijski dokazi” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) objašnjava revizijske dokaze u reviziji finansijskih izvještaja, kao i pitanje revizorove odgovornosti da osmisli i provodi revizorske postupke kojima će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza kako bi mogao stvoriti razumne zaključke na kojima se treba temeljiti revizorovo mišljenje.
2. Ovaj MRevS je primjenjiv za sve revizijske dokaze prikupljene u reviziji. Ostali MRevS-ovi obrađuju specijalne aspekte revizije (na primjer, MRevS 315¹), revizijske dokaze prikupljene u posebne svrhe (na primjer, MRevS 570²), specifične postupke za prikupljanje revizijskih dokaza (na primjer, MRevS 520³) te ocjenu je li prikupljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza (MRevS 200⁴ i MRevS 330⁵).

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora je da osmisli i provede revizijske postupke na način da omogućuju revizoru pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza kako bi bio u mogućnosti izvesti razumne zaključke na kojima će zasnivati revizorovo mišljenje.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) *Računovodstvene evidencije* – zapisi početnih računovodstvenih unosa i potkrjepljujućih zapisa, kao što su čekovi i zapisi o elektronskom transferu novca; fakture; ugovori; glavna i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i ostala usklađivanja finansijskih izvještaja koja se ne odražavaju kroz formalna knjiženja; i kao što su dokumentacija i liste koje potkrjepljuju raspodjelu troškova, izračune, usklađivanja i objavljivanja.

¹ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

² MRevS570 “Vremenska neograničenost poslovanja”.

³ MRevS 520 “Analitički postupci”.

⁴ MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

⁵ MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”.

- (b) *Adekvatnost (revizijskog dokaza)* – mjera kvaliteta revizijskog dokaza, tj. njegove vrelevantnosti i pouzdanosti u potkrjepljivanju zaključaka na kojima se zasniva revizorovo mišljenje.
- (c) *Revizijski dokazi* – sve informacije koje je revizor koristio pri donošenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju finansijski izvještaji i druge informacije.
- (d) *Ekspert menadžmenta* – osoba ili društvo s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju finansijskih izvještaja.
- (e) *Dovoljnost (revizijskih dokaza)* – mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja kao i kvalitet takvih revizijskih dokaza.

Zahtjevi

Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza

6. Revizor će osmisliti i provesti revizijske postupke koji su prikladni u datim uvjetima kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. (Vidjeti tačke A1-A25.)

Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi

7. Prilikom osmišljavanja i provođenja revizijskih postupaka, revizor će razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje će upotrijebiti kao revizijske dokaze. (Vidjeti tačke A26-A33.)
8. Ukoliko je ekspert menadžmenta pripremio informacije koje će biti upotrijebljene kao revizijski dokazi, revizor će, prema potrebi, vodeći računa o značajnosti ekspertovog posla za revizijske svrhe: (Vidjeti tačke A34-A36.)
 - (a) ocijeniti kompetentnost, sposobnost i objektivnost tog eksperta; (Vidjeti tačke A37-A43.)
 - (b) steći razumijevanje o ekspertovom radu; i (Vidjeti tačke A44-A47.)
 - (c) ocijeniti adekvatnost rada tog eksperta kao revizijskog dokaza za relevantnu tvrdnju. (Vidjeti tačku A48.)
9. Kada se u reviziji upotrebljava informacija koju je pripremio subjekt, revizor će ocijeniti je li informacija dovoljno pouzdana za revizorove svrhe, uključujući i sljedeće ako je neophodno u datim okolnostima:
 - (a) pribavljanje revizijskih dokaza o tačnosti i potpunosti informacije; i (Vidjeti tačke A49-A50.)

- (b) ocjenjivanje je li informacija dovoljno precizna i detaljna za revizijske svrhe. (Vidjeti tačku A51.)

Odabir stavki za testiranje u svrhu pribavljanja revizijskih dokaza

- 10. Prilikom osmišljavanja testova kontrola i testova detalja poslovnih događaja, revizor će odabrati načine izbora stavki za testiranje koji su efikasni za ostvarivanje svrhe revizijskog postupka. (Vidjeti tačke A52-A56.)

Nekonzistentnost, ili sumnje u pouzdanost revizijskih dokaza

- 11. Ako:
 - (a) je revizijski dokaz pribavljan iz jednog izvora nekonzistentan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora, ili
 - (b) revizor ima sumnje u pouzdanost informacija koje će koristiti kao revizijski dokaz,

revizor će odrediti koje su modifikacije revizijskih postupaka ili dopune tim postupcima potrebni kako bi se razriješilo pitanje te će razmotriti utjecaj tog pitanja, ako ga ima, na ostale aspekte revizije. (Vidjeti tačku A57.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza

- A1. Revizijski dokazi potrebni su kako bi potkrijepili revizorovo mišljenje i izvještaj. Revizijski dokazi su kumulativni po prirodi te se primarno pribavljaju iz revizijskih postupaka koji se provode tokom revizije. Oni, također, mogu uključivati informacije prikupljene iz drugih izvora, kao što su prethodne revizije (pod uvjetom da je revizor razmotrio mogu li promjene koje su se dogodile od prijašnje revizije imati utjecaja na sadašnju reviziju⁶) ili postupke kontrole kvaliteta za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Pored ostalih izvora unutar ili izvan subjekta, računovodstveni zapisi subjekta važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu upotrijebiti kao revizijski dokazi mogu biti pripremljene korištenjem rada eksperta menadžmenta. Revizijski dokazi uključuju informacije koje potvrđuju i podržavaju tvrdnje menadžmenta, ali i sve informacije koje pobijaju te tvrdnje. Osim toga, u nekim slučajevima nedostatak informacije (na primjer, zbog odbijanja menadžmenta da dostavi zahtijevanu izjavu) također može poslužiti kao revizijski dokaz.

⁶ MRevs 315, tačka 9.

- A2. Veći dio rada revizora u formiranju mišljenja uključuje pribavljanje i ocjenjivanje revizijskih dokaza. Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza mogu uključivati provjeru, posmatranje, potvrđivanje, izračunavanje, preračunavanje i analitičke postupke, vrlo često u kombinaciji, u dodatku ispitivanju. Iako ispitivanje može osigurati revizijski dokaz te čak može pružiti dokaz za pogrešan prikaz, ipak ispitivanje samo za sebe ne osigurava dovoljno revizijskih dokaza za nepostojanje značajnog pogrešnog prikaza za pojedinu tvrdnju, niti za operativnu efikasnost kontrola.
- A3. Kako je objašnjeno u MRevS 200,⁷ razumno uvjerenje stiče se kada revizor prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza kako bi se revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neadekvatno mišljenje u slučajevima kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) smanjio na prihvatljivo nizak nivo.
- A4. Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza međusobno su povezani. Dovoljnost je mjera kvantiteta revizijskih dokaza. Na kvantitet potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja (što su rizici procjene viši, to će vjerovatno biti potrebno više revizijskih dokaza), kao i kvalitet tako prikupljenih revizijskih dokaza (što je veći kvalitet, manja količina revizijskih dokaza se zahtijeva). Pribavljanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može biti zamjena za njihov slab kvalitet.
- A5. Adekvatnost je mjera za kvalitet revizijskog dokaza; odnosno, to je njegova relevantnost i pouzdanost u pružanju podrške zaključcima na kojima se temelji revizorovo mišljenje. Pouzdanost revizijskih dokaza zavisi od njihovog izvora iprirode, te zavisi i od pojedinačnih okolnosti u kojima je revizijski dokaz pribavljen.
- A6. MRevS 330 zahtijeva od revizora da donese zaključak je li pribavljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Da li je prikupljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza kako bi se snizio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo i tako omogućilo revizoru da izvede razumne zaključke na temelju kojih treba izraziti svoje mišljenje, je pitanje profesionalne prosudbe revizora. U MRevS-u 200 razmatraju se pitanja vrste revizijskih postupaka, pravovremenosti finansijskog izvještavanja, kao i odnosa troškova i koristi, što su sve relevantni faktori na kojima će revizor temeljiti profesionalnu prosudbu o tome je li prikupljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Izvori revizijskih dokaza

- A7. Neki revizijski dokazi prikupljaju se provođenjem revizijskih postupaka kako bi se testirale računovodstvene evidencije, kao na primjer, pregledi i analize, te ponovno provođenje postupaka u procesu finansijskog izvještavanja, kao i usklađivanje informacija srodnih po vrsti i primjeni. Izvođenjem takvih revizijskih postupaka, revizor može utvrditi da su računovodstvene evidencije interno konzistentne i usklađene s finansijskim izvještajima.

⁷ MRevS 200, tačka 5.

- A8. Revizor će steći veće uvjerenje kada su revizijskih dokazi konzistentni i pribavljeni iz više različitih izvora ili više vrsta izvora, nego iz pojedinačno sagledavanih stavki revizijskih dokaza. Na primjer, potkrjepljujuće informacije pribavljene iz izvora nezavisnog od subjekta mogu povećati revizorovo uvjerenje koje stječe iz interno generiranog revizijskog dokaza kao što su, na primjer, računovodstvene evidencije, zapisnici sa sastanaka ili izjave menadžmenta.
- A9. Informacije pribavljene od izvora nezavisnih od subjekta koje revizor može upotrijebiti kao revizijski dokaz mogu uključiti konfirmacije od trećih strana, izvještaje analitičara kao i uporedive podatke konkurenata (podaci o referentnim veličinama).

Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza

- A10. Kao što se zahtijeva i objašnjava u MRevS-u 315 i MRevS-u 330, revizijski dokazi za stvaranje razumnih zaključaka na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje pribavlja ju se obavljanjem:
- (a) postupaka procjene rizika; i
 - (b) daljnjih revizijskih postupaka, što uključuje:
 - (i) testove kontrola, kada to zahtijevaju MRevS-ovi ili kada je revizor to odabrao; i
 - (ii) dokazne postupke, koji uključuju testove detalja i dokazne analitičke postupke.
- A11. Revizijski postupci opisani u nastavku u tačkama A14-A25 mogu se koristiti kao postupci procjene rizika, testovi kontrola i dokazni postupci u zavisnosti od konteksta u kojem ih primjenjuje revizor. Kako je objašnjeno u MRevS-u 330, revizijski dokazi pribavljeni u prijašnjim revizijama mogu, u određenim okolnostima, pružiti odgovarajuće revizijske dokaze ako revizor provodi revizijske postupke kako bi utvrdio da su i dalje relevantni.
- A12. Na vrstu i vrijeme provođenja revizijskih postupaka može utjecati činjenica da su neki računovodstveni podaci i ostale informacije dostupni u elektronskom obliku ili samo u određenim tačkama ili vremenskim periodima. Na primjer, izvori dokumenata kao što su narudžbenice i fakture mogu postojati samo u elektronskom obliku kada subjekt upotrebljava elektronsko poslovanje ili mogu biti odbačeni nakon skeniranja kada poslovni subjekt upotrebljava slikovne procesne sisteme koji omogućavaju čuvanje i reference.
- A13. Pojedine elektronske informacije mogu biti nepovratne nakon određenog vremenskog perioda, na primjer, ako se datoteke promijene i ako ne postoje sigurnosne kopije. U skladu s tim, revizor može, na osnovu politika čuvanja podataka u subjektu, smatrati da je neophodno tražiti posebno čuvanje nekih informacija kako bi ih mogao pregledati ili obaviti revizijske postupke u vrijeme kad su informacije dostupne.

Pregledavanje

- A14. Pregledavanje uključuje ispitivanje evidencija ili dokumenata, internih ili eksternih, u papirnom ili elektronskom obliku ili u drugim medijima ili fizičko ispitivanje imovine. Provjeravanje evidencija i dokumenata pruža revizijske dokaze različite pouzdanosti, zavisno od njihove vrsta i izvora, te u slučaju internih evidencija i dokumenata, od efikasnosti kontrola nad njihovim stvaranjem. Primjer pregleda koji se koristi kao test kontrole je provjera evidencija radi pribavljanja dokaza o autorizaciji.
- A15. Neki dokumenti predstavljaju direktan revizijski dokaz postojanja imovine, na primjer, dokument koji čini finansijski instrument kao što je dionica ili obveznica. Pregledavanje takvih dokumenata ne mora neophodno pružiti revizijski dokaz o vlasništvu ili vrijednosti. Također, pregledavanje izvršenih ugovora može pružiti revizijski dokaz važan za primjenu računovodstvenih politika subjekta, kao što je priznavanje prihoda.
- A16. Pregledavanje materijalne imovine pruža pouzdan revizijski dokaz o postojanju, ali ne neophodno i o pravima i obavezama ili o vrednovanju imovine subjekta. Pregledavanje pojedinačnih stavki zaliha može se provoditi tokom posmatranja inventure zaliha.

Posmatranje

- A17. Posmatranje uključuje nadgledanje posla ili postupaka koje obavljaju drugi, na primjer, revizor posmatra brojenje zaliha što ga provodi osoblje subjekta ili posmatra izvođenje kontrolnih aktivnosti. Posmatranje pruža revizijski dokaz o izvođenju procesa ili postupka, ali je limitirano vremenskim trenutkom u kojem se to promatranje odvija, kao i činjenicom da spoznaja o podvrgnutosti promatranju može utjecati na način kako se provodi proces ili postupak. Vidjeti MRevS 501 za uputstva o posmatranju brojanja zaliha.⁸

Eksterne konfirmacije

- A18. Eksterne konfirmacije predstavljaju revizijski dokaz koji je pribavio revizor kao pisani odgovor od treće strane, u papirnom, elektronskom obliku ili u drugim medijima. Eksterne konfirmacije su u pravilu relevantne za tvrdnje povezane s saldima računima i njihovim elementima. Međutim, eksterne konfirmacije ne trebaju se ograničiti samo na salda računa. Na primjer, revizor može tražiti konfirmaciju trećih strana u pogledu uvjeta ugovora ili transakcija što je poslovni subjekt obavio s trećim stranama; konfirmacijski zahtjev mora biti kreiran na način da pita jesu li obavljene ikakve modifikacije ugovora, i ako jesu, koji su relevantni detalji. Postupci provođenja eksternih konfirmacija mogu se također koristiti za pribavljanje revizijskih dokaza o izostajanju pojedinih

⁸ MRevS 501 "Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke".

uvjeta, na primjer, o nepostojanju dopune sporazuma koja može utjecati na priznavanje prihoda. Za daljnja uputstva vidjeti MRevS 505.⁹

Ponovno izračunavanje

A19. Ponovno izračunavanje znači provjeru matematičke tačnosti dokumenata ili evidencija. Izračunavanje se može provoditi ručno ili elektronski.

Ponovno izvođenje

A20. Ponovno izvođenje uključuje revizorovo nezavisno izvršenje postupaka ili kontrola koje se originalno provode kao dio internih kontrola subjekta.

Analitički postupci

A21. Analitički postupci sastoje se od ocjenjivanja finansijskih informacija kroz analiziranje vjerovatnih odnosa između finansijskih i nefinansijskih podataka. Analitički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su neophodna za uočene fluktuacije i odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa. Za daljnja uputstva vidjeti MRevS 520.

Ispitivanje

A22. Ispitivanje predstavlja traženje informacija od upućenih osoba, i to finansijskih i nefinansijskih informacija, unutar ili izvan subjekta. Ispitivanje se intenzivno upotrebljava tokom revizije uz druge revizijske postupke. Ispitivanje se može bazirati na strogo formalnim pisanim ili neformalnim usmenim pitanjima. Ocjenjivanje odgovora na pitanja integralni je dio procesa ispitivanja.

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

A24. Iako odgovori dobiveni na pitanja mogu biti potkrjepljujući revizijskih dokazi posebne važnosti, u slučaju ispitivanja o namjerama menadžmenta, informacije raspoložive za potkrjepljivanje namjere menadžmenta često su ograničene. U takvim slučajevima, relevantne informacije koje mogu poslužiti kao potkrjepljujući dokazi odgovorima menadžmenta zavise od razumijevanja prijašnjih postupaka menadžmenta u provođenju iskazanih namjera, razloga zbog kojih je menadžment odabrao određeni smjer djelovanja te sposobnosti menadžmenta da provede određeni smjer djelovanja.

⁹ MRevS 505 "Eksterne potvrde".

- A25. U vezi s nekim pitanjima, revizor treba razmotriti je li potrebno pribaviti pisane izjave menadžmenta i, kada je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi potvrdio odgovore na usmena pitanja. Za daljnja uputstva vidjeti MRevS 580.¹⁰

Informacije koje se upotrebljavaju kao revizijski dokazi

Relevantnost i pouzdanost (Vidjeti tačku 7.)

- A26. Kao što je navedeno u tački A1, revizijski dokazi primarno se prikupljaju na temelju revizijskih postupaka obavljenih tokom provođenja revizije, ali oni također mogu sadržavati informacije prikupljene iz ostalih izvora što uključuje, na primjer, informacije iz prijašnjih revizija, u određenim okolnostima, kao i iz revizorovih postupaka kontrola kvaliteta za prihvaćanje ili zadržavanje klijenta. Kvalitet svih revizijskih dokaza zavisi od relevantnosti i pouzdanosti informacija na kojima su isti bazirani.

Relevantnost

- A27. Relevantnost predstavlja logičnu povezanost sa svrhom provođenja revizijskog postupka i, kada je prikladno, s tvrdnjom koju se razmatra. Relevantnost informacije koja će biti upotrijebljena kao revizijski dokaz može biti pod utjecajem smjera testiranja. Na primjer, ako je svrha revizijskog postupka testirati precijenjenost u postojanju ili vrednovanju obaveza prema dobavljačima, tada testiranje evidentiranih obaveza prema dobavljačima može biti relevantan revizijski postupak. S druge strane, kada se testira podcijenjenost u postojanju ili vrednovanju obaveza prema dobavljačima, testiranje evidentiranih iznosa ne bi bilo relevantno, ali testiranje informacija kao što su naknadna plaćanja, neplaćene fakture, izjave dobavljača te nepodudarni izvještaji o prijemu može biti relevantno.
- A28. Dati skup revizijskih postupaka može osigurati revizijske dokaze koji su relevantni za neke tvrdnje, dok za druge nisu. Na primjer, pregledavanje dokumenata vezanih uz naplatu potraživanja nakon kraja obračunskog perioda može pružiti revizijske dokaze u vezi s postojanjem i vrednovanjem, ali ne neophodno i za razgraničenje (engl. cut off). Slično tome, pribavljanje revizijskog dokaza za pojedinu tvrdnju, na primjer za postojanje zaliha, nije zamjena za pribavljanje dokaza za drugu tvrdnju, na primjer za vrednovanje tih zaliha. S druge strane, revizijski dokazi prikupljeni iz različitih izvora ili vrsta mogu često biti relevantni za istu tvrdnju.
- A29. Testovi kontrole osmišljavaju se kako bi se ocijenila operativna efikasnost kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikaza na nivou tvrdnje. Osmišljavanje testova kontrole radi pribavljanja relevantnih revizijskih dokaza uključuje prepoznavanje uvjeta (karakteristika ili svojstava) koji pokazuju uspješnost kontrola te uvjeta koji ukazuju na odstupanja od adekvatnog provođenja. Revizor treba testirati postojanje ili nepostojanje prepoznatih uvjeta.

¹⁰ MRevS 580 "Pisane izjave".

A30. Dokazni testovi osmišljavaju se kako bi se otkrili značajni pogrešni prikazi na nivou tvrdnje. Oni obuhvataju testove detalja i dokazne analitičke postupke. Osmišljavanje dokaznih postupaka uključuje prepoznavanje uvjeta relevantnih za svrhu testiranja koji tvore pogrešan prikaz u relevantnoj tvrdnji.

Pouzdanost

A31. Pouzdanost informacija koje će se upotrijebiti kao revizijski dokazi i tako i same postati revizijski dokazi zavisi od izvora i vrsta informacija, ali i okolnosti u kojima su pribavljene, uključujući i kontrole nad pripremanjem i održavanjem informacija, gdje je to relevantno. Zbog toga su generalizacije oko pouzdanosti različitih vrsta revizijskih dokaza podložne važnim izuzecima. Čak i ako je revizijski dokaz pribavljen iz eksternih izvora, mogu postojati okolnosti koje mogu utjecati na njegovu pouzdanost. Na primjer, informacije pribavljene iz nezavisnih eksternih izvora neće biti pouzdan dokaz ako izvor nije poznat ili ako ekspert menadžmenta nije objektivan. Uz prepoznavanje da mogu postojati izuzeci, sljedeće generalizacije oko pouzdanosti revizijskih dokaza mogu biti korisne:

- pouzdanost revizijskog dokaza povećava se kada je pribavljen iz nezavisnih izvora izvan subjekta;
- revizijski dokazi koji su pribavljeni unutar subjekta su pouzdaniji kada povezane kontrole, uključujući kontrole nad pripremom i održavanjem kontrola, djeluju i ako su one efikasne;
- revizijski dokazi koje revizor direktno pribavi (na primjer, posmatranjem primjene kontrole) pouzdaniji su od revizijskih dokaza pribavljenih indirektno ili preko posrednika (na primjer, upitima o primjeni kontrole);
- revizijski dokazi u dokumentiranom obliku, pisanom, elektronskom ili u drugom mediju, pouzdaniji su od dokaza pribavljenih usmeno (na primjer, zapisnik vođen tokom sastanka pouzdaniji je dokaz od usmene prezentacije pitanja o kojima se diskutiralo); i
- revizijski dokazi pribavljeni iz originalnih dokumenata pouzdaniji su od dokaza pribavljenih iz fotokopija i faksimila te dokumenta koji su filmirani, digitalizirani ili na ostale načine transformirani u elektronsku formu, čija pouzdanost može zavistiti od kontrola nad njihovom pripremom i održavanjem.

A32. MRevS 520 sadrži daljnja uputstva u vezi s pouzdanošću podataka upotrijebljenih za svrhe oblikovanja analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka.¹¹

¹¹ MRevS 520, tačka 5(a).

A33. MRevS 240 obrađuje uvjete kada revizor ima razloga vjerovati da dokumenti nisu autentični ili kada su mijenjani, a da modifikacije nisu izložene revizoru.¹²

Pouzdanost informacija pribavljenih od eksperta menadžmenta

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

A35. Kada se upotrebljavaju informacije koje će služiti kao revizijski dokazi, a koje je pripremio ekspert menadžmenta, primjenjuje se tačka 8 ovog MRevS-a. Na primjer, pojedinac ili organizacija može imati stručnost za primjenu modela procjene fer vrijednosti vrijednosnica za koje nema aktivnog tržišta. Ako pojedinac ili organizacija primjenjuje ekspertizu u stvaranju procjena koje subjekt koristi u pripremanju finansijskih izvještaja, osoba ili organizacija smatra se ekspertom menadžmenta i primjenjuje se tačka 8. Ako, s druge strane, taj pojedinac ili organizacija samo pribavlja podatke o cijenama u vezi s privatnim transakcijama, koji nisu na drugi način dostupni subjektu, a koje subjekt koristi u vlastitim metodama procjene, na takve se informacije, ako se upotrebljavaju kao revizijski dokazi, odnosi tačka 7 ovog MRevS-a i ne smatraju se korištenjem rada eksperta menadžmenta.

A36. Na vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka u vezi sa zahtjevima tačke 8 ovog MRevS-a mogu utjecati sljedeći faktori:

- vrsta i kompleksnosti pitanja za koje je angažiran ekspert menadžmenta;
- rizici značajnog pogrešnog prikazivanja;
- dostupnost alternativnih izvora revizijskih dokaza;
- vrsta, djelokrug i ciljevi posla koji obavlja ekspert menadžmenta;
- pitanje je li ekspert menadžmenta zaposlen u subjektu ili ga je angažirao subjekt kako bi pružio relevantnu uslugu;
- razmjer u kojem menadžment može provoditi kontrolu ili utjecati na rad eksperta;
- pitanje da li ekspert menadžmenta mora raditi u skladu sa standardima tehničkog izvođenja ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima djelatnosti;
- vrsta i obim kontrola u subjektu koje se odnose na rad eksperta menadžmenta;

¹² MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja”.

- revizorovo znanje i iskustvo u području za koje je menadžment angažirao eksperta; i
- revizorovo prijašnje iskustvo u poslu iz domene eksperta.

Kompetentnost, sposobnosti i objektivnost eksperta menadžmenta (Vidjeti tačku 8 (a).)

A37. Kompetentnost se odnosi na prirodu i nivo stručnosti eksperta menadžmenta.

Sposobnost je povezana s mogućnostima da ekspert primjenjuje svoju skompetentnost u određenim okolnostima. Faktori koji utječu na sposobnost mogu uključivati, na primjer, geografsku lokaciju, dostupnost resursa i vremena. Objektivnost se odnosi na moguće efekte predubjeđenja, sukoba interesa ili utjecaja drugih na profesionalne i poslovne prosudbe eksperta menadžmenta. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost eksperta menadžmenta i sve kontrole koje je subjekt poduzeo kao bi nadzirao njegov rad važni su faktori u vezi s pouzdanošću informacija koje je stvorio ekspert menadžmenta.

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

- lično iskustvo u vezi sa prijašnjim radom eksperta;
- rasprave obavljene s ekspertom;
- rasprave obavljene s ostalima koji su upoznati s radom eksperta;
- znanje o ekspertovoj kvalifikaciji, članstvu u profesionalnim tijelima ili industrijskim udruženjima, licenci za obavljanje prakse ili ostalim oblicima eksternog priznavanja kompetencija;
- objavljeni ekspertovi članci ili knjige; i
- ekspert kojeg je angažirao revizor, ako postoji, koji pomaže revizoru u pribavljanju adekvatnih revizijskih dokaza koji se odnose na informacije koje je dostavio ekspert menadžmenta.

A39. Pitanja relevantna za procjenu kompetencija, sposobnosti i objektivnosti eksperta menadžmenta uključuju da li njegov rad podliježe standardima tehničkog izvođenja ili ostalim profesionalnim i zahtjevima djelatnosti, na primjer etičkim standardima i ostalim zahtjevima profesionalnih tijela i industrijskih udruženja, akreditacijskim standardima tijela koje obavlja licenciranje ili zahtjevima propisanim zakonima ili regulativom.

A40. Ostale činjenice koji mogu biti relevantne uključuju:

- relevantnost kompetencija eksperta menadžmenta u odnosu na posao koji obavlja, uključujući područja specijalizacije unutar područja njegove ekspertize. Na primjer, aktuar može biti specijaliziran za stvari i osiguranja od nezgode, ali ne i za aktuarski izračun mirovina;

- kompetentnost eksperta menadžmenta za relevantne računovodstvene zahtjeve, na primjer, poznavanje pretpostavki i metoda, uključujući i modele, gdje su primjenjivi, koji su konzistentni s relevantnim okvirom finansijskog izvještavanja;
- kada se dogode nepredvidljivi događaji, promjene u uvjetima, ili kada revizijski dokazi pribavljeni kao rezultat provedenih revizijskih postupaka upućuju na to da je neophodno ponovo razmotriti inicijalnu kompetentnost, sposobnost i objektivnost eksperta menadžmenta tokom revizijskog procesa.

A41. Mnogo različitih okolnosti može narušiti objektivnost, na primjer, samointeresne prijetnje, prijetnje na osnovu parničenja, prijetnje na osnovu zbližavanja, prijetnje na osnovu samopregledavanja i prijetnje zastrašivanja. Mjere zaštite mogu smanjiti takve prijetnje, a mogu ih uspostaviti ili eksterne strukture (na primjer, profesija eksperta, zakoni ili regulativa) ili poslovno okruženje eksperta menadžmenta (na primjer, politike i postupci kontrole kvalitete).

A42. Iako mjere zaštite ne mogu eliminirati sve prijetnje objektivnosti eksperta menadžmenta, prijetnje na osnovu zastrašivanja mogu biti od manjeg značaja kada je ekspert angažiran od strane subjekta nego kada je zaposlenik subjekta, a efikasnost mjera zaštite, kao što su politike i postupci kontrole kvalitete, može biti veća. Zbog toga što će prijetnje objektivnosti uvijek postojati kod zaposlenika subjekta, za eksperta koji je zaposlen kod subjekta ne može se smatrati da će biti objektivniji od ostalih zaposlenika subjekta.

A43. Kada se procjenjuje objektivnost eksperta zaposlenog kod subjekta, vrlo je relevantno raspraviti s menadžmentom i ekspertom sve interese i odnose koji mogu predstavljati prijetnju objektivnosti eksperta, i sve raspoložive mjere zaštite, uključujući sve profesionalne zahtjeve koji se odnose na eksperta; i procijeniti jesu li mjere zaštite adekvatne. Interesi i odnosi koji mogu stvarati prijetnje uključuju:

- finansijske interese;
- poslovne i lične odnose; i
- pružanje ostalih usluga.

Stjecanje razumijevanja rada eksperta menadžmenta

A44. Razumijevanje rada eksperta menadžmenta uključuje razumijevanje njegovog relevantnog područja ekspertize. Razumijevanje relevantnog područja ekspertize može se steći povezano s revizorovim određivanjem ima li revizor stručnost da procijeni rad eksperta menadžmenta, ili treba li revizor svog eksperta za ovu svrhu.¹³

¹³ MRevS 620 “Korištenje rada eksperta revizora”, tačka 7.

A45. Aspekti koji se odnose na oblasti rada eksperta menadžmenta relevantne za revizorovo razumijevanje uključuju:

- je li ekspertova specijalizacija za neko područje relevantna za reviziju;
- primjenjuju li se neki profesionalni ili ostali standardi, regulatorni ili zakonski zahtjevi; i
- koje je pretpostavke ili metode primijenio ekspert menadžmenta i jesu li navedene metode općeprihvaćene unutar ekspertovog područja te prikladne za svrhe finansijskog izvještavanja.

Priroda internih i eksternih podataka ili informacija koje upotrebljava revizorov ekspert

A46. U slučaju kada je eksperta menadžmenta angažirao subjekt, obično će postojati ugovor ili pisani oblik sporazuma sklopljenog između subjekta i eksperta. Ocjenjivanje tog ugovora prilikom stjecanja razumijevanja rada eksperta menadžmenta može pomoći revizoru u određivanju prikladnosti sljedećeg:

- vrste, obima i ciljeva ekspertovog posla;
- odgovarajuće uloge i odgovornosti menadžmenta i tog eksperta; i
- vrste, vremena i obima komunikacije između menadžmenta i tog eksperta, uključujući formu svih izvještaja koje će izdati ekspert.

A47. U slučaju kada je ekspert zaposlen u subjektu, vrlo je malo vjerovatno da će postojati pisani sporazum ove vrste. Ispitivanje eksperta i ostalih članova menadžmenta najprikladniji je način za stjecanje potrebnog razumijevanja rada eksperta.

Ocjenjivanje prikladnosti eksperta menadžmenta (Vidjeti tačku 8(c).)

A48. Razmatranje prikladnostikorištenja rada eksperta menadžmenta kao revizijskih dokaza za relevantne tvrdnje može uključivati:

- relevantnost i razumnost ekspertovih nalaza ili zaključaka, njihovu konzistentnost s ostalim revizijskim dokazima, i odražavaju li se oni prikladno u finansijskim izvještajima;
- ako rad eksperta uključuje upotrebu značajnih pretpostavki i metoda, relevantnost i razumnost tih pretpostavki i metoda; i
- ako ekspertov rad uključuje značajnu upotrebu izvornih podataka, relevantnost, potpunost i tačnost tih izvornih podataka.

Informacije pripremljene od strane subjekta i upotrijebljene u revizijske svrhe (Vidjeti tačke 9(a)-(b).)

- A49. Kako bi revizor prikupio pouzdane revizijske dokaze, informacije pripremljene od strane subjekta koje će se upotrijebiti za provođenje revizijskih postupaka trebaju biti dovoljno potpune i točne. Na primjer, na efikasnost revizije prihoda, primjenjujući standardne cijene na evidentirani obim prodaje, utjecaj imaju tačnost cijena i potpunost i tačnost informacija o obimu prodaje. Slično tome, ukoliko revizor namjerava testirati populaciju (na primjer, plaćanja) za određene karakteristike (na primjer, autorizaciju), rezultati testa bit će manje pouzdani ukoliko nije potpuna populacija iz koje su odabrane stavke za testiranje.
- A50. Pribavljanje revizijskih dokaza o tačnosti i potpunosti takvih informacija može biti obavljeno istovremeno sa stvarnim revizijskim postupkom koji se primjenjuje na tu informaciju kada je pribavljanje takvih informacija sastavni dio samih revizijskih postupaka. U ostalim situacijama, revizor može pribavljati revizijske dokaze o tačnosti i potpunosti takve informacije testirajući kontrole nad pripremom i čuvanjem informacije. U nekim slučajevima, međutim, revizor može odrediti da su potrebni dodatni revizijski postupci.
- A51. U nekim slučajevima, revizor može namjeravati upotrijebiti informaciju pripremljenu od strane subjekta za ostale revizijske svrhe. Na primjer, revizor može namjeravati koristiti mjerilo uspješnosti subjekta u svrhu analitičkih postupaka ili upotrijebiti informacije pripremljene od strane subjekta za aktivnosti nadzora, kao što su izvještaji interne revizije. U takvim slučajevima, adekvatnost revizijskog dokaza zavisi od toga jesu li informacije dovoljno precizne i detaljne kako bi poslužile u revizijske svrhe. Na primjer, mjerila uspješnosti koja koristi menadžment možda nisu dovoljno precizna kako bi se otkrila značajna pogrešna prikazivanja.

Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza (Vidjeti tačku 10.)

- A52. Djelotvoran test pruža adekvatne revizijske dokaze koji će, u kombinaciji s ostalim revizijskim dokazima koji su pribavljeni ili će biti pribavljeni, biti dovoljni za revizorove potrebe. U odabiru stavki za testiranje od revizora se zahtijeva da, prema tački 7, odredi relevantnost i pouzdanost informacija koje će se upotrijebiti kao revizijski dokazi; ostale aspekte efikasnosti (dovoljnosti) potrebno je razmotriti u odabiru stavki za testiranje. U tom smislu revizor može odabrati stavke za testiranje na sljedeće načine:
- (a) odabirom svih stavki (100%-tno ispitivanje);
 - (b) odabirom pojedinih stavki; i
 - (c) revizijskim uzorkovanjem.

Primjena jedne metode ili kombinacije može biti prikladna zavisno od pojedinih okolnosti, na primjer, od rizika značajnog pogrešnog prikaza povezanih s tvrdnjom koja se testira i od izvedivosti i efikasnosti različitih načina.

Odabir svih stavki

A53. Revizor može odlučiti da je najprikladnije ispitati sve stavke populacije koje čine klasu transakcija ili stanje računa (ili stratu unutar populacije). 100%-tno ispitivanje se vrlo vjerovatno neće provoditi prilikom testiranja kontrola, dok je uobičajeno za testiranje detalja. 100%-tno ispitivanje može biti prikladno, na primjer;

- kada se populacija sastoji od malog broja stavki visokih vrijednosti;
- postoji značajan rizik, a ostale metode ne pružaju dovoljne i adekvatne revizijske dokaze; ili
- ponavljajuća priroda kalkulacija ili ostalih procesa koji se provode automatski u informacionom sistemu tako da je ispitivanje 100% stavki troškovno efikasno.

Odabir specifičnih stavki

A54. Revizor može odlučiti odabrati pojedine stavke iz populacije. U donošenju takve odluke revizor treba voditi računa o faktorima kao što su revizorovo razumijevanje poslovanja subjekta, procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja, kao i karakteristike populacije koja se testira. Odabir specifičnih stavki na temelju prosudbe podložan je riziku neuvjetovanom uzorkovanjem. Specifične odabrane stavke mogu uključivati:

- Visoke vrijednosti ili ključne stavke. Revizor može odlučiti odabrati specifične stavke iz populacije zbog njihove visoke vrijednosti ili specifične po pojedinim karakteristikama, na primjer, sumnjive, neuobičajene, pojedine riziku izložene stavke ili stavke u kojima su se uprošlosti pojavljivale pogreške.
- Sve stavke iznad određenog iznosa. Revizor može odlučiti ispitati stavke čiji evidentirani iznosi prelaze određen iznos kako bi provjerio veliki dio ukupnog iznosa klase transakcija ili stanja računa.
- Stavke za prikupljanje informacija. Revizor može ispitati stavke kako bi prikupio informacije o pitanjima kao što su vrsta subjekta ili transakcija.

A55. Iako će selektivno ispitivanje specifičnih stavki iz određene klase transakcija ili stanja računa često biti efikasan način pribavljanja revizijskih dokaza, to ne predstavlja revizijsko uzorkovanje. Rezultati ovakvih revizijskih postupaka primjenjivi na određene stavke ne mogu se primijeniti na cijelu populaciju; u skladu s tim, selektivno ispitivanje pojedinih stavki ne predstavlja revizijski dokaz koji će se odnositi na preostalu populaciju.

A56. Revizorovo uzorkovanje oblikuje se kako bi se omogućili zaključci koji se odnose na cijelu populaciju na temelju testiranja uzoraka iz nje. Revizorovo uzorkovanje obrađeno je u MRevS-u 530.¹⁴

Nekonzistentnost, ili sumnja u pouzdanost revizijskih dokaza

A57. Pribavljanje revizijskih dokaza iz različitih izvora ilirazličite prirode može ukazivati na to da pojedinačna stavka revizijskog dokaza nije pouzdana, kao što je to slučaj kada je revizijski dokaz pribavljen iz jednog izvora nekonzistentan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora. To može biti slučaj kada odgovori na pitanja menadžmenta, interne revizije ili ostalih nisu konzistentni ili kada su odgovori na pitanja onih koji su zaduženi za upravljanje, a koji bi trebali poduprijeti odgovore na pitanja menadžmenta nekonzistentni s odgovorima menadžmenta. MRevS 230 uključuje zahtjeve za specifičnom dokumentacijom kada je revizor otkrio informacije koje su nekonzistentne s revizorovim konačnim zaključkom o značajnom pitanju.¹⁵

Ovaj Međunarodni revizijski standard 500 “Revizijski dokazi” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

¹⁴ MRevS 530 “Revizijsko uzorkovanje”.

¹⁵ MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, tačka 11.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 501
REVIZIJSKI DOKAZI – POSEBNA RAZMATRANJA ZA
ODABRANE STAVKE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Zahtjevi	
Zalihe	4-8
Parnice i odštetni zahtjevi	9-12
Informacije po segmentima.....	13
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Zalihe	A1-A16
Parnice i odštetni zahtjevi	A17-A25
Informacije po segmentima.....	A26-A27

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 501 “Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se specifičnim razmatranjima revizora u pribavljanju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u skladu s MRevSom 330¹, MRevS-om 500² i ostalim relevantnim MRevS-ovima u vezi s posebnim aspektima zaliha, tužbama i odštetnim zahtjevima te informacijama po segmentima u reviziji finansijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora je pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s:
 - (a) postojanjem i stanjem zaliha;
 - (b) potpunosti tužbi i odštetnih zahtjeva; i
 - (c) prezentacijom i objavom informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Zahtjevi

Zalihe

4. Ako su zalihe značajne za finansijske izvještaje, revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s postojanjem i stanjem zaliha na način da:
 - (a) prisustvuje fizičkom brojanju zaliha, osim ako to nije izvedivo, kako bi: (Vidjeti tačke A1-A3.)
 - (i) ocijenio uputstva i postupke menadžmenta za evidentiranje i kontroliranje rezultata fizičkog brojanja zaliha u subjektu; (Vidjeti tačku A4.)
 - (ii) posmatrao izvođenje postupaka za brojanjekoje je donio menadžment; (Vidjeti tačku A5.)
 - (iii) provjerio zalihe; i (Vidjeti tačku A6.)
 - (iv) obavio test brojanja; i (Vidjeti tačke A7-A8.)
 - (b) obavi revizijske postupke nad konačnim evidencijama zaliha subjekta kako bi se odredilo održavaju li one stvarne rezultate brojanja zaliha.

¹ MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”.

² MRevS 500 “Revizijski dokazi”.

5. Ako se fizičko brojanje zaliha odvija na datum koji je različit od datuma finansijskih izvještaja, revizor će, osim postupaka koje zahtijeva tačka 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 finansijskih izvještaja. (Vidjeti tačke A9-A11.)
6. Ako revizor zbog nepredviđenih okolnosti nije mogao prisustvovati brojanju zaliha, revizor će provesti ili posmatrati fizičko brojanje zaliha na alternativni datum i obaviti revizijske postupke za transakcije nastale u međuvremenu između ta dva datuma.
7. Ako fizičko prisustvovanje brojanju zaliha nije izvodivo, revizor će obaviti dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s postojanjem i stanjem zaliha. Ako to nije moguće učiniti, revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705.³ (Vidjeti tačke A12-A14.)
8. Ako su zalihe koje se nalaze pod skrbištvom ili kontrolom treće strane značajne za finansijske izvještaje, revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s postojanjem i stanjem zaliha na način da učini jedno ili oboje od sljedećeg:
 - (a) zatraži potvrdu od treće strane o količini i stanju zaliha koje drži u ime subjekta; (Vidjeti tačku A15.)
 - (b) obavi pregled ili druge revizijske postupke primjerene u datim okolnostima. (Vidjeti tačku A16.)

Parnice i odštetni zahtjevi

9. Revizor će oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi otkrio parnice i odštetne zahtjeve koji se odnose na subjekt, a mogu stvoriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući: (Vidjeti tačke A17-A19.)
 - (a) postavljanje pitanja menadžmentu i, gdje je primjenjivo, ostalima unutar subjekta, kao i internom pravnom savjetniku subjekta;
 - (b) pregledavanje zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i korespondenciju između subjekta i njegovog eksternog pravnog savjetnika; i
 - (c) pregledavanje knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge. (Vidjeti tačku A20.)
10. Ako revizor procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s otkrivenim tužbama ili odštetnim zahtjevima ili kada obavljene revizijske postupci ukažu na to da mogu postojati i druge parnice i odštetni zahtjevi, revizor će, osim postupaka koji

³ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju neovisnog revizora”.

zahtijevaju ostali MRevS-ovi, tražiti direktnu komunikaciju sa eksternim pravnim savjetnikom subjekta. Revizor će to učiniti pomoću pisma s pitanjima, koje je pripremio menadžment i poslao revizor, kojim se zahtijeva da eksterni pravni savjetnik subjekta komunicira direktno s revizorom. Ukoliko zakon, regulativa ili ostala odgovarajuća pravna profesionalna tijela zabranjuju komunikaciju između eksternog pravnog savjetnika subjekta i revizora, revizor će obaviti alternativne revizijske postupke. (Vidjeti tačke A21-A25.)

11. Ako:

- (a) menadžment odbije dati saglasnost revizoru za komunikaciju ili sastanak sa eksternim pravnim savjetnikom subjekta, ili ukoliko eksterni pravni savjetnik subjekta odbije odgovoriti na odgovarajući način na pismo s pitanjima, ili mu je zabranjeno na njega odgovoriti; i
- (b) revizor nije u mogućnosti pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza obavljanjem alternativnih revizijskih postupaka;

revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705.

Pisane izjave

12. Revizor će tražiti od menadžmenta i, kada je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, davanje pisane izjave da su sve stvari ili moguće parnice i odštetni zahtjevi, čije bi efekte trebalo razmatrati prilikom pripreme finansijskih izvještaja, prezentirani revizoru te objašnjeni i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Informacije po segmentima

13. Revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s prezentacijom i objavom informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja na sljedeći način: (Vidjeti tačku A26.)

- (a) stjecanjem razumijevanja o metodama koje je upotrijebio menadžment prilikom određivanja informacija po segmentima, i: (Vidjeti tačku A27.)
 - (i) ocjenjivanjem je li vjerovatno da će upotreba navedenih metoda imati za posljedicu objave u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i
 - (ii) gdje je prikladno, testiranjem primjene takvih metoda; te
- (b) obavljanjem analitičkih postupaka ili drugih revizijskih postupka prikladnih u datim okolnostima.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Zalihe

Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha (Vidjeti tačku 4(a).)

- A1. Menadžment obično uspostavlja postupke prema kojima se zalihe fizički broje barem jednom godišnje kako bi to poslužilo kao osnova za pripremu finansijskih izvještaja i, ako je primjenjivo, kako bi potvrdilo pouzdanost sistema kontinuiranog popisivanja zaliha subjekta.
- A2. Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha uključuje:
- provjeravanje zaliha kako bi se potvrdilo njihovo postojanje i ocijenilo stanje, i provođenje testova brojanja;
 - posmatranje usklađenosti s uputstvima menadžmenta, kao i postupaka obavljanja evidentiranja i kontroliranja rezultata fizičkog brojanja zaliha; i
 - pribavljanjerevizijiskihdokazaopouzdanosti postupaka brojanja koje je donio menadžment.

Ti postupci mogu poslužiti kao testovi kontrola ili dokazni postupci zavisno od revizorove procjene rizika, planiranog pristupa i specifičnosti izvedenih postupaka.

- A3. Pitanja relevantna u planiranju prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha (ili u oblikovanju i izvođenju revizijskih postupaka navedenih tačkama 4-8 ovog MRevS-a) uključuju, na primjer:
- rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi sa zalihama;
 - vrste internih kontrola u vezi sa zalihama;
 - očekuje li se da su ustanovljeni adekvatni postupci i izdata pravilna uputstva za fizičko brojanje zaliha;
 - vrijeme fizičkog brojanja zaliha;
 - provodi li subjekt sistem redovne inventure;
 - lokacije na kojima se zalihe drže, uključujući značajnost zaliha i rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zaliha na različitim lokacijama, pri odlučivanju o tome na kojim je lokacijama primjereno prisustvovanje popisu. MRevS 600⁴ se bavi pitanjem uključenosti ostalih revizora i može biti relevantan ukoliko se takvo uključivanje odnosi na prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na udaljenoj lokaciji; i

⁴ MRevS 600 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)”.

- je li potrebna pomoć revizorovog eksperta. MRevS 620⁵ se bavi korištenjem rada revizorovog eksperta radi pomaganja revizoru u pribavljanju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Procjena uputstava i postupaka menadžmenta (Vidjeti tačku 4(a)(i).)

A4. Pitanja relevantna za procjenu uputstava i postupaka menadžmenta za evidentiranje i kontroliranje fizičkog brojanja zaliha uključuju, na primjer:

- primjenu adekvatnih kontrolnih aktivnosti, na primjer, prikupljanje korištenih popisnih lista, upisivanje neiskorištenih popisnih lista i u brojanju i ponavljanju brojanja;
- tačnost određivanja stepena dovršenosti proizvodnje koja je u toku, zaliha sa sporim obrtom, zastarjelih ili oštećenih stavki zaliha, te zaliha koje su vlasništvo trećih osoba, na primjer koje su u konsignaciji;
- postupke ustanovljene kako bi se procijenile fizičke količine, gdje je primjenjivo, kao što su postupci za procjenjivanje fizičke količine za gomilu uglja; i
- kontrolu nad kretanjem zaliha između pojedinih područja, i isporuka i prijem zaliha prije i nakon datuma razgraničenja.

Nadzor nad provođenjem postupaka brojanja koje je donio menadžment (Vidjeti tačku 4 (a)(ii).)

A5. Nadzor nad provođenjem postupaka brojanja koje je donio menadžment, na primjer, onih postupaka koji uključuju kretanje zaliha prije, za vrijeme i poslije brojanja, pomaže revizoru u pribavljanju revizijskih dokaza da su uputstva menadžmenta i postupci brojanja adekvatno osmišljeni i implementirani. Osim toga, revizor može pribaviti kopije o informacijama na datum razgraničenja, kao što su detalji o kretanju zaliha, kako bi mu pomogle u provođenju revizijskih postupaka nad računovodstvenim iskazivanjima za takva kretanja na kasniji datum.

Pregled zaliha (Vidjeti tačku 4(a)(iii).)

A6. Pregledavanje zaliha prilikom prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha pomaže revizoru da potvrdi postojanje zaliha (ne neophodno i njihovog vlasništva) kao i u otkrivanju, na primjer, nekorištenih, oštećenih ili zastarjelih zaliha.

Izvođenje testa brojanja (Vidjeti tačku 4(a)(iv).)

A7. Izvođenje testa brojanja, na primjer, praćenjem odabranih stavki iz popisnih lista menadžmenta i upoređivanjem s fizičkim zalihama, i praćenjem stavki fizičkih zaliha i

⁵ MRevS 620 “Korištenje rada revizorovog eksperta”.

upoređivanjem s popisnim listama menadžmenta, pruža revizijski dokaz o potpunosti i tačnosti tih popisnih lista.

- A8. Osim evidentiranja revizorovog testa brojanja, pribavljanje kopija konačnih popisnih lista menadžmenta pomaže revizoru u izvođenju kasnijih revizijskih postupaka u cilju utvrđivanja odražavaju li konačne popisne liste subjekta ispravno stvarne rezultate brojanja zaliha.

Fizičko brojanje zaliha provedeno na drugi datum od datuma finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 5.)

- A9. Iz praktičnih razloga, fizičko brojanje zaliha može biti provedeno na datum, ili datume, različite od datuma finansijskih izvještaja. Ovo se može obaviti bez obzira na to da li se vrši godišnja inventura ili se ona provodi kontinuirano. U oba slučaja, efikasnost osmišljenosti, implementacije i održavanja kontrola nad promjenama zaliha određuje je li prikladno za revizijske svrhe provoditi fizičko brojanje zaliha na datum, ili datume, različite od datuma finansijskih izvještaja. MRevS 330 ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva za dokazne postupke koji se provode na neki datum u periodu prije kraja godine.⁶

- A10. U slučajevima gdje se održava sistem kontinuiranog praćenja zaliha, menadžment može obaviti fizičko brojanje ili druge testove kako bi potvrdio pouzdanost informacija o količinama zaliha uključenim u popisne liste kontinuiranog popisa. U nekim slučajevima, menadžment ili revizor može otkriti razlike između stanja po popisu i stvarnog stanja količina zaliha; to može ukazivati na to da kontrole nad promjenama zaliha ne djeluju efikasno.

- A11. Relevantna pitanja za razmatranje kada se osmišljavaju revizijski postupci kako bi se pribavili revizijski dokazi o tome jesu li ispravno evidentirane promjene iznosa zaliha između datuma brojanja i datuma konačnih popisnih lista uključuju:

- jesu li ispravno usklađene redovne evidencije kontinuiranog popisa;
- pouzdanost evidencija o zalihama u subjektu utvrđenim kontinuiranim popisom; i
- razloge za značajne razlike između informacija dobivenih tokom fizičkog brojanja i evidencija o zalihama utvrđenim kontinuiranim popisom.

Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha nije izvodivo (Vidjeti tačku 7.)

- A12. U nekim slučajevima, prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha može biti neizvodivo. To može biti posljedica faktora kao što je vrsta ili lokacija zaliha. Na primjer, lokacija gdje su smještene zalihe može predstavljati prijetnju sigurnosti revizora.

⁶ MRevS 330, tačke 22-23.

Međutim, pitanje neodgovarajućih uvjeta za revizora nije dovoljno da bi revizor donio odluku o neizvodivosti prisustvovanju popisa. Osim toga, kako je objašnjeno u MRevS-u 200⁷, pitanje poteškoća, vremena ili uključenih troškova nije samo po sebi dovoljna osnova da revizor izostavi revizijski postupak za koji nema alternative ili da se zadovolji revizijskim dokazom koji nije dovoljno uvjerljiv.

- A13. U nekim slučajevima kada je prisustvovanje neizvodivo, alternativni revizijski postupci, na primjer, pregled dokumentacije o naknadnoj prodaji određene stavke zaliha kupljene ili proizvedene prije fizičkog brojanja zaliha, mogu pružiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za postojanje ili kvalitativno stanje zaliha.
- A14. U drugim slučajevima, međutim, neće biti moguće pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za postojanje i stanje zaliha obavljanjem alternativnih revizijskih postupaka. U takvim slučajevima, MRevS 705 zahtijeva da revizor modificira mišljenje u revizorovom izvještaju usljed ograničenja djelokruga.⁸

Zalihe pod skrbništvom ili kontrolom treće strane

Konfirmacije (Vidjeti tačku 8(a).)

- A15. MRevS 505⁹ ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva za provođenje postupaka eksternog konfirmiranja.

Ostali revizijski postupci (Vidjeti tačku 8(b).)

- A16. Zavisno od okolnosti, na primjer, ukoliko prikupljene informacije stvaraju sumnju u integritet ili objektivnost treće strane, revizor može smatrati prikladnim obaviti ostale revizijske postupke umjesto konfirmacija s trećim stranama ili kao njihov dodatak. Primjeri ostalih revizijskih postupaka uključuju:

- prisustvovanje, ili organiziranje da drugi revizor prisustvuje fizičkom brojanju zaliha kod treće strane, ako je primjenjivo;
- pribavljanje izvještaja drugog revizorova ili izvještaja uslužnog revizora o adekvatnosti internih kontrola treće strane radi osiguranja da se zalihe pravilno broje te da su adekvatno zaštićene;
- pregledavanje dokumentacije u vezi sa zalihama kod trećih strana, na primjer, skladišnih prijemnica; i
- zahtijevanje konfirmacija od drugih strana kada su zalihe založene kao kolateral.

⁷ MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka A48.

⁸ MRevS 705, tačka 13.

⁹ MRevS 505 “Eksterne konfirmacije”.

Parnice i odštetni zahtjevi

Potpunost parnica i odštetnih zahtjeva (Vidjeti tačku 9.)

- A17. Parnice i odštetni zahtjevi u koje je uključen subjekt mogu imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje, te se zbog toga može zahtijevati njihovo objavljivanje ili uključivanje u finansijske izvještaje.
- A18. Osim postupaka navedenih u tački 9, ostali relevantni postupci uključuju, na primjer, upotrebu informacija koje su pribavljane u postupcima procjene rizika provedenim kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, koji pomažu revizoru da stekne saznanje o parnicama i odštetnim zahtjevima u koje je uključen subjekt.
- A19. Revizijski dokazi pribavljeni za svrhe prepoznavanja parnica i odštetnih zahtjeva koji mogu stvoriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja također mogu pružiti revizijske dokaze u vezi s ostalim relevantnim razmatranjima, kao što su vrednovanja ili mjerenja koja se odnose na parnice i odštetne zahtjeve. MRevS 540¹⁰ ustanovljuje zahtjeve i daje uputstva relevantna za revizorovo razmatranje parnica i odštetnih zahtjeva koji zahtijevaju računovodstvene procjene ili odgovarajuća objavljivanja u finansijskim izvještajima.

Pregledavanje knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge (Vidjeti tačku 9(c).)

- A20. Zavisno od okolnosti, revizor može prosuditi je li prikladno pregledavati ostale povezane izvorne dokumente, kao što su fakture za pravne usluge, kao dio revizorovog pregleda knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge.

Komunikacija revizora sa eksternim pravnim savjetnikom subjekta (Vidjeti tačke 1011.)

- A21. Direktna komunikacija sa eksternim pravnim savjetnikom subjekta pomaže revizoru u pribavljanju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li poznate potencijalne značajne parnice i odštetni zahtjevi te jesu li razumne procjene menadžmenta o finansijskim implikacijama, kao i troškovima.
- A22. U nekim slučajevima, revizor može tražiti direktnu komunikaciju s eksternim pravnim savjetnikom subjekta pomoću pisma s općim pitanjima. Za tu svrhu, pismom s općim pitanjima zahtijevaju se od eksternog pravnog savjetnika subjekta informacije o svim parnicama i odštetnim zahtjevima s kojima je on upoznat, zajedno s procjenom ishoda parnica i odštetnih zahtjeva i procjenom finansijskih implikacija, kao i sadržanih troškova.

¹⁰ MRevS 540 “Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja”.

A23. Ako se smatra da nije vjerovatno da će eksterni pravni savjetnik subjekta adekvatno odgovoriti na pismo s općim pitanjima, na primjer, ukoliko profesionalno tijelo kojem eksterni pravni savjetnik pripada zabranjuje odgovaranje na takva pisma, revizor može tražiti direktnu komunikaciju putem pisma sa specifičnim pitanjima. Za tu svrhu, pismo sa specifičnim pitanjima uključuje:

- (a) popis parnica i odštetnih zahtjeva;
- (b) gdje su dostupne, procjene menadžmenta o ishodu svake od navedenih parnica, odnosno odštetnog zahtjeva, kao i njegove procjene finansijskih implikacija, uključujući i sadržanih troškova; i
- (c) zahtjev da eksterni pravni savjetnik subjekta potvrdi razumnost procjena menadžmenta i pruži revizoru daljnje informacije ukoliko savjetnik smatra da je popis nepotpun ili netočan.

A24. U određenim okolnostima, revizor može prosuditi je li se potrebno sastati s eksternim pravnim savjetnikom subjekta kako bi raspravili vjerojatne ishode parnica i odštetnih zahtjeva. To može biti slučaj, na primjer, kada:

- revizor utvrdi da pitanje predstavlja značajan rizik;
- pitanje je složeno; i
- postoji neslaganje između menadžmenta i eksternog pravnog savjetnika subjekta.

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

A25. U skladu sa MRevS-u 700¹¹ od revizora se zahtijeva da datum revizorovog izvještaja ne bude ranije od datuma kada je revizor pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima temelji revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima. Revizijski dokazi o statusu parnica i odštetnih zahtjeva do datuma revizorovog izvještaja mogu biti pribavljeni postavljanjem pitanja menadžmentu, uključujući internom pravnom savjetniku subjekta odgovornom za rad na određenim pravnim pitanjima. U nekim slučajevima, revizor možda treba pribaviti ažurnije informacije od eksternog pravnog stručnjaka subjekta.

Informacije po segmentima (Vidjeti tačku 13.)

A26. U zavisnosti od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, od subjekta se može zahtijevati, ili mu se može dopuštati, objavljivanje informacija po segmentima u finansijskim izvještajima. Revizorova odgovornost koja se odnosi na prezentiranje i objavljivanje informacija po segmentima u vezi je s finansijskim izvještajima kao cjelinom.

¹¹ 11 MRevS 700 “Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima”, tačka 41.

U skladu s tim, revizor nije obavezan provoditi revizijske postupke koji bi bili potrebni za izražavanje mišljenja o informacijama po segmentima prezentiranim zasebno.

Razumijevanje metoda koje je koristio menadžment (Vidjeti tačku 13 (a).)

A27. Zavisno od okolnosti, primjeri pitanja koja mogu biti relevantna kada se stječe razumijevanje metoda koje je koristio menadžment u određivanju informacija po segmentima, kao i je li vjerovatno da će primjena tih metoda rezultirati objavama koje su u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanje, uključuju:

- prodaje, transfere i provizije između segmenata i eliminacije iznosa među segmentima;
- poređenja s budžetima i ostalim očekivanim rezultatima, na primjer, operativnim profitom kao postotkom prodaje;
- raspoređivanje imovine i troškova među segmentima; i
- konzistentnost s prethodnim periodima, kao i primjerenost objava u vezi s nedosljednostima.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 501 “Revizijski dokazi posebna razmatranja za odabrane stavke” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 505

EKSTERNE KONFIRMACIJE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Postupci eksternog confirmiranja zbog dobivanja revizijskih dokaza.....	2-3
Datum stupanja na snagu	4
Ciljevi	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Postupci eksternog confirmiranja	7
Odbijanje menadžmenta da dopusti revizoru poslati zahtjev za confirmiranje	8-9
Rezultati postupaka eksternog confirmiranja.....	10-14
Negativne confirmacije	15
Ocjenjivanje dobivenih dokaza.....	16
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Postupci eksternog confirmiranja	A1-A7
Odbijanje menadžmenta da dopusti revizoru poslati zahtjev za confirmiranje	A8-A10
Rezultati postupaka eksternog confirmiranja.....	A11-A22
Negativne confirmacije	A23
Ocjenjivanje dobivenih dokaza.....	A24-A25

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 505 “Eksterne confirmacije” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se revizorovim korištenjem postupaka eksternog confirmiranja zbog dobivanja revizijskih dokaza u skladu sa zahtjevima MRevS-a 330¹ i MRevS-a 500.² On ne uređuje ispitivanja u vezi sa sudskim sporovima i odštetnim zahtjevima, kojima se bavi MRevS 501.³

Postupci eksternog confirmiranja radi dobivanja revizijskih dokaza

2. MRevS 500 navodi da na pouzdanost revizijskih dokaza utječe njihov izvor i njihova vrsta, te da zavise od pojedinačnih okolnosti u kojima su dobiveni.⁴ Taj MRevS također sadrži sljedeća uopćavanja primjenjiva na revizijske dokaze:⁵
 - revizijski dokazi su pouzdaniji kada su pribavljeni iz nezavisnog izvora izvan subjekta;
 - revizijski dokaze koje je direktno pribavio revizor pouzdaniji su od revizijskih dokaza dobivenih posredno ili deduktivno; i
 - revizijski dokazi su pouzdaniji kada postoje u dokumentarnom obliku, nezavisno od toga jesu li u papirnom obliku, elektronskom ili drugom mediju.

U skladu s tim, zavisno od okolnosti revizije, revizijski dokazi u obliku eksternih confirmacija koje revizor direktno dobije od strana kojima se šalju zahtjevi za confirmiranjem mogu biti pouzdaniji od dokaza koje interno stvara subjekt. Namjera je da se ovim MRevS-om pomogne revizoru u oblikovanju i provođenju postupaka eksternog confirmiranja kako bi se pribavili relevantni i pouzdani revizijski dokazi.

3. Ostali MRevS-ovi priznaju važnost eksternih confirmacija kao revizijskih dokaza, na primjer:
 - MRevS 330 razmatra revizorovu odgovornost za oblikovanje i implementiranje sveobuhvatnih reakcija na prepoznate rizike pogrešnog prikazivanja na nivou finansijskog izvještaja i za osmišljavanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka čija vrsta, vremenski raspored i obim se zasnivaju na procijenjenim rizicima pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje,⁶ te za reakcije na njih. Osim toga, MRevS 330 zahtijeva da, nezavisno od procijenjenih rizika pogrešnog prikazivanja, revizor oblikuje i obavi dokazne postupke za svaku značajnu klasu

¹ MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

² MRevS 500 "Revizijski dokazi".

³ MRevS 501 "Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke".

⁴ MRevS 500, tačka A5.

⁵ MRevS 500, tačka A31.

⁶ MRevS 330, tačke 5-6.

transakcija, stanje računa i objavu. Od revizora se, također, zahtijeva da razmotri trebaju li se obaviti postupci eksternog konfirmiranja kao dokazni revizijski postupci.⁷

- MRevS 330 zahtijeva da revizor pribavi to uvjerljivije revizijske dokaze što je viša revizorova procjena rizika.⁸ Kako bi to postigao, revizor može povećati količinu dokaza ili pribaviti dokaze koji su relevantniji ili pouzdaniji, ili oboje. Na primjer, revizor može više pažnje posvetiti dobivanju dokaza direktno od trećih osoba ili dobivanju potvrđujućih dokaza iz većeg broja nezavisnih izvora. MRevS 330 također navodi da postupci eksternog konfirmiranja mogu pomoći revizoru u pribavljanju revizijskih dokaza s visokom nivoom pouzdanosti koja je potrebna revizoru kao reakcija na značajne rizike pogrešnog prikazivanja zbog prevare ili pogreške.⁹
- MRevS 240 navodi da revizor može oblikovati zahtjeve za konfirmiranje kako bi pribavio dodatne potvrđujuće informacije kao reakciju na procijenjene rizike pogrešnog prikazivanja zbog prevare na nivou tvrdnje.¹⁰
- MRevS 500 navodi da potvrđujuće informacije pribavljene iz izvora nezavisnog od subjekta, kao što su eksterne konfirmacije, mogu povećati uvjerenje koje revizor stječe iz dokaza koji postoje unutar računovodstvenih evidencija ili iz izjava koje daje menadžment.¹¹

Datum stupanja na snagu

4. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je, kada koristi postupke eksternog konfirmiranja, osmisliti i provesti takve postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Eksterna konfirmacija – revizijski dokaz dobiven kao direktan pisani odgovor revizoru od treće strane (strane od koje se zahtijeva konfirmiranje), u pisanom obliku ili u elektronskom ili drugom mediju.

⁷ MRevS 330, tačke 18-19.

⁸ MRevS 330, tačka 7(b).

⁹ MRevS 330, tačka A53.

¹⁰ MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja”, tačka A37.

¹¹ MRevS 500, tačka A8.

- (b) Zahtjev za pozitivnu potvrđivanje – zahtjev da strana kojoj se šalje zahtjev za potvrđivanje odgovori direktno revizoru navodeći slaže li se ili ne s informacijama sadržanim u traženoj potvrđivanju ili da odgovori dostavljanjem traženih informacija.
- (c) Zahtjev za negativnu potvrđivanje – zahtjev da strana kojoj se šalje zahtjev za potvrđivanje odgovori indirektno revizoru samo ako se ne slaže s informacijama sadržanim u traženoj potvrđivanju.
- (d) Neodgovaranje – propust strane kojoj se upućuje zahtjev za potvrđivanje da odgovori, djelomično ili u cijelosti, na zahtjev za pozitivno potvrđivanje ili kada je vraćen neuručan zahtjev za potvrđivanje.
- (e) Izuzetak – odgovor koji ukazuje na razliku između informacije za koju se zahtijevalo potvrđivanje, ili sadržane u evidencijama poslovnog subjekta, te informacije koju je dostavila strana od koje se zahtijevalo potvrđivanje.

Zahtjevi

Postupci eksternog potvrđivanja

7. Kada se koriste postupci eksternog potvrđivanja, revizor će održavati kontrolu nad zahtjevima za eksterno potvrđivanje, uključujući nad:
 - (a) određivanjem informacija koje treba potvrđivati ili zahtijevati; (Vidjeti tačku A1.)
 - (b) odabiranjem odgovarajuće strane kojoj se upućuje zahtjev za potvrđivanje; (Vidjeti tačku A2.)
 - (c) osmišljavanjem zahtjeva za potvrđivanje, uključujući određivanje da su zahtjevi ispravno adresirani i sadrže informacije za direktno slanje odgovora revizoru; i (Vidjeti tačke A3-A6.)
 - (d) slanjem zahtjeva, uključujući i naknadne zahtjeve upućene stranama od kojih se zahtijeva potvrđivanje, kada je primjenjivo. (Vidjeti tačku A7.)

Odbijanje menadžmenta da dopusti revizoru poslati zahtjev za potvrđivanje

8. Ako menadžment odbije dopustiti revizoru slanje zahtjeva za potvrđivanje, revizor će:
 - (a) ispitati razloge odbijanja menadžmenta i tražiti revizijske dokaze za njihovu valjanost i razumnost; (Vidjeti tačku A8.)
 - (b) ocijeniti posljedice odbijanja menadžmenta na revizorovu procjenu relevantnih rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prevare i na vrste, vremenski raspored i obim drugih revizijskih postupaka; i (Vidjeti tačku A9.)

- (c) obaviti alternative revizijske postupke osmišljene za pribavljanje relevantnih i pouzdanih revizijskih dokaza. (Vidjeti tačku A10.)
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 260.¹² Revizor će također utvrditi posljedice za reviziju i revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705.¹³

Rezultati postupaka eksternog confirmiranja

Pouzdanost odgovora na zahtjeve za confirmaciju

10. Ako revizor prepozna faktore koji stvaraju sumnju u pouzdanost odgovora na zahtjeve za confirmaciju, revizor će pribaviti daljnje revizijske dokaze kako bi riješio te sumnje. (Vidjeti tačke A11-A16.)
11. Ako revizor utvrdi da odgovor na zahtjev za confirmaciju nije pouzdan, revizor će ocijeniti posljedice na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prevare i na vrste, vremenski raspored i obim drugih revizijskih postupaka. (Vidjeti tačku A17.)

Neodgovaranje

12. U slučaju svakog neodgovaranja, revizor će obaviti alternativne revizijske postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze. (Vidjeti tačke A18-A19.)

Kada je odgovor na zahtjev za pozitivnu confirmaciju neophodan za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza

13. Ako je revizor utvrdio da je neophodan odgovor na zahtjev za pozitivnu confirmaciju kako bi se pribavili dovoljno adekvatni 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 tačku A20.)

Izuzeci

14. Revizor će istražiti izuzetke kako bi utvrdio ukazuju li ili ne na pogrešne prikaze. (Vidjeti tačke A21-A22.)

¹² MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”, tačka 16.

¹³ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

Negativne potvrde

15. Negativne potvrde osiguravaju manje uvjerljive revizijske dokaze nego one 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 nivou tvrdnje, osim u slučaju ako nije ispunjeno sve od sljedećeg: (Vidjeti tačku A23.)
- (a) revizor je procijenio rizik značajnog pogrešnog prikazivanja niskim i pribavio je dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s operativnom efikasnošću kontrola relevantnih za tvrdnju;
 - (b) populacija stavki podvrgnutih postupcima negativnog potvrđivanja obuhvaća veliki broj malih, homogenih stanja računa, transakcija ili uvjeta;
 - (c) očekuje se mali postotak izuzetaka; i
 - (d) revizor nema spoznaju o okolnostima ili uvjetima koji bi uzrokovali da se primatelji zahtjeva za negativne potvrde ne slažu s takvim zahtjevima.

Ocjnjivanje dobivenih dokaza

16. Revizor će ocijeniti osiguravaju li rezultati postupaka eksternog potvrđivanja relevantne i pouzdane revizijske dokaze ili su neophodni daljnji revizijski dokazi. (Vidjeti tačke A24-A25.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Postupci eksternog potvrđivanja

Određivanje informacija koje treba potvrđivati ili zahtijevati (Vidjeti tačku 7(a).)

- A1. Postupci eksternog potvrđivanja često se obavljaju zbog potvrđivanja ili zahtijevanja informacija u vezi sa stanjima računa i njihovim elementima. Oni se također mogu koristiti za potvrđivanje uvjeta sporazuma, ugovora ili transakcija između subjekta i drugih strana ili zbog potvrđivanja nepostojanja određenih uvjeta, kao što su prateći ugovori.

Izbor odgovarajuće strane kojoj se upućuje zahtjev za potvrdu (Vidjeti tačku 7(b).)

- A2. Odgovori na zahtjev za potvrdu pružaju relevantnije i pouzdanije revizijske dokaze kada se zahtjev šalje strani za koju revizor vjeruje da je informirana o onome što se treba potvrđivati. Na primjer, ovlaštena osoba u finansijskoj instituciji koja je upoznata s transakcijama ili aranžmanima za koje se zahtijeva potvrđivanje može biti najprimjerenija osoba u finansijskoj instituciji od koje će se zahtijevati potvrda.

Osmišljavanje zahtjeva za konfirmaciju (Vidjeti tačku 7(c).)

- A3. Oblik zahtjeva za konfirmaciju može direktno utjecati na razmjer odgovora i na pouzdanost i sadržaj revizijskih dokaza pribavljenih odgovorima.
- A4. Faktori koje treba razmotriti pri osmišljavanju zahtjeva za konfirmacije uključuju:
- tvrdnju na koju će se odnositi;
 - konkretno prepoznate rizike pogrešnog prikazivanja, uključujući rizike prevare;
 - izgled i prezentaciju zahtjeva za konfirmaciju;
 - prethodno iskustvo u reviziji ili sličnim angažmanima;
 - metodu slanja (na primjer, u papirnom obliku ili pomoću elektronskog ili drugog medija);
 - autorizaciju menadžmenta ili poticanje strana kojima se upućuje zahtjev da odgovore revizoru. Strane kojima se upućuje zahtjev mogu biti spremne odgovoriti samo na zahtjev za konfirmaciju koji sadrži autorizaciju menadžmenta; i
 - mogućnost strane kojoj se namjerava uputiti zahtjev da potvrdi ili pruži zahtijevanu informaciju (na primjer, pojedinačni iznos fakture nasuprot ukupnom stanju).
- A5. Zahtjev za pozitivno eksterno konfirmiranje traži od strane kojoj se šalje zahtjev da odgovori revizoru u svim slučajevima, ili navođenjem da je saglasna s datim informacijama ili davanjem informacija koje se od nje traže. Za odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju normalno se očekuje da pruži pouzdane revizijske dokaze. Postoji rizik, međutim, da strana kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju može odgovoriti na njega bez provjeravanja da je informacija ispravna. Revizor može sniziti taj rizik korištenjem zahtjeva za pozitivnu konfirmaciju koji ne navodi iznos (ili drugu informaciju) u tom zahtjevu i tražiti da strana kojoj je upućen zahtjev upiše iznos ili navede drugu informaciju. S druge strane, korištenje ove vrste bianco zahtjeva za konfirmaciju za posljedicu može imati manji postotak odgovora zbog dodatnih napora koji moraju uložiti strane kojima se upućuje zahtjev za konfirmiranje.
- A6. Utvrđivanje da su zahtjevi ispravno adresirani uključuje testiranje valjanosti neke ili svih adresa u zahtjevima za konfirmacije prije nego što se one pošalju.

Praćenje zahtjeva za konfirmaciju (Vidjeti tačku 7(d).)

- A7. Revizor može poslati dodatni zahtjev za konfirmaciju kada odgovor na prethodni zahtjev nije primljen u razumnom roku. Na primjer, revizor može, nakon što je ponovno provjerio tačnost adrese, poslati prateći ili dodatni zahtjev za konfirmaciju.

Odbijanje menadžmenta da dopusti revizoru poslati zahtjev za konfirmiranje

Razumnost odbijanja menadžmenta (Vidjeti tačku 8(a).)

A8. Odbijanje menadžmenta da dopusti revizoru da pošalje zahtjev za konfirmiranje je ograničenje u pogledu revizijskih dokaza koje revizor možda želi pribaviti. Od revizora se zbog toga zahtijeva da se raspita o razlozima za to ograničavanje. Uobičajeni razlog je najčešće postojanje spora ili postupka pregovaranja sa stranom kojoj se namjerava uputiti zahtjev za konfirmaciju, na čiji ishod može utjecati nepravovremeno upućen zahtjev za konfirmaciju. Od revizora se zahtijeva traženje revizijskih dokaza za valjanost i razumnost razloga zbog rizika da menadžment može pokušati uskratiti revizoru pristup revizijskim dokazima koji mogu otkriti prevaru ili pogrešku.

Posljedice za procjenu rizika pogrešnog prikazivanja (Vidjeti tačku 8(b).)

A9. Revizor može zaključiti, na osnovu ocjenjivanja iz tačke 8(b), da bi bilo primjerno izmijeniti procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje i izmijeniti planirane revizijske postupke u skladu s MRevS-om 315.¹⁴ Na primjer, ako nije razuman zahtjev menadžmenta da se konfirmiranje ne provede, to može ukazati na faktor rizika prevare koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240.¹⁵

Alternativni revizijski postupci (Vidjeti tačku 8(c).)

A10. Obavljeni alternativni revizijski postupci mogu biti slični onima koji su primjereni za neodgovaranje, kao što je navedeno u tačkama A18-A19 ovog MRevS-a. Kod takvih bi se postupaka također vodilo računa o rezultatima revizorovog ocjenjivanja iz tačke 8(b) ovog MRevS-a.

Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja

Pouzdanost odgovora na zahtjeve za konfirmiranjem (Vidjeti tačku 10.)

A11. MRevS 500 navodi da, čak i kada su revizijski dokazi pribavljeni iz izvora izvan subjekta, mogu postojati okolnosti koje utječu na njihovu pouzdanost.¹⁶ Svi odgovori nose rizik presretanja, mijenjanja ili prevare. Takvi rizici postoje bez obzira jesu li odgovori dobiveni u pisanom obliku ili pomoću elektronskih ili drugih medija. Faktori koji mogu stvarati sumnju u pouzdanost odgovora uključuju da:

¹⁴ MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", tačka 31.

¹⁵ MRevS 240, tačka 24.

¹⁶ MRevS 500, tačka A31.

- ih je revizor dobio posredno; ili
 - se doima da nisu došli od strane kojoj je izvorno upućen zahtjev za potvrđivanje.
- A12. Odgovori primljeni elektronski, naprimjer faksom ili elektronskom poštom, uključuju rizike u pogledu pouzdanosti jer može biti složeno ustanoviti porijeklo i autentičnost pošiljatelja odgovora i može biti teško otkriti izmjene. Te rizike može smanjiti postupak koji koriste revizor i strana kojoj je upućen zahtjev kojim se stvara sigurno okruženje za odgovore primljene elektronski. Ako se revizor uvjeri da je takav postupak siguran i ispravno kontroliran, povećava se pouzdanost s njim povezanih odgovora. Postupak elektronskog potvrđivanja može uključiti različite tehnike za provjeravanje identiteta pošiljatelja informacija u elektronskom obliku, pomoću, na primjer, korištenja enkriptike, elektronskog digitalnog potpisa i postupaka verifikacije autentičnosti web-stranice.
- A13. Ako strana kojoj je upućen zahtjev za potvrđivanje koristi treću stranu za koordiniranje i davanje odgovora na zahtjeve za potvrđivanje, revizor može obaviti postupke u vezi s rizicima da:
- (a) odgovor može biti iz izvora koji nije ispravan;
 - (b) davatelj odgovora ne mora imati ovlast za davanje odgovora; i
 - (c) nepovredivost prenosa može biti narušena.
- A14. Od revizora se zahtijeva MRevS-om 500 da utvrdi treba li izmijeniti ili dodati postupke kako bi riješio sumnje u pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi.¹⁷ Revizor može odabrati da provjeri izvor ili sadržaj odgovora na zahtjev za potvrđivanje tako da kontaktira stranu kojoj je upućen zahtjev za potvrđivanje. Na primjer, kada strana kojoj je upućen zahtjev za potvrđivanje odgovori elektronskom porukom, revizor može telefonski nazvati stranu kojoj je upućen zahtjev za potvrđivanje kako bi utvrdio je li ona stvarno poslala odgovor. Kada se odgovor vrati revizoru posredno (na primjer, jer ga je strana kojoj je upućen zahtjev za potvrđivanje netačno adresirala na subjekt umjesto na revizora), revizor može zahtijevati da mu strana kojoj je upućen zahtjev za potvrđivanje odgovori direktno u pisanom obliku.
- A15. Sam po sebi, usmeni odgovor na zahtjev za potvrđivanje ne zadovoljava definiciju eksternih potvrđivanja jer nije direktan pisani odgovor revizoru. Međutim, nakon dobivanja usmenog odgovora na zahtjev za potvrđivanje, revizor može, zavisno od okolnosti, zahtijevati od strane kojoj je upućen zahtjev za potvrđivanje da mu direktno odgovori u pisanom obliku. Ako ne dobije takav odgovor, u skladu s tačkom 12, revizor traži drugi revizijski dokaz za potkrepljivanje informacije iz usmenog odgovora.

¹⁷ MRevS 500, tačka 11.

A16. Odgovor na zahtjev za konfirmaciju može sadržati formulacije o ograničenju u vezi s njegovim korištenjem. Takva ograničenja neophodno ne umanjuju pouzdanost odgovora kao revizijskog dokaza.

Nepouzdana odgovori (Vidjeti tačku 11.)

A17. Kada revizor zaključi da je odgovor nepouzdan, revizor će možda trebati izmijeniti procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje i adekvatno izmijeniti planirane revizijske postupke, u skladu s MRevS-om 315.¹⁸ Na primjer, nepouzdan odgovor može ukazati na faktor rizika prevare koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240.¹⁹

Neodgovaranje (Vidjeti tačku 12.)

A18. Primjeri alternativnih revizijskih postupaka koje revizor može obaviti uključuju:

- za stanja računa potraživanja – ispitivanje određenih kasnijih dokaza o naplati, otpremnih dokumenata i prodaja blizu kraja perioda; i
- za stanja računa obaveza – ispitivanje kasnijih dokaza o plaćanju ili dopisa primljenih od trećih osoba i drugih zapisa, kao što su prijemnice.

A19. Na vrste i obim revizijskih postupaka utječe predmetni račun ili tvrdnja. Neodgovaranje na zahtjev za konfirmaciju može ukazati na ranije neprepoznati rizik pogrešnog prikazivanja. U takvim situacijama, revizor možda treba izmijeniti procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje i izmijeniti planirane revizijske postupke, u skladu s MRevS-om 315.²⁰ Na primjer, manje odgovora na zahtjeve za konfirmacije nego što je bilo anticipirano, može ukazati na ranije neprepoznati faktor rizika prevare koji zahtijeva ocjenu u skladu s MRevS-om 240.²¹

Kada je odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju neophodan za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza (Vidjeti tačku 13.)

A20. U određenim okolnostima, revizor može odrediti neki procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje za koji je, da bi dobio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, neophodan odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju. Takve okolnosti mogu biti ukoliko:

- su samo izvan subjekta raspoložive informacije za potvrđivanje tvrdnje menadžmenta ili njegovih tvrdnji; i

¹⁸ MRevS 315, tačka 31.

¹⁹ MRevS 240, tačka 24.

²⁰ MRevS 315, tačka 31.

²¹ MRevS 240, tačka 24.

- revizora sprječavaju u oslanjanju na dokaze iz subjekta određeni faktori rizika prevare, kao što je rizik da menadžment zaobiđe kontrole ili rizik postojanja dosluha koji može uključivati zaposlenike i/ili menadžment.

Izuzeci (Vidjeti tačku 14.)

- A21. Izuzeci navedeni u odgovorima na zahtjeve za konfirmiranje mogu ukazati na pogrešne prikaze ili potencijalne pogrešne prikaze u finansijskim izvještajima. Kada je otkriveno pogrešno prikazivanje, MRevS 240 zahtijeva od revizora da ocijeni je li takav pogrešan prikaz indikacija za prijevaru.²² Izuzeci mogu stvoriti okvir za sagledavanje kvaliteta odgovora sličnih strana kojima su upućeni zahtjevi za konfirmacije ili za slične račune. Izuzeci također mogu ukazati na nedostatak ili nedostatke u internim kontrolama subjekta nad finansijskim izvještavanjem.
- A22. Neki izuzeci ne predstavljaju pogrešne prikaze. Na primjer, revizor može zaključiti da su razlike u odgovorima na zahtjeve za konfirmiranje nastale zbog izbora momenta, mjerenja ili administrativnih pogrešaka u postupcima eksternog konfirmiranja.

Negativne konfirmacije (Vidjeti tačku 15.)

- A23. Nedobivanje odgovora na zahtjev za negativnu konfirmaciju ne pokazuje izričito da je došlo do primitka zahtjeva za konfirmaciju kod strane kojoj je namijenjen zahtjev ili provjeravanja tačnosti informacije sadržane u zahtjevu. Prema tome, propust strane kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju da odgovori na zahtjev za negativnu konfirmaciju pruža značajno manje uvjerljive revizijske dokaze nego što pruža odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju. Također, vjerojatnije je da će strana kojoj je upućen zahtjev odgovoriti navodeći svoje neslaganje sa zahtjevom za konfirmaciju kada informacije u zahtjevu nisu u njezinu korist, i manje je vjerovatno da će odgovoriti u obrnutnom slučaju. Na primjer, može biti vjerojatnije da će imatelj depozita na računu banke odgovoriti kada vjeruje da je stanje njegovog računa podcijenjeno u zahtjevu za konfirmaciju, dok je manje vjerovatno da će odgovoriti kada vjeruje da je stanje precijenjeno. Zbog toga, slanje zahtjeva za negativnu konfirmaciju imateljima depozita na računima banaka može biti koristan postupak u sagledavanju jesu li takva stanja podcijenjena, dok nije vjerovatno da će biti efikasno u traženju dokaza o precijenjenosti.

Ocjenjivanje dobivenih dokaza (Vidjeti tačku 16.)

- A24. Kada ocjenjuje rezultate pojedinačnih zahtjeva za konfirmiranje, revizor može podijeliti takve rezultate u sljedeće kategorije:
- (a) odgovore odgovarajuće strane kojoj je upućen zahtjev koji potvrđuju saglasnost

²² MRevS 240, tačka 35.

s informacijama datim u zahtjevu za konfirmaciju ili pružaju traženu informaciju bez izuzetka;

- (b) odgovore koji se čine nepouzdanim;
- (c) bez odgovora; ili
- (d) odgovore koji ukazuju na izuzetak.

A25. Revizorovo ocjenjivanje, kada se uzmu u obzir i ostali revizijski postupci koje revizor može obaviti, može pomoći revizoru u zaključivanju je li pribavljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza ili jesu li neophodni dodatni revizijski dokazi, kako zahtijeva MRevS 330.²³

Ovaj Međunarodni revizijski standard 505 “Eksterne konfirmacije” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

²³ MRevS 330, tačke 28-29.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 510
POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI – POČETNA STANJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Revizijski postupci	5-9
Revizijski zaključci i izvještavanje	10-13
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Revizijski postupci	A1-A7
Revizijski zaključci i izvještavanje	A8-A9
Dodatak: Ilustracije revizorovih izvještaja s modificiranim mišljenjima	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 510 “Početni revizijski angažmani – Početna stanja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u vezi s početnim stanjima u početnim revizijskim angažmanima. Osim iznosa finansijskih izvještaja, početna stanja uključuju pitanja koja su postojala na početku periodai koja zahtijevaju objavljivanje, kao što su potencijalne obaveze i potencijalna imovina i čvrsto preuzete obaveze. Kada finansijski izvještaji sadrže uporedne finansijske informacije, zahtjeve i uputstva MRevS-a 710¹ se također primjenjuju, MRevS 300² sadrži dodatne zahtjeve i uputstva u vezi s radnjama prije započinjanja početne revizije.

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. U obavljanju početnog revizijskog angažmana, cilj revizora u vezi s početnim stanjima jest pribaviti dovoljno i adekvatne revizijske dokaze o tome:
 - (a) sadrže li početna stanja pogrešne prikaze koji značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda; i
 - (b) jesu li primjerene računovodstvene politike koje se odražavaju u početnim stanjima dosljedno primijenjene u finansijskim izvještajima tekućeg perioda, ili jesu li promjene u njima odgovarajuće obračunate te primjereno prezentirane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Početni revizijski angažman – angažman u kojem:
 - (i) finansijski izvještaji za prethodni period nisu bili revidirani; ili
 - (ii) finansijske izvještaje za prethodni period revidirao je prethodni revizor.
 - (b) Početna stanja – stanja računa koja postoje na početku perioda. Temelje se na zaključnim saldima prethodnog perioda i odražavaju učinke transakcija i događaja prethodnog perioda i računovodstvenih politika primijenjenih u Prethodnom periodu. Početna stanja također uključuju pitanja koja zahtijevaju objavljivanje, a

¹ MRevS 710 “Uporedne informacije – podudarni iznosi i uporedni finansijski izvještaji”.

² MRevS 300 “Planiranje revizije finansijskih izvještaja”.

postojala su na početku perioda, kao što su moguća imovina, odnosno obaveze i čvrsto preuzete obveze.

- (c) Prethodni revizor – revizor iz drugog društva za reviziju koji je obavio revizijufinansijskih izvještaja poslovnog subjekta u prethodnom periodu i kojeg je zamijenio sadašnji revizor.

Zahtjevi

Revizijski postupci

Početna stanja

5. Revizor će pročitati najnovije financijske izvještaje, ako ih ima, i izvještaj revizora prethodnika, ako ga ima, za informacije relevantne za početna stanja, uključujući i objave.
6. Revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li u početnim stanjima sadržani pogrešni prikazi koji značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg perioda: (Vidjeti tačke A1-A2.)
 - (a) utvrđivanjem jesu li zaključna stanja prethodnog perioda ispravno prenijeta u tekući period 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 tačke A3-A7.)
 - (i) ukoliko je obavljena revizija financijskih izvještaja za prethodnu godinu, pregleda radnih papira revizora prethodnika kako bi se pribavili dokazi u vezi s početnim stanjima;
 - (ii) ocjenjivanja osiguravaju li revizijski postupci obavljani u tekućem periodu dokaze relevantne za početna stanja; ili
 - (iii) obavljanjem posebnih revizijskih postupaka radi pribavljanja dokaza u vezi s početnim stanjima.
7. Ako revizor pribavi revizijske dokaze da početna stanja sadrže pogrešne prikaze koji mogu značajno utjecati na financijske izvještaje tekućeg perioda, revizor će obaviti one dodatne revizijske postupke koje smatra primjerenim u datim okolnostima, kako bi utvrdio učinak na financijske izvještaje tekućeg perioda. Ako revizor zaključi da takva pogrešna prikazivanja postoje u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, revizor će komunicirati o pogrešnim prikazivanjima s odgovarajućom nivoom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 450.³

³ MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije”, tačke 8 i 12.

Dosljednost računovodstvenih politika

8. Revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li primjerene računovodstvene politike koje se odražavaju u početnim stanjima dosljedno primijenjene u financijskim izvještajima tekućeg perioda, ili jesu li promjene u njima odgovarajuće obračunate te primjereno prezentirane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Relevantne informacije u izvještaju revizora prethodnika

9. Ako je reviziju financijskih izvještaja prethodnog perioda obavio prethodni revizor te izdao modificirano mišljenje, revizor će pri procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima tekućeg perioda, u skladu s MRevS-om 315⁴, ocijeniti učinak pitanja koje uzrokuje modifikaciju.

Revizijski zaključci i izvještavanje

Početna stanja

10. Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza 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 705.⁵ (Vidjeti tačku A8.)
11. Ako revizor zaključi da početna stanja sadrže pogrešan prikaz koji značajno utječe na financijske izvještaje tekućeg perioda, 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.

Dosljednost računovodstvenih politika

12. Ako revizor zaključi da:
- (a) računovodstvene politike tekućeg perioda 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,

⁴ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

⁵ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

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.

Modifikacija mišljenja u izvještaju revizora prethodnika

13. Ako mišljenje revizora prethodnika u vezi s financijskim izvještajima prethodnog perioda sadrži modifikaciju mišljenja koja ostaje relevantna i značajna za financijske izvještaje tekućeg perioda, revizor će modificirati revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg perioda u skladu s MRevS-om 705 i MRevS-om 710. (Vidjeti tačku A9.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizijski postupci

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti tačku 6.)

- A1. U javnom sektoru mogu postojati zakonska ili regulatorna ograničenja za informacije koje revizor može dobiti od revizora prethodnika. Na primjer, ako je privatiziran subjekt javnog sektora u kojem je ranije obavio reviziju zakonski imenovan revizor (na primjer, državni revizor ili druga adekvatno kvalificirana osoba u ime državnog revizora), nivo pristupa radnim papirima ili dugim informacijama koje taj zakonski imenovani revizor može osigurati novoimenovanom revizoru iz privatnog sektora može biti ograničen zakonom ili propisima o zaštiti tajne ili povjerljivosti. U situacijama gdje je takvo komuniciranje ograničeno, može biti potrebno pribaviti revizijske dokaze na drugi način i, ako se dovoljno adekvatni revizijski dokazi ne mogu pribaviti, razmatra se učinak na revizorovo mišljenje.
- A2. Ako zakonski imenovani revizor za reviziju subjekta javnog sektora angažira društva za reviziju iz privatnog sektora (tzv. outsourcing) i za tekuću godinu imenuje drugo društvo za reviziju iz privatnog sektora u odnosu na društvo za reviziju koje je obaljalolo reviziju financijskih izvještaja subjekta javnog sektora za prethodnu godinu, to se kod zakonski imenovanog revizora obično ne smatra promjenom revizora. Međutim, u zavisnosti od vrste aranžmana outsourcinga, iz perspektive revizora privatnog sektora revizijski se angažman može smatrati početnim revizijskim angažmanom i zbog toga se primjenjuje ovaj MRevS.

Početna stanja (Vidjeti tačku 6(c).)

- A3. Vrste i obim revizijskih postupaka neophodnih za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima zavise od pitanja kao što su:

- računovodstvene politike koje primjenjuje subjekt;
 - vrsta stanja računa, klasa transakcija i objave, te rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima tekućeg perioda;
 - važnost početnih stanja povezanih s finansijskim izvještajima tekućeg perioda; i
 - je li obavljena revizija finansijskih izvještaja prethodnog perioda i, ako jeste, je li mišljenje revizora prethodnika bilo modificirano.
- A4. Ako je reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio revizorprethodnik, moguće je da revizor može pribaviti dovoljne i adekvatne revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima pregledavanjem radnih papira revizora prethodnika. Hoće li li taj pregled pružiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza zavisi od profesionalne kompetentnosti i nezavisnosti revizora prethodnika.
- A5. Relevantni etički i profesionalni zahtjevi daju uputstva revizoru tekućeg perioda za komuniciranje s revizorom prethodnikom.
- A6. Za kratkotrajnu imovinu i kratkoročne obaveze, neki se revizijski dokazi o početnim stanjima mogu dobiti revizijskim postupcima za tekući period. Na primjer, naplata (odnosno plaćanje) početnih stanja računa potraživanja (odnosno računa obaveza iz poslovanja) tokom tekućeg perioda pružit će neke revizijske dokaze o njihovom postojanju, pravima i obavezama, potpunosti i vrednovanju na početku perioda. U slučaju zaliha, međutim, revizijski postupci tekućeg perioda o zaključnim stanjima zaliha pružaju malo revizijskih dokaza u vezi sa stanjem zaliha na početku perioda. Stoga, dodatni revizijski postupci mogu biti neophodni, te jedno ili više od sljedećeg može osigurati dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza:
- posmatranje brojanja tekućih zaliha (prisustvovanje popisu) i njihovo preračunavanje na početna stanja količina zaliha;
 - obavljanje revizijskih postupaka za vrednovanje stavki početnih zaliha; i
 - obavljanje revizijskih postupaka za bruto dobit i za iskazivanje u odgovarajućim obračunskim periodima.
- A7. Za dugotrajnu imovinu i dugoročne obaveze, poput dugotrajne materijalne imovine, ulaganja i dugoročnih obaveza, neki revizijski dokazi mogu se pribaviti ispitivanjem računovodstvenih evidencija i drugih informacija na kojima se zasnivaju početna stanja. U određenim slučajevima bit će moguće da revizor dobije konfirmacije početnih stanja od trećih strana, na primjer za dugotrajne obaveze i ulaganja. U ostalim slučajevima može zatrebati provesti dodatne revizijske postupke.

Revizijski zaključci i izvještavanje

Početna stanja (Vidjeti tačku 10.)

A8. MRevS 705 ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva za okolnosti koje za posljedicu mogu imati modifikaciju revizorovog mišljenja o finansijskim izvještajima, vrsti mišljenja primjerenom u datim okolnostima i sadržaju revizorovog izvještaja kada je modificirano revizorovo mišljenje. Nemogućnost revizora da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima može imati za posljedicu jednu od sljedećih modifikacija mišljenja u revizorovom izvještaju:

- (a) mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja, već prema tome što je primjerenom u datim okolnostima; ili
- (b) ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, mišljenje koje je s rezervom ili sa suzdržavanjem, već prema tome koje je odgovarajuće, u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i nemodificirano mišljenje u vezi s finansijskim položajem.

Dodatak sadrži ilustracije revizorovog izvještaja.

Modifikacija mišljenja iz izvještaja revizora prethodnika (Vidjeti tačku 13.)

A9. U nekim situacijama, moguće je da modifikacija mišljenja revizora prethodnika neće biti relevantna i značajna za mišljenje o finansijskim izvještajima tekućeg perioda. To može biti slučaj kada je, na primjer, postojalo ograničenje djelokruga u prethodnom periodu, ali je u tekućem periodu riješeno pitanje koje je stvaralo ograničenje djelokruga.

Dodatak

(Vidjeti tačku A8.)

Ilustracije revizorovih izvještaja s modificiranim mišljenjima**Ilustracija 1:**

Okolnosti opisane u tački A8(a) uključuju sljedeće:

- **Revizor nije posmatrao brojanje fizičkih zaliha na početku tekućeg perioda i nije mogao pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima zaliha.**
- **Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima zaliha značajni ali ne i presudni za finansijsku uspješnost subjekta i novčane tokove.⁶**
- **Finansijski položaj na kraju godine je fer prezentiran.**
- **U toj konkretnoj jurisdikciji, zakon i regulativa zabranjuju revizoru davanje mišljenja koje je s rezervom u vezi s finansijskom uspješnošću i novčanim tokovima i pozitivnog mišljenja u vezi s finansijskim položajem.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izveštaj o finansijskim izvještajima⁷

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za tada završenu godinu, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta⁸ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja,⁹ i za one interne kontrole za

⁶ Ako se za moguće učinke, po revizorovoj prosudbi, smatra da su značajni i presudni za finansijsku uspješnost i novčane tokove subjekta, revizor bi se suzdržao od mišljenja o finansijskoj uspješnosti i novčanim tokovima.

⁷ Podnaslov "Izveštaj o finansijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

⁸ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁹ Gdje je odgovornost menadžmenta da sastavi finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji daju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve ...".

koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim finansijskim izvještajima na osnovu naše revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne zastavljanje i fer prezentaciju¹⁰ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.¹¹ Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Revizorima Društva bili smo imenovani 30. juna 20X1. godine i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku godine. Nismo se mogli uvjeriti alternativnim načinima u količine zaliha sa stanjem na dan 31. decembra 20X0. godine. Budući da početne zalihe ulaze u izračun finansijske uspješnosti i novčanih tokova, nismo bili u mogućnosti utvrditi bi li bila potrebna neka prepravljanja u računu dobiti i gubitka u vezi s prikazanom dobiti za godinu i u izvještaju o novčanim tokovima za prikazane neto novčane tokove iz poslovnih aktivnosti.

¹⁰ U slučaju fusnote 9, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola subjekta”.

¹¹ U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom finansijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima”. U slučaju fusnote 9, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima”.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Ostala pitanja

Reviziju finansijskih izvještaja Društva ABC na dan 31. decembra 20X0. godine je obavio drugi revizor koji je na dan 31. marta 20X1. godine izrazio pozitivno mišljenje o tim finansijskim izvještajima.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja] [Revizorova adresa]

Ilustracija 2:**Okolnosti opisane u tački A8(b) uključuju sljedeće:**

- **Revizor nije posmatrao brojanje fizičkih zaliha na početku tekućeg perioda i nije mogao pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima zaliha.**
- **Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima zaliha značajni ali ne i presudni za finansijsku uspješnost i novčane tokove subjekta.¹²**
- **Finansijski položaj na kraju godine je fer prezentiran.**
- **Mišljenje koje je izraženo s rezervom u vezi s finansijskom uspješnošću i novčanim tokovima te pozitivno mišljenje u vezi s finansijskim položajem smatraju se primjerenima u datim okolnostima.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izveštaj o finansijskim izvještajima¹³

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za tada završenu godinu, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta¹⁴ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja,¹⁵ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

¹² Ako se za moguće učinke, po revizorovoj prosudbi, smatra da su značajni i presudni za finansijsku uspješnost i novčane tokove subjekta, revizor će se suzdržati od mišljenja o finansijskoj uspješnosti i novčanim tokovima.

¹³ Podnaslov "Izveštaj o finansijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

¹⁴ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁵ Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve ...".

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim finansijskim izvještajima na osnovu naše revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbi, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne zastavljanje i fer prezentaciju¹⁶ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.¹⁷ Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom o finansijskoj uspješnosti i novčanim tokovima

Revizorima Društva bili smo imenovani 30. juna 20X1. godine i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku godine. Nismo se mogli uvjeriti drugim načinima u količine zaliha sa stanjem na dan 31. decembra 20X0. godine. Budući da početne zalihe ulaze u izračun finansijske uspješnosti i novčanih tokova, nismo bili u mogućnosti utvrditi bi li bila potrebna neka prepravljavanja u računu dobiti i gubitka u vezi s prikazanom dobiti za godinu i u izvještaju o novčanim tokovima za prikazane neto novčane tokove iz poslovnih aktivnosti.

¹⁶ U slučaju fusnote 15, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektivih internih kontrola”.

¹⁷ U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom finansijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima”. U slučaju fusnote 15, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima”.

Mišljenje s rezervom za finansijsku uspješnost i novčane tokove

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, račun dobiti i gubitka i izvještaj o novčanim tokovima fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) finansijsku uspješnost i novčane tokove Društva ABC za godinu završenu na dan 31. decembra 20X1. godine u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Mišljenje o finansijskom položaju

Prema našem mišljenju, bilans fer prezentira (ili istinito i fer prikazuje) finansijski položaj Društva ABC za godinu završenu na dan 31. decembra 20X1. u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Ostala pitanja

Reviziju finansijskih izvještaja Društva ABC na dan 31. decembra 20X0. godine je obavio drugi revizor koji je na dan 31. marta 20X1. godine izrazio pozitivno mišljenje o tim finansijskim izvještajima.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 510 "Početni revizijski angažmani Početna stanja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 520

ANALITIČKI POSTUPCI

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Dokazni analitički postupci.....	5
Analitički postupci koji pomažu kada se stvaraju opći zaključci	6
Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka.....	7
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicija analitičkih postupaka	A1-A3
Dokazni analitički postupci.....	A4-A16
Analitički postupci koji pomažu kada se stvaraju opći zaključci	A17-A19
Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka.....	A20-A21

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 520 “Analitički postupci” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.
--

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se primjenom analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka (dokazni analitički postupci). Također, bavi se revizorovom odgovornošću da obavi analitičke postupke pri kraju revizije koji pomažu revizoru u stvaranju općih zaključaka o finansijskim izvještajima. MRevS 315¹ obrađuje upotrebu analitičkih postupaka u postupcima procjene rizika. MRevS 330 uključuje zahtjeve i uputstva u pogledu vrsta, vremenskog rasporeda i obima revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike; ti revizijski postupci mogu uključivati dokazne analitičke postupke.²

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

3. Ciljevi revizora su sljedeći:
 - (a) pribaviti relevantne i pouzdane revizijske dokaze primjenjujući dokazne analitičke postupke; i
 - (b) oblikovati i provesti analitičke postupke pri kraju revizije koji pomažu revizoru pri formiranju općeg zaključka o tome jesu li finansijski izvještaji konzistentni s revizorovim razumijevanjem subjekta.

Definicija

4. Za potrebe MRevS-ova, pojam “analitički postupci” znači ocjenjivanje finansijskih informacija analiziranjem vjerovatnih odnosa između finansijskih i nefinansijskih podataka. Analitički postupci također uključuju takva ispitivanja koja su neophodna za uočene fluktuacije i odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa. (Vidjeti tačke A1-A3.)

¹ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, tačka 6 (b).

² MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”, tačke 6 i 18.

Zahtjevi

Dokazni analitički postupci

5. Prilikom oblikovanja i provođenja dokaznih analitičkih postupaka, bilo samostalno ili u kombinaciji s testovima detalja, kao dokaznih postupaka u skladu s MRevS-om 330³, revizor će: (Vidjeti tačke A4-A5.)
 - (a) odrediti prikladnost pojedinih dokaznih analitičkih postupaka za date tvrdnje, uzimajući u obzir procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i testove detalja, ako ih ima, za te tvrdnje;
 - (b) 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 tačke A12-A14.)
 - (c) 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 finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani; i (Vidjeti tačku A15.)
 - (d) odrediti iznos razlike između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti koja je prihvatljiva bez potrebe provođenja daljnjih istraživanja zahtijevanih u tački 7. (Vidjeti tačku A16.)

Analitički postupci koji pomažu kada se stvaraju opći zaključci

6. Revizor će oblikovati i provesti analitičke postupke pri kraju revizije koji pomažu revizoru kada formira opći zaključak o tome jesu li finansijski izvještaji u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta. (Vidjeti tačke A17-A19.)

Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka

7. Ako analitički postupci koji su provedeni u skladu s ovim MRevS-om otkriju fluktuacije ili odnose koje nisu konzistentni s ostalim relevantnim informacijama ili se razlikuju od očekivanih vrijednosti u značajnom iznosu, revizor će istražiti takve razlike:
 - (a) postavljanjem pitanja menadžmentu i pribavljanjem adekvatnih revizijskih dokaza relevantnih za odgovore menadžmenta; i
 - (b) provesti ostale revizijske postupke kako je potrebno u datim okolnostima. (Vidjeti tačke A20-A21.)

³ MRevS 330, tačka 18.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija analitičkih postupaka

- A1. Analitički postupci uključuju komparacije finansijskih informacija subjekta, s na primjer:
- uporedivim informacijama iz prethodnih perioda;
 - anticipiranim rezultatima subjekata, kao što su budžeti i predviđanja ili očekivanja revizora, kao što je procjena amortizacije; i
 - sličnim informacijama iz djelatnosti, kao što je upoređivanje koeficijenta obrtaja potraživanja s prosjekom djelatnosti ili s ostalim uporedivim subjektima iz iste djelatnosti.
- A2. Analitički postupci također uključuju razmatranje odnosa, na primjer:
- između elemenata finansijskih informacija koji bi potvrđivali predvidivi uzorak zasnovan na iskustvu klijenata, kao što su postoci bruto marže profita; i
 - između finansijskih informacija i relevantnih nefinansijskih informacija, kao što su troškovi plaća u odnosu na broj zaposlenih.
- A3. Različite metode mogu biti korištene kako bi se proveli analitički postupci. Ove metode kreću se u rasponu od provođenja jednostavnih poređenja do složenih analiza koje se zasnivaju na naprednim statističkim tehnikama. Analitički postupci mogu se primjenjivati na konsolidirane finansijske izvještaje, komponente ili pojedinačne elemente informacija.

Dokazni analitički postupci (Vidjeti tačku 5.)

- A4. Revizorovi dokazni analitički postupci na nivou tvrdnje mogu biti testovi detalja, dokazni analitički postupci ili kombinacija navedenih. Odluka o tome koje revizijske postupke provesti, uključujući i odluku hoće li se koristiti dokazni analitički postupci, zasniva se na revizorovoj prosudbi o očekivanoj efikasnosti i djelotvornosti dostupnih revizijskih postupaka s ciljem snižavanja revizijskog rizika na nivou tvrdnje na prihvatljivo nisku razinu.
- A5. Revizor može postaviti pitanja menadžmentu o dostupnosti i pouzdanosti informacija potrebnih za primjenjivanje dokaznih analitičkih postupaka, kao i o rezultatima analitičkih postupaka koje je provodio sam subjekt. Može biti efikasno koristiti analitičke podatke koje je pripremio menadžment, ukoliko je revizor zadovoljan kvalitetom pripremljenih informacija.

Prikladnost primjene analitičkih postupaka za pojedine tvrdnje

- A6. Dokazni analitički postupci načelno se više primjenjuju za velike obime transakcija koje su predvidljive kroz vrijeme. Primjena planiranih analitičkih postupaka temelji se

na očekivanju da pojedini odnosi postoje te su kontinuirani u odsustvu uvjeta koji bi potvrđivali suprotno. Međutim, prikladnost pojedinih analitičkih postupaka će ponajviše zavisiti od revizorove procjene koliko će pojedini analitički postupak biti efikasan u otkrivanju značajnog pogrešnog prikazivanja koji, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, može uzrokovati da su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

- A7. U nekim slučajevima, čak i jednostavan model predviđanja može biti efikasan analitički postupak. Na primjer, kada subjekt ima poznati broj zaposlenih s fiksnim plaćama, tada revizor može koristiti tu informaciju kako bi procijenio ukupne troškove plaća za posmatrani period s velikom pouzdanošću, te na taj način pribavio revizijski dokaz za značajnu stavku u finansijskim izvještajima, te smanjio potrebu za provođenjem testova detalja za plaće. Upotreba dobro poznatih pokazatelja (kao što su marže profita kod klijenata koji obavljaju maloprodaju) može biti efikasan dokazni analitički postupak s ciljem osiguranja dokaza o razumnosti evidentiranih iznosa.
- A8. Različiti oblici analitičkih postupaka daju različite nivoe uvjerenja. Analitički postupci koji uključuju, na primjer, predviđanje ukupnog prihoda od najma u zgradi s apartmanima, uzimajući u obzir cijene najma, broj apartmana i slobodne sobe, mogu pružiti uvjerljive dokaze koji mogu eliminirati potrebu za daljnje verifikacije i provođenje testova detalja, pod uvjetom da su elementi dovoljno verificirani. Nasuprot tome, kalkulacija i komparacija marži profita kao načina za potvrđivanje adekvatnosti priznavanja prihoda može pružiti manje pouzdane dokaze, ali može pružiti korisnu potvrdu ako se koristi u kombinaciji s ostalim revizijskim postupcima.
- A9. Određivanje prikladnosti pojedinog dokaznog analitičkog postupka zavisi odvrste tvrdnje, kao i od revizorove procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, ako su kontrole obrade narudžbi prodaje slabe, revizor bi se trebao pouzdati više u testove detalja nego u dokazne analitičke postupke za tvrdnje povezane s potraživanjima.
- A10. Određeni dokazni analitički postupak može se također smatrati prikladnim kada se obavljaju testovi detalja za istu tvrdnju. Na primjer, prilikom prikupljanja revizijskih dokaza za tvrdnju vrednovanja za stanja računa potraživanja od kupaca, revizor može upotrijebiti analitičke postupke za starosnu analizu potraživanja, kao dopunu provođenju testova detalja o kasnijim naplatama kako bi utvrdio naplativost potraživanja.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A11. Odnosi između pojedinačnih stavki u finansijskim izvještajima koji se tradicionalno razmatraju u reviziji poslovnih subjekata ne moraju uvijek biti relevantni u revizijama državnih ili ostalih subjekata u javnom sektoru; na primjer, u mnogim javnim subjektima bit će vrlo malo poveznica između prihoda i troškova. Osim toga, iz razloga što se rashodi kod akvizicije imovine ne moraju kapitalizirati, ne

mora postojati veza između izdataka i, na primjer, zaliha i fiksne imovine i iznosa te imovine koji su prikazani u finansijskim izvještajima. Također, podaci o industriji ili statistički podaci za svrhe upoređivanja ne moraju postojati za javni sektor. Međutim, postoje odnosi koji mogu biti relevantni i u javnom sektoru, na primjer, odstupanja od troška po kilometru izgradnje ceste ili broja kupljenih vozila u odnosu na broj rashodovanih vozila.

Pouzdanost podataka (Vidjeti tačku 5(b).)

A12. Na pouzdanost podataka utječu izvor, vrsta, kao i okolnosti u kojima su podaci prikupljeni. Prema tome, sljedeći elementi su relevantni kada se procjenjuje jesu li podaci relevantni za oblikovanje dokaznih analitičkih postupaka:

- (a) izvor dostupnih informacija. Na primjer, informacija može biti pouzdanija kada je pribavljena iz nezavisnog izvora izvan subjekta;⁴
- (b) uporedivost dostupnih informacija. Na primjer, moguće je da će biti potrebno prilagoditi podatke za cjelokupnu granu kako bi bili uporedivi s podacima subjekta koji proizvodi i prodaje specijalizirane proizvode;
- (c) vrsta i relevantnost dostupnih informacija. Na primjer, jesu li budžeti postavljeni kao rezultati koji se očekuju ili kao ciljevi koje treba postići; i
- (d) kontrole uspostavljene nad pripremom informacija koje bi trebale osigurati potpunost, tačnost i ispravnost. Na primjer, kontrole koje su uspostavljene nad pripremom, nadziranjem i ostvarivanjem budžeta.

A13. Revizor može razmotriti testiranje uefikasnosti djelovanja kontrola, ako postoje, nad pripremom informacija u subjektu koje revizor koristi u obavljanju dokaznih analitičkih postupaka kao reakciju na procijenjene rizike. Kada su takve kontrole efikasne, revizor općenito ima veće povjerenje u pouzdanost informacija te, u skladu s tim, u rezultate analitičkih postupaka. Efikasnost djelovanja kontrola nad nefinansijskim informacijama često se može testirati zajedno s ostalim testovima kontrola. Na primjer, prilikom uspostavljanja kontrole nad obrađivanjem prodajnih faktura, subjekt može uključiti kontrolu nad evidentiranjem količine prodaje. U takvim uvjetima, revizor može testirati efikasnost djelovanja kontrole za evidentiranje prodatih količina proizvoda zajedno s testiranjem efikasnosti djelovanja kontrole nad obrađivanjem prodajnih faktura. Alternativno, revizor može razmotriti je li informacija bila predmet revizijskog testiranja. MRevS 500 postavlja zahtjeve te pruža uputstva za određivanje revizorskih postupaka koje treba obaviti za informacije koje će se koristiti u dokaznim analitičkim postupcima.⁵

⁴ MRevS 500 “Revizijski dokazi”, tačka A31.

⁵ MRevS 500, tačka 10.

A14. Pitanja razmatrana u tačkama A12(a)-(d) su relevantna bez obzira na to provodi li revizor dokazne analitičke postupke za godišnje finansijske izvještaje ili na privremeni datum te planira obaviti dokazne analitičke postupke za preostali period. MRevS 330 uspostavlja zahtjeve i daje uputstva za dokazne postupke obavljene na neki datum prije kraja perioda.⁶

Procjene jesu li očekivanja dovoljno precizna (Vidjeti tačku 5(c).)

A15. Pitanja relevantna za revizorovu procjenu jesu li očekivanja koja stvara revizor dovoljno tačna da bi mogla otkriti značajno pogrešno prikazivanje koje, kada mu se pribroje ostala pogrešna prikazivanja, može uzrokovati da finansijski izvještaji u cijelosti budu značajno pogrešno prikazani, uključuju:

- tačnost s kojom očekivani rezultati dokaznih analitičkih postupaka mogu biti predviđeni. Na primjer, revizor može očekivati veću konzistentnost u komparaciji bruto marži profita od jednog do drugog perioda, nego iz upoređivanja diskrecijskih troškova, kao što su troškovi istraživanja i oglašavanja;
- stepen do kojeg se informacije mogu raščlaniti. Na primjer, dokazni analitički postupci mogu biti efikasniji kada se primjenjuju na finansijske informacije pojedinog sektora poslovanja ili finansijske izvještaje komponente diversificiranih poslovnih subjekata, nego kada se primjenjuju na finansijske izvještaje subjekta kao cjeline; i
- dostupnost informacija, finansijskih i nefinansijskih. Na primjer, revizor može razmotriti jesu li finansijske informacije, kao što su planovi i prognoze, i nefinansijske informacije, kao što je broj proizvedenih i prodatih jedinica, dostupne kako bi se oblikovali dokazni analitički postupci. Ako su informacije dostupne, revizor može razmotriti realnost informacija kako je razmatrano u tačkama A12-A13.

Iznos razlike evidentiranih iznosa od očekivanih vrijednosti koji je prihvatljiv (Vidjeti tačku 5(d).)

A16. Na revizorovo određivanje iznosa razlike u odnosu na očekivanja koji se može prihvatiti bez daljnjih istraživanja utječe značajnost⁷, kao i konzistentnost sa željenom nivoom uvjerenja, uzimajući u obzir mogućnost da pogrešni prikazi, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, mogu uzrokovati da finansijski izvještaju budu značajno pogrešno prikazivani. MRevS 330 zahtijeva od revizora prikupljanje to uvjerljivijih dokaza što je veća revizorova procjena rizika.⁸ Prema tome, povećavanjem procijenjenog rizika, smanjuje se iznos razlike koja se može smatrati prihvatljivom bez daljnjih istražnih postupaka s ciljem postizanja poželjnog nivoa uvjerljivih dokaza.⁹

⁶ MRevS 330, tačke 22-23.

⁷ MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije", tačka A13.

⁸ MRevS 330, tačka 7(b)

⁹ MRevS 330, tačka A19.

Analitički postupci koji pomažu kada se stvaraju opći zaključci (Vidjeti tačku 6.)

- A17. Zaključci izvedeni na osnovu rezultata analitičkih postupaka oblikovanih i obavljenih u skladu s tačkom 6 imaju svrhu potkrijepiti zaključke formirane tokom procesa revizije pojedinačnih komponenti ili elemenata finansijskih izvještaja. To pomaže revizoru u stvaranju razumnih zaključaka na kojima treba zasnivati revizorovo mišljenje.
- A18. Rezultati takvih analitičkih postupaka mogu otkriti prijašnji neprepoznati rizik pogrešnog prikazivanja. U takvim uvjetima, MRevS 315 zahtijeva od revizora da izmijeni procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja te da prema tome izmijeni prijašnje planirane revizijske postupke.¹⁰
- A19. Analitički postupci koji se obavljaju u skladu s tačkom 6 mogu biti slični onima koji bi se koristili za postupke procjene rizika.

Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka (Vidjeti tačku 7.)

- A20. Revizijski dokazi povezani s odgovorima menadžmenta mogu biti prikupljeni na način da se ocjenjuju ti odgovori menadžmenta, uzimajući u obzir revizorovo razumijevanje poznavanja subjekta i njegove okoline zajedno s ostalim dokazima pribavljenim u postupku revizije.
- A21. Potreba za provođenjem ostalih revizijskih postupaka može se pojaviti, na primjer, kada menadžment nije u mogućnosti dati objašnjenje ili kada objašnjenja u kontekstu pribavljenih revizijskih dokaza koji su relevantni za odgovor menadžmenta nisu adekvatna.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 520 “Analitički postupci” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

¹⁰ MRevS 315, tačka 31.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 530 REVIZIJSKO UZORKOVANJE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a.....	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Ciljevi	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Oblikovanje uzorka, veličina i odabir stavki za testiranje	6-8
Obavljanje revizijskih postupaka	9-11
Vrsta i uzrok odstupanja i pogrešnih prikaza	12-13
Projeciranje pogrešnih prikaza	14
Procjena rezultata revizorovog uzorkovanja.....	15
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicije	A1-A3
Oblikovanje uzorka, veličina i odabir stavki za testiranje	A4-A13
Obavljanje revizijskih postupaka	A14-A16
Vrsta i uzrok odstupanja i pogrešnih prikaza	A17
Projeciranje pogrešnih prikaza	A18-A20
Procjena rezultata revizorovog uzorkovanja.....	A21-A23
Dodatak 1: Stratifikacija i odabir prema ponderiranoj vrijednosti	
Dodatak 2: Primjer faktora koji utječu na veličinu uzorka za testove kontrola	
Dodatak 3: Primjeri faktora koji utječu na veličinu uzorka za testove detalja	
Dodatak 4: Metode odabira uzorka	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 530 “Revizijsko uzorkovanje” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) se primjenjuje kada revizor odluči upotrijebiti uzorak u obavljanju revizijskih postupaka. On se bavi revizorovom upotrebom statističkog i nestatističkog uzorka pri oblikovanju i odabiru revizijskog uzorka, obavljanju testova kontrola i testova detalja, kao i ocjenjivanjem rezultata dobivenih iz uzorka.
2. Ovaj MRevS komplementaran je MRevS-u 500¹ koji se bavi pitanjem revizorove odgovornosti da oblikuje i provodi revizijske postupke zbog pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza kako bi mogao stvoriti razumne zaključke na kojima će zasnivati revizorovo mišljenje. MRevS pruža uputstva o načinima dostupnim revizoru za odabir stavki za testiranje, od kojih je revizorovo uzorkovanje jedan od načina.

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

4. Cilj revizora je, kada koristi revizijsko uzorkovanje, osigurati razumnu osnovu na temelju koje će revizor izvući zaključke o populaciji iz koje je izabran uzorak.

Definicija

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Revizijsko uzorkovanje – primjena revizijskih postupaka na manje od 100% stavki unutar populacije od važnosti za reviziju tako da sve jedinice uzoraka imaju jednaku mogućnost da bude odabrane kako bi revizoru osigurale razumnu osnovu za stvaranje zaključka o cijeloj populaciji.
 - (b) Populacija – cjelovit skup podataka iz kojeg se odabiru uzorci i o kojem revizor želi stvoriti zaključke.
 - (c) Rizik uvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizorovi zaključci koji se zasnivaju na uzorku mogu biti drugačiji od zaključka do kojeg bi se došlo provođenjem istih revizijskih postupaka na čitavoj populaciji. Rizik uzorkovanja može voditi ka stvaranju dvije vrste pogrešnih zaključaka:
 - (i) u slučaju testova kontrola, da su kontrole uspješnije nego što je to u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da značajna pogrešna prikazivanja ne

¹ MRevS 500 "Revizijski dokazi".

postoje iako u stvarnosti ona postoje. Revizor prvenstveno vodi računa o ovoj vrsti pogrešnih zaključaka jer ona utječe na djelotvornost revizije i vjerovatnije je da vodi do neodgovarajućeg revizijskog mišljenja; i

- (ii) u slučaju kontrola, da su kontrole manje uspješne nego što jesu u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da postoje značajna pogrešna prikazivanja iako u stvarnosti ne postoje. Ova vrsta pogrešnih zaključaka utječe na efikasnost revizije jer će obično dovoditi do obavljanja dodatnih poslova da bi se utvrdilo da su početni zaključci bili pogrešni.
- (d) Rizik neuvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizor stvori pogrešan zaključak zbog bilo kojeg razloga koji nije povezan s uzorkovanjem. (Vidjeti tačku A1.)
- (e) Anomalija – pogreška ili devijacija koja dokazivo nije reprezentativna za pogreške ili devijacije u populaciji.
- (f) Jedinice uzorka – pojedinačne stavke koje čine populaciju. (Vidjeti tačku A2.)
- (g) Statističko uzorkovanje – pristup uzorkovanju koji ima sljedeće karakteristike:
 - (i) slučajan odabir stavki uzoraka; i
 - (ii) korištenje teorije vjerovatnoće u ocjeni rezultata uzorka, uključujući i pri mjerenju rizika uzorka.

Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike iz (a) ili (b) smatra se nestatističkim uzorkovanjem.

- (h) Stratificiranje – proces dijeljenja populacije u podgrupe, od kojih je svaka grupa jedinica uzoraka koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost).
- (i) Prihvatljivo pogrešno prikazivanje – novčani iznos koji odredi revizor i u vezi s kojim nastoji steći odgovarajući nivo uvjerenja da stvarno pogrešno prikazivanje u populaciji ne premašuje taj novčani iznos. (Vidjeti tačku A3.)
- (j) Ukupna učestalost odstupanja – učestalost odstupanja od propisanih internih kontrolnih postupaka koju odredi revizor i u vezi s kojom nastoji steći odgovarajući nivo uvjerenja da stvarna učestalost odstupanja u populaciji ne prelazi učestalost koju je on odredio.

Zahtjevi

Oblikovanje uzorka, veličina i odabir stavki za testiranje

6. Prilikom oblikovanja revizijskog uzorka, revizor će razmotriti svrhu revizijskog postupka, kao i karakteristike populacije iz koje će odabrati uzorak. (Vidjeti tačke A4A9.)

7. Revizor će odrediti veličinu uzorka dovoljnu da snizi rizik uzorkovanja na prihvatljivo nizak nivo. (Vidjeti tačke A10-A11.)
8. Revizor će odabrati stavke za uzorak na način da svaka jedinica populacije ima jednaku mogućnost da bude odabrana za uzorak. (Vidjeti tačke A12-A13.)

Obavljanje revizijskih postupaka

9. Revizor će obaviti revizijske postupke, u skladu sa svrhom, na svakoj odabranoj stavki.
10. Ako revizijski postupak nije primjenjiv na odabranu stavku, revizor će primijeniti postupak na zamjensku stavku. (Vidjeti tačku A14.)
11. Ukoliko revizor nije u mogućnosti primijeniti oblikovani revizijski postupak, ili prikladan alternativni postupak, na odabranu stavku, revizor će tretirati tu stavku kao devijaciju odpropisane kontrole u slučaju testova kontrole ili kao pogrešan prikaz u slučaju testova detalja. (Vidjeti tačke A15-A16.)

Vrsta i uzrok odstupanja i pogrešnih prikaza

12. Revizor će istražiti vrste i uzrok bilo koje devijacije ili otkrivenih pogrešnih prikaza, kao i ocijeniti mogući efekat na svrhu revizijskog postupka i na ostala područja revizije. (Vidjeti tačku A17.)
13. U izuzetno rijetkim slučajevima, kada revizor smatra da je pogrešan prikaz ili devijacija u uzorku anomalija, revizor će steći visok nivo sigurnosti da takav pogrešan prikaz ili devijacija nisu reprezentativni za populaciju. Revizor će steći taj nivo sigurnosti provodeći dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da pogrešan prikaz ili devijacija ne utječu na ostatak populacije.

Projiciranje pogrešnih prikaza

14. Za testove detalja, revizor treba projicirati pronađene pogrešne prikaze u uzorku na cijelu populaciju. (Vidjeti tačke A18-A20.)

Procjenjivanje rezultata revizorovog uzorkovanja

15. Revizor će ocijeniti:
 - (a) rezultate uzorka; i (Vidjeti tačke A21-A22.)
 - (b) je li upotreba revizijskog uzorka pružila razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja je bila testirana. (Vidjeti tačku A23.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicije

Rizik neuvjetovan uzorkovanjem (Vidjeti tačku 5(d).)

- A1. Primjeri rizika neuvjetovanog uzorkovanjem uključuju neadekvatne revizijske postupke ili pogrešnu interpretaciju revizijskog dokaza, kao i neuspjeh u prepoznavanju pogrešnog prikazivanja ili devijacije.

Jedinica uzorka (Vidjeti tačku 5(f).)

- A2. Uzorak mogu biti materijalne stavke (na primjer, čekovi, krediti banaka, fakture ili salda kupaca) ili monetarne stavke.

Prihvatljivo pogrešno prikazivanje (Vidjeti tačku 5(i).)

- A3. Prilikom oblikovanje uzorka, revizor određuje prihvatljivu pogrešku kako bi se usmjerio na rizik da, zbirno ili pojedinačno, neznčajni pogrešni prikazi mogu uzrokovati da finansijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani te da osiguraju granicu za moguće neotkrivene pogrešne prikaze. Prihvatljiva pogreška je, kako je definirana u MRevS-u 320, primjena značajnosti za provedbu na određeni postupak uzorkovanja. Prihvatljiva pogreška može biti ista ili niža od značajnosti za provedbu.

Oblikovanje, veličina i izbor stavki za testiranje

Oblikovanje uzorka (Vidjeti tačku 6.)

- A4. Revizijsko uzorkovanje omogućuje revizoru pribaviti i ocijeniti revizijske dokaze o nekim karakteristikama odabranih stavki kako bi to pomoglo u formiranju zaključka koji se odnosi na cijelu populaciju iz koje je uzorak izveden. Revizijsko uzorkovanje se može primijeniti korištenjem ili statističkih ili nestatističkih metoda uzorkovanja.
- A5. Prilikom oblikovanja revizijskog uzorka, revizorovo razmatranje uključuje specifičnu svrhu koja se treba postići, kao i kombinaciju revizijskih postupaka za koju je najvjerojatnije da će postići tu svrhu. Razmatranje vrste revizijskih dokaza koja se traži, kao i potencijalnih devijacija i pogrešnih prikaza i ostalih karakteristika povezanih s revizijskim dokazima, pomoći će revizoru u definiranju šta čini devijaciju ili pogrešan prikaz i koju populaciju treba koristiti za uzorkovanje. U ispunjavanju zahtjeva iz tačke 10 MRevS-a 500, kada obavlja revizijsko uzorkovanje, revizor obavlja revizijske postupke kako bi pribavio dokaz da je populacija iz koje se odabire uzorak potpuna.
- A6. Revizorovo razmatranje svrhe revizijskog postupka, kako se zahtijeva u tački 6, uključuje jasno razumijevanje što sačinjava devijaciju ili pogrešan prikaz tako da su svi,

ili jedan od tih uvjeta koji su relevantni za svrhu revizijskog postupka uključeni u procjenu devijacija i projekcija pogrešnih prikaza. Na primjer, u testovima detalja u vezi s postojanjem potraživanja, kao što je potvrđivanje, plaćanja kupaca prije datuma potvrđivanja, ali primljena ubrzo nakon tog datuma ne smatraju se pogrešnim prikazima. Također, pogrešna knjiženja na računima kupaca ne utječu na ukupno stanje računa kupaca. Zbog toga, može biti neprimjereno to smatrati pogrešnim prikazivanjem pri ocjenjivanju rezultata na osnovu uzorka za pojedini revizijski postupak, čak i onda kada to može imati važan efekat na ostala područja revizije, kao što je procjena rizika prevare ili adekvatnosti ispravaka sumnjivih potraživanja.

- A7. U razmatranju karakteristika populacije, za testove kontrole, revizor radi procjenu očekivane stope devijacija na osnovu revizorovog razumijevanja relevantnih kontrola ili na ispitivanju malog broja stavki iz populacije. Ta se procjena provodi u cilju oblikovanja revizijskog uzorka, kao i određivanja veličine uzorka. Na primjer, ako je očekivana stopa devijacije neprihvatljivo visoka, revizor će obično odlučiti da neće provoditi testove kontrole. Slično, za testove detalja, revizor radi procjenu očekivanih pogrešnih prikazivanja u populaciji. Ako su očekivana pogrešna prikazivanja velika, 100%-tno ispitivanje ili upotreba uzorka velike veličine u tim se slučajevima smatra prikladnom kada se obavljaju testovi detalja.
- A8. U razmatranju karakteristika populacije iz koje će se odabrati uzorak, revizor može odrediti da su stratificiranje ili izbor ponderiranih veličina primjereni. Dodatak 1 pruža daljnje upute za stratificiranje i određivanje ponderiranih veličina.
- A9. Odluka o tome hoće li upotrijebiti statističko ili nestatističko uzorkovanje pitanje je za profesionalnu prosudbu revizora; ipak, veličina uzorka nije ispravan kriterij za razlikovanje između statističkog i nestatističkog pristupa.

Veličina uzoraka (Vidjeti tačku 7.)

- A10. Na veličinu rizika uzorkovanja koju je revizor spreman prihvatiti utječe veličina zahtijevanog uzorka. Što je niži rizik revizor voljan prihvatiti, to veća treba biti veličina uzorka.
- A11. Veličina uzorka može se odrediti primjenom statističkih formula ili profesionalnom prosudbom. Dodaci 2 i 3 pokazuju da na određivanje veličine uzorka tipično utječu mnogi faktori. Kada su okolnosti slične, učinak na veličinu uzorka faktora, koji su navedeni u Dodacima 2 i 3, bit će sličan bez obzira odabere li se statistički ili nestatistički pristup.

Odabir stavki za testiranje (Vidjeti tačku 8.)

- A12. Kod statističkog uzorkovanja, jedinice uzorka odabiru se tako da svaka jedinica uzorka ima jednaku mogućnost biti izabrana. Kod nestatističkog uzorka, za odabir jedinica

uzorka koristi se profesionalna prosudba. S obzirom na to da je svrha uzorkovanja pružiti razumno uvjerenje revizoru kako bi stvorio zaključke o populaciji iz koje se uzorak odabire, važno je da revizor odabere reprezentativan uzorak, kako bi se izbjegla pristranost, na način da se odaberu one jedinice uzorka koje imaju tipične karakteristike populacije.

- A13. Osnovne metode za odabir uzoraka su odabir prema ključu, sistematski odabir te slučajni odabir. Svaka od tih metoda obrađena je u Dodatku 4.

Obavljanje revizijskih postupaka (Vidjeti tačke 10-11.)

- A14. Primjer kada je potrebno obaviti postupak zamjene jedinice iz uzorka su poništeni čekovi koji su odabrani za testiranje dokaza o autorizaciji plaćanja. Ako revizor smatra da je ček primjereno poništen te kao takav ne sadrži devijaciju, ispituje se prikladno izabrana zamjena.
- A15. Primjer kada revizor ne može primijeniti oblikovani revizijski postupak na odabranu jedinicu postoji kada je izgubljena dokumentacija vezana uz tu jedinicu.
- A16. Primjer prikladnog alternativnog postupka može biti ispitivanje naplate u kasnijem periodu zajedno s dokazima o njihovim izvorima i stavki koje se namjeravaju naplatiti kada nije bilo odgovora na poslani zahtjev za pozitivnu konfirmaciju.

Vrsta i uzrok devijacija i pogrešnih prikaza (Vidjeti tačku 12.)

- A17. U analizi otkrivenih devijacija i pogrešnih prikaza, revizor može ustanoviti da oni mogu imati zajednička obilježja, na primjer, tip transakcije, lokaciju, proizvodnu liniju ili period vremena. U takvim okolnostima, revizor može odlučiti identificirati sve jedinice populacije koje imaju zajedničko obilježje te proširiti revizijske postupke na te stavke. Pored toga, takve devijacije i odstupanja mogu bi namjerna i mogu upućivati na mogućnost da je počinjena prevara.

Projeciranje pogrešnih prikaza (Vidjeti tačku 14.)

- A18. Od revizora se zahtijeva da projicira pogrešne prikaze na populaciju kako bi dobio širi uvid u obim pogrešnih prikaza. Međutim, projekcija pogrešnih prikaza ne mora biti dovoljna za određivanje iznosa koji treba evidentirati.
- A19. Kada je ustanovljeno da je pogrešan prikaz anomalija, ona može biti isključena iz projekcije pogrešnih prikaza za cijelu populaciju. Ipak, učinak takvog pogrešnog prikaza, ako nije ispravljen, treba biti razmatran zajedno s projekcijom pogrešnih prikaza koji nisu anomalije.
- A20. Za testove kontrola, nije potrebna eksplicitna projekcija devijacija budući da je stopa devijacije uzorka također i projicirana stopa devijacije za populaciju kao cjelinu.

MRevS 330² daje uputstva kada su otkrivene devijacije u kontrolama na koje se revizor namjerava osloniti.

Procjena rezultata revizorovog uzorkovanja (Vidjeti tačku 15.)

- A21. Za testove kontrole, neočekivano visoka stopa devijacije uzorka može dovesti do povećanja procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, osim ako nisu dobiveni daljnji revizijski dokazi koji dokazuju početnu procjenu rizika. Za testove detalja, neočekivano visok iznos pogrešnih prikazivanja u uzorku može navesti revizora da vjeruje kako su klasa transakcija ili stanje računa značajno pogrešno prikazani, i to kada ne postoje daljnji revizijski dokazi koji bi upućivali na suprotno.
- A22. U slučaju testova detalja, projicirani pogrešni prikazi i anomalije su, ako postoje, revizorova najbolja procjena pogrešnih prikaza u populaciji. Kada projicirani pogrešni prikazi uvećani za pogrešne prikaze na osnovu anomalije, ako postoje, premaše tolerantnu pogrešku, uzorak ne pruža razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja se testira. Što su projicirani pogrešni prikazi i anomalijski pogrešni prikazi bliži tolerantnoj pogrešci, to je vjerojatnije da stvarni pogrešni prikazi u populaciji mogu premašivati tolerantnu pogrešku. Također, ukoliko su projicirani pogrešni prikazi veći od revizorovog očekivanja pogrešnih prikaza upotrijebljenih u određivanju veličine uzorka, revizor može zaključiti da postoji neprihvatljivo visok rizik uzorkovanja da stvarni pogrešni prikazi u populaciji premašuju tolerantnu pogrešku. Uzimanje u obzir rezultata ostalih revizijskih postupaka pomaže revizoru procijeniti rizik da stvarni pogrešni prikazi u populaciji premašuju tolerantnu pogrešku te da se taj rizik može smanjiti ako se pribave dodatni revizijski dokazi.
- A23. Ako revizor zaključi da revizijsko uzorkovanje ne pruža razumnu osnovu za stvaranje zaključaka o populaciji koja je testirana, revizor može:
- zahtijevati od menadžmenta da istraži pogrešne prikaze koji su otkriveni, kao i mogućnosti daljnjih pogrešnih prikaza, te da napravi potrebna prepravljajanja; i
 - prilagoditi vrstu, vrijeme i obim daljnjih analitičkih postupaka kako bi se najbolje postiglo zahtijevano uvjerenje. Na primjer, u slučaju testova kontrola, revizor može proširiti veličinu uzorka, testirati alternativnu kontrolu ili modificirati povezane dokazne postupke.

² MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike", tačka 17.

Dodatak 1

(Vidjeti tačku A8.)

Stratifikacija i odabir prema ponderiranoj vrijednosti

U razmatranju karakteristika populacije iz koje će se oblikovati uzorak, revizor može odrediti da je primjerena stratifikacije ili odabir ponderirane vrijednosti. Ovaj Dodatak daje uputstva kako revizor treba koristiti stratifikaciju te tehnike ponderiranja u oblikovanju uzorka.

Stratifikacija

1. Efikasnost revizije može se poboljšati podjelom populacije u određene podgrupe populacije koje imaju prepoznatljiva obilježja. Cilj stratifikacije je smanjiti promjenjivost stavki pojedinog sloja i tako omogućiti smanjivanje veličine uzorka bez povećanja rizika uzorkovanja.
2. Pri provođenju testova detalja obično se populacija stratificira po novčanoj vrijednosti. To omogućuje usmjeravanje većih revizijskih napora prema stavkama većih vrijednosti koje ujedno sadržavaju najveću potencijalnu mogućnost pogrešnog prikazivanja u smislu precjenjivanja. Slično, populacija može biti stratificirana prema specifičnim obilježjima koja imaju veći rizik pogrešnog prikazivanja, na primjer kada se kod vrednovanja računa potraživanja testiraju ispravke potraživanja od sumnjivih kupaca, stanja kupaca mogu se stratificirati prema rokovima dospjeća.
3. Rezultati revizijskih postupaka primijenjenih na uzorak jedinica unutar podgrupe populacije (strate) mogu se projicirati samo na stavke koje čine tu podgrupu. Kako bi se izveli zaključci za cijelu populaciju, revizor će trebati razmotriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u odnosu na sve ostale podgrupe populacije koje čine cijelu populaciju. Na primjer, 20% jedinica u populaciji može predstavljati 90% vrijednosti stanja računa. Revizor može odlučiti pregledati uzorak tih stavki. Revizor ocjenjuje rezultate tog uzorka i donosi zaključke za 90% vrijednosti odvojeno od zaključaka za preostalih 10% (koje može smatrati neznačajnim ili može dalje uzorkovati ili primijeniti druge metode prikupljanja revizijskih dokaza).
4. Ukoliko su klasa transakcija ili stanje računa bili podijeljeni u podgrupe populacije, pogrešan prikaz se projicira za svaku podgrupu pojedinačno. Projicirani pogrešni prikazi za svaku podgrupu populacije zatim se kombiniraju kada se razmatra mogući efekat pogrešnih prikazivanja na ukupno stanje računa ili ukupnu klasu transakcija.

Odabir prema ponderiranim vrijednostima

5. Prilikom provođenja testova detalja ponekad može biti efikasno da se identificiraju jedinice uzorka kao pojedinačne vrijednosne stavke koje sačinjavaju populaciju.

Nakon što su odabrane specifične vrijednosne stavke unutar populacije, na primjer, potraživanja od kupaca, revizor tada može ispitati pojedine stavke, na primjer, pojedinačna stanja kupaca koja sadrže te vrijednosne stavke. Jedna od glavnih prednosti ovakvog pristupa u određivanju jedinica uzorka je to što su revizijski naponi usmjereni na stavke veće vrijednosti, zato što one imaju veću mogućnost biti odabrane u uzorku, a istodobno to može rezultirati smanjivanjem veličine uzorka. Ovaj pristup može se koristiti zajedno sa sistemskom metodom odabira uzorka (koja je opisana u Dodatku 4) i koji je najefikasniji kada se stavke odabiru prema ključu.

Dodatak 2

(Vidjeti tačku A11.)

Primjeri faktora koji utječu na veličinu uzorka za testove kontrola

Slijedi prikaz faktora koje revizor može razmatrati pri određivanju veličine uzorka za testove kontrola. Ti faktori, koje revizor treba razmotriti zajedno, podrazumijevaju da revizor, kao reakciju na procijenjene rizike, nije modificirao vrste ili vremenski raspored testova kontrole ili na drugi način promijenio pristup koji se zasniva na dokaznim postupcima.

FAKTOR	UČINAK NA VELIČINU UZORKA	
1. Povećanje razmjera u kojem revizorova procjena rizika uzima u obzir relevantne kontrole	Povećanje	Što veće uvjerenje revizor namjerava pribaviti od operativne efikasnosti kontrola, to će niži biti nivo revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i bit će potrebna veća veličina uzorka. Kada revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje uključuje očekivanje operativne efikasnosti kontrola, od revizora se zahtijeva da obavi testove kontrola. Uz pretpostavku da je sve ostalo jednako, što je u procjeni rizika veće oslanjanje revizora na operativnu efikasnost kontrola, to je veći obim revizorovog testiranja kontrola (i zbog toga se veličina revizorovog uzorka povećava).
2. Povećanje stope tolerantnih odstupanja	Smanjenje	Što je niža stopa tolerantnih odstupanja, to veća treba biti veličina uzoraka.
3. Povećanje u očekivanoj stopi odstupanja od populacije koju treba testirati	Povećanje	Što je veća očekivana stopa odstupanja, treba biti veća veličina uzorka kako bi revizor mogao stvoriti razumnu procjenu stvarne stope odstupanja. Faktori relevantni za revizorovo razmatranje očekivane stope devijacije uključuju revizorovo razumijevanje poslovanja (posebno postupke procjene rizika koji su poduzeti kako bi razumio interne kontrole), promjena u osoblju ili internim kontrolama, rezultata revizijskih postupaka primijenjenih u prethodnim periodima, kao i rezultata ostalih revizijskih postupaka. Visoke očekivane stope odstupanja kontrola obično opravdavaju malo, ili nikakvo, smanjenje procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

REVIZIJSKO UZORKOVANJE

FAKTOR	UČINAK NA VELIČINU UZORKA	
4. Povećanje nivoa uvjerenja za koju revizor priželjkuje da stopa tolerantnih devijacija nije veća od stvarne stope odstupanja u populaciji	Povećanje	Što je veći nivo uvjerenja koju priželjkuje revizor, prema kojem su rezultati uzorka zapravo samo indikator stvarnog odstupanja u populaciji, to je potrebno imati veći uzorak.
5. Povećanje broja jediničnih uzorka u populaciji	Neznatan učinak	Za velike populacije, stvarna veličina populacije ima mali ili nikakav utjecaj na veličinu uzorka. Međutim, za male populacije, revizorovo uzorkovanje često nije efikasno u onoj mjeri kao što su to alternativne metode prikupljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Dodatak 3

(Vidjeti tačku A11.)

Primjeri faktora koji utječu na veličinu uzorka za testove detalja

Slijedi prikaz faktora koje revizor može razmatrati pri određivanju veličine uzorka za testove detalja. Ti faktori, koje revizor treba razmotriti zajedno, podrazumijevaju da revizor, kao reakciju na procijenjene rizike, nije modificirao vrste ili vremenski raspored testova kontrole ili na drugi način promijenio pristup koji se zasniva na dokaznim postupcima.

FAKTOR	UČINAK NA VELIČINU UZORKA	
1. Povećanje revizorove procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	Povećanje	Što je viša revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, to je potrebniji veći uzorak. Na revizorovu procjenu značajnog pogrešnog prikazivanja utječu inherentni i kontrolni rizik. Na primjer, ako revizor ne obavi testove kontrole, njegova se procjena rizika ne može sniziti za učinkovitost djelovanja internih kontrole u vezi s pojedinom tvrdnjom. Stoga, da bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo, revizoru je potreban nizak rizik neotkrivanja i više će se osloniti na dokazne testove. Što se više revizijskih dokaza dobije testovima detalja (tj. što je niži rizik neotkrivanja), bit će potrebna veća veličina uzorka.
2. Povećanje upotrebe ostalih dokaznih postupaka usmjerenih na istu tvrdnju	Smanjenje	Što se revizor više oslanja na ostale dokazne postupke (testove detalja ili analitičke dokazne postupke) da bi na prihvatljiv nivo smanjio rizik neotkrivanja u vezi s određenom populacijom, to će manji nivo uvjerenja revizor trebati iz uzorkovanja, i stoga veličina uzorka može biti manja.
3. Povećanje nivoa uvjerenja za koju revizor priželjkuje da stopa tolerantnih devijacija nije veća od stvarne stope odstupanja u populaciji	Povećanje	Što je veći nivo uvjerenja za koju revizor zahtijeva da su rezultati na temelju uzorka u stvari pokazatelji stvarnog iznosa pogrešnog prikazivanja u populaciji, potrebna je veća veličina uzorka.

REVIZIJSKO UZORKOVANJE

FAKTOR	UČINAK NA VELIČINU UZORKA	
4. Povećanje tolerantnog pogrešnog prikaza	Smanjenje	Što je niži prihvatljivi pogrešni prikaz, to je potrebna veća veličina uzorka.
5. Povećanje iznosa pogrešnog prikaza koji revizor očekuje pronaći u populaciji	Povećanje	Što je veći iznos pogrešnog prikaza koji revizor očekuje pronaći u populaciji, veća treba biti veličina uzorka kako bi mogao stvoriti razumnu procjenu stvarnog iznosa pogrešnih prikaza u populaciji. Faktori koji su relevantni za revizorovo razmatranje iznosa očekivanih pogrešnih prikaza obuhvaćaju u kojoj se mjeri vrijednosti stavki utvrđuju subjektivno, rezultate postupaka procjene rizika, rezultate testova kontrola, rezultate revizijskih postupaka primijenjenih u prethodnim periodima i rezultate ostalih dokaznih postupaka.
6. Stratifikacija populacije	Smanjivanje	Kada je novčana vrijednost stavki u populaciji dosta širokog raspona (promjenjiva), može biti korisno stratificirati populaciju. Kada se populacija može primjereno stratificirati, ukupna veličina uzorka dobivena na osnovu slojeva obično će biti manja od veličine uzorka koja bi se zahtijevala za dostizanje traženog nivoa rizika uzorkovanja da se jedan uzorak uzeo iz cijele populacije.
7. Broj jedinica uzorka u populaciji	Neznatan učinak	Za velike populacije stvarna veličina populacije ima vrlo mali, ili nema nikakav utjecaj na veličinu uzorka. Stoga, za male populacije revizijsko uzorkovanje često nije učinkovito u onoj mjeri kao što su to alternativni postupci prikupljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. (Međutim, pri korištenju metode uzorkovanja novčane jedinice, povećanje novčane vrijednosti populacije povećava veličinu uzorka, osim ako se ne poništi proporcionalnim povećanjem značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu [i, ako je primjenjivo, za povećanje nivoa značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objava]).

Dodatak 4

(Vidjeti tačku A13.)

Metode odabira uzorka

Postoje brojne metode odabira uzorka. Glavne metode su sljedeće:

- (a) Odabir prema ključu (primjenjuje se korištenjem tablice slučajnih brojeva).
- (b) Sistematski odabir podrazumijeva odabir stavki uzorka iz populacije primjenom određenih intervala pri čemu se populacija podijeli na određene intervale, na primjer 50, počinje se na 50. stavki i izabire se svaka sljedeća 50. stavka u populaciji. Iako početna stavka može biti odabrana slučajno, uzorak će se zasnivati na slučajnom odabiru ako se odabire na temelju kompjutoriziranog generatora tablice slučajnih brojeva. Kada se upotrebljava sistematski odabir, revizor treba utvrditi da jedinice uzorka unutar populacije nisu strukturirane na način da intervali u uzorku odgovaraju određenom pravilu u populaciji.
- (c) Uzorkovanje monetarnih jedinica je jedan oblik odabira ponderiranih veličina (kao što je opisano u Dodatku 1) u kojem veličina uzorka, odabir i ocjena rezultiraju izrazom u monetarnim iznosima.
- (d) Slučajni uzorak je revizorov odabir jedinica iz populacije bez primjene tehnike raspoređivanja. Iako se ne koristi nikakvom tehnikom strukturiranja, revizor treba izbjeći pristranost ili predvidljivost (na primjer, izbjegavanje poteškoće u lociranju stavki, ili stalno prihvaćanje ili izbjegavanje prve ili zadnje stavke na stranici) i time stvoriti podjednaku mogućnost odabira za svaku stavku. Slučajni uzorak nije prikladan kada se upotrebljava statističko uzorkovanje.
- (e) Blok uzorak uključuje odabir iz populacije svih pojedinačnih stavki u određenom razdoblju. Blok uzorak se obično ne može koristiti u revizijskom uzorkovanju zbog toga što se za najveći broj populacija koje su strukturirane u blokovima (segmentima) očekuje da stavke u istom bloku imaju slične karakteristike jedna s drugom, ali različite karakteristike od ostalih stavki u cijeloj populaciji. Iako u pojedinim slučajevima upotreba blok uzorka može biti prikladan revizijski postupak, vrlo rijetko će to biti prikladna metoda odabira uzorka kada revizor na osnovu uzorka nastoji donijeti zaključke o cijeloj populaciji.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 530 "Revizijsko uzorkovanje" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 540
REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA,
UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE PROCJENE FER
VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Sadržaj računovodstvenih procjena	2-4
Datum stupanja na snagu	5
Cilj	6
Definicije	7
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane radnje.....	8-9
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikaza	10-11
Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza	12-14
Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike	15-17
Ocjenjivanje razumnosti računovodstvenih procjena i utvrđivanje pogrešnih prikaza	18
Objave povezane s računovodstvenim procjenama	19-20
Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta	21
Pisane izjave.....	22
Dokumentacija	23
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Sadržaj računovodstvenih procjena	A1-A11
Postupci procjene rizika i povezane radnje.....	A12-A44
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikaza	A45-A51

REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA, UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE
PROCJENE FER VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza	A52-A101
Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike	A102-A115
Ocjenjivanje razumnosti računovodstvenih procjena i utvrđivanje pogrešnih prikaza	A116-A119
Objave povezane s računovodstvenim procjenama	A120-A123
Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta	A124-A125
Pisane izjave.....	A126-A127
Dokumentacija	A128
Dodatak: Mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima finansijskog izvještavanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 540 “Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima povezanim s računovodstvenim procjenama, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s povezanim objavama u reviziji finansijskih izvještaja. On posebno objašnjava kako se MRevS 315¹ i MRevS 330² te drugi relevantni MRevS-ovi trebaju primijeniti u vezi s računovodstvenim procjenama. Također sadrži zahtjeve i uputstva za pogrešne prikaze pojedinačnih računovodstvenih procjena i pokazatelje mogućepristranosti menadžmenta.

Sadržaj računovodstvenih procjena

2. Neke stavke finansijskog izvještaja ne mogu biti precizno izmjerene, nego samo mogu biti procijenjene. Za svrhe ovog MRevS-a, takve stavke finansijskog izvještaja nazivaju se računovodstvene procjene. Vrste i pouzdanosti informacija dostupnih menadžmentu kao potpora za stvaranje računovodstvene procjene vrlo se razlikuju, što utječe na stepen nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenim procjenama. Stepennesigurnost procjene utječe i na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja računovodstvenih procjena, uključujući njihovu podložnost nenamjernoj ili namjernojpristranosti menadžmenta. (Vidjeti tačke A1-A11.)
3. Cilj mjerenja računovodstvene procjene može biti različit, zavisno od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i finansijske stavke o kojoj se izvještava. Cilj mjerenja za neke računovodstvene procjene je prognozirati ishod jedne ili više transakcija, događaja ili uvjeta koji stvaraju potrebu za računovodstvenom procjenom. Za ostale računovodstvene procjene, uključujući mnoge računovodstvene procjene fer vrijednosti, cilj mjerenja je drugačiji i izražava se vrijednošću tekuće transakcije ili stavke finansijskog izvještaja na osnovu uvjeta koji vladaju na datum mjerenja, kao što je procijenjena tržišna cijena za određenu vrstu imovine ili obaveze. Na primjer, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može zahtijevati mjerenje fer vrijednosti na osnovu pretpostavljene hipotetske tekuće transakcije između informiranih, spremnih strana (ponekad nazvanih “tržišnim učesnicima” ili ekvivalentno tome) u transakciji pred pogodbom, radije nego na podmirenju transakcije na neki prošli ili budući datum.³
4. Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa koji je izvorno priznat ili objavljen u finansijskim izvještajima ne predstavlja obavezno i pogrešan prikaz u fi-

¹ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

² MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”.

³ Različite definicije fer vrijednosti mogu postojati između okvira finansijskog izvještavanja.

nansijskim izvještajima. To je naročito slučaj kod računovodstvenih procjena fer vrijednosti, jer na svaki vidljivi ishod stalno utječu događaji ili uvjeti nakon datuma kada se mjerilo procijenilo za potrebe finansijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

5. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

6. Cilj revizora je pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li:
 - (a) razumne računovodstvene procjene, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, priznate ili objavljene u finansijskim izvještajima; i
 - (b) odgovarajuće s tim povezane objave u finansijskim izvještajima, u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

Definicije

7. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (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. Kada ovaj MRevS uređuje samo računovodstvene procjene koje uključuju mjerenje po fer vrijednosti, koristi se pojam “računovodstvene procjene fer vrijednosti”.
 - (b) Revizorova tačka procjene ili revizorov raspon – iznos ili raspon iznosa, već prema tome što je primjenjivo, izveden iz revizijskih dokaza za primjenu pri ocjenjivanju tačke procjene menadžmenta.
 - (c) Nesigurnost procjene – podložnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja inheretnom nedostatku preciznosti u njihovom mjerenju.
 - (d) Pristranost menadžmenta – pomanjkanje neutralnosti menadžmenta u pripremanju informacija.
 - (e) Tačka procjene menadžmenta – iznos koji je odabrao menadžment za priznavanje ili objavljivanje računovodstvenih procjena u finansijskim izvještajima.
 - (f) Ishod računovodstvene procjene – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica okončavanja transakcije, događaja ili uvjeta na koje se odnosila računovodstvena procjena.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane radnje

8. Kada obavlja postupke procjene rizika i povezane radnje kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, kao i internih kontrola subjekta, kako zahtijeva MRevS 315,⁴ revizor će, kako bi osigurao osnovu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza za računovodstvene procjene, steći razumijevanje sljedećeg: (Vidjeti tačku A12.)
- (a) zahtijeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja relevantnih za računovodstvene procjene, uključujući i za povezane objave; (Vidjeti tačke A13-A15.)
 - (b) kako menadžment prepoznaje one transakcije, događaje i uvjete koji mogu stvarati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u finansijskim izvještajima. U stjecanju tog razumijevanja, revizor će postaviti pitanja menadžmentu o promjenama u okolnostima koje mogu uzrokovati nove računovodstvene procjene ili potrebu za mijenjanjem postojeće; i (Vidjeti tačke A16-A21.)
 - (c) kako menadžment stvara računovodstvene procjene, i razumijevanje u vezi s podacima na kojima se one temelje: (Vidjeti tačke A22-A23.)
 - (i) metodom korištenom u stvaranju računovodstvene procjene, uključujući i, gdje je primjenjivo, modelom; (Vidjeti tačke A24-A26.)
 - (ii) relevantnim kontrolama; (Vidjeti tačke A27-A28.)
 - (iii) pitanjem je li menadžment koristio usluge eksperta; (Vidjeti tačke A29-A30.)
 - (iv) pretpostavkama na kojima se zasnivaju računovodstvene procjene; (Vidjeti tačke A31-A36.)
 - (v) pitanjem je li bilo ili je trebalo biti promjene metoda za stvaranje računovodstvenih procjena u odnosu na prethodni period, i ako je došlo do promjene, koji je razlog tome; i (Vidjeti tačku A37.)
 - (vi) pitanjem je li menadžment procijenio učinak nesigurnosti procjene, i ako jeste, kako je to obavio. (Vidjeti tačku A38.)
9. Revizor će pregledati ishod računovodstvenih procjena uključenih u finansijske izvještaje prethodnog perioda, ili, gdje je primjenjivo, njihovo kasnije ponovno procjenjivanje za svrhe tekućeg perioda. Vrste i obim revizorovog 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

⁴ MRevS 315, tačke 5-6 i 11-12.

procjena sadržanih u finansijskim izvještajima tekućeg perioda. Međutim, pregled se ne obavlja s namjerom da se u pitanje dovedu prosudbe stvorene u prethodnim periodima koje su bile temeljene na informacijama raspoloživim u to vrijeme. (Vidjeti tačke A39-A44.)

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

10. U prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, kako se zahtijeva MRevS-om 315,⁵ revizor će ocijeniti stepen nesigurnosti procjene povezan s računovodstvenom procjenom. (Vidjeti tačke A45-A46.)
11. 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 tačke A47-A51.)

Reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

12. Na osnovu procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će utvrditi: (Vidjeti tačku A52.)
 - (a) je li menadžment na odgovarajući način primijenio zahtjeve primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja relevantne za računovodstvenu procjenu; i (Vidjeti tačke A53-A56.)
 - (b) jesu li adekvatne metode za stvaranje računovodstvenih procjena i jesu li dosljedno primijenjene, te jesu li promjene u odnosu na prethodni period, ako ih ima, u računovodstvenim procjenama ili u metodi za njihovo stvaranje, primjerene u datim okolnostima. (Vidjeti tačke A57-A58.)
13. U reagiranju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, kako se zahtijeva MRevS-om 330,⁶ revizor će, vodeći računa o vrsti računovodstvene procjene, poduzeti jedno ili više od sljedećeg: (Vidjeti tačke A59-A61.)
 - (a) utvrditi pružaju li događaji nastali do datuma revizorova izvještaja revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom; (Vidjeti tačke A62-A67.)
 - (b) testirati kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu i podatke na kojima se ona zasniva. U obavljanju toga, revizor će ocijeniti: (Vidjeti tačke A68-A70.)
 - (i) je li korištena metoda mjerenja primjerena datim okolnostima; i (Vidjeti tačke A71-A76.)
 - (ii) jesu li pretpostavke koje je koristio menadžment razumne u kontekstu ciljeva mjerenja iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; (Vidjeti tačke A77-A83.)

⁵ MRevS 315, tačka 25.

⁶ MRevS 330, tačka 5.

- (c) testirati efikasnost djelovanja kontrola nad načinom kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu, zajedno s odgovarajućim dokaznim postupcima; i (Vidjeti tačke A84-A86.)
 - (d) odrediti tačku procjene ili raspon procjena za ocjenjivanje tačke procjene menadžmenta. Za tu svrhu: (Vidjeti tačke A87-A91.)
 - (i) ako revizor koristi pretpostavke ili metode koje se razlikuju od onih koje koristi menadžment, revizor će steći dovoljno razumijevanje pretpostavki ili metoda menadžmenta za ustanovljivanje da revizorova tačka procjene ili raspon procjena uzima u obzir relevantne varijable, kao i za ocjenjivanje svake značajne razlike u odnosu na tačku procjene menadžmenta; i (Vidjeti tačku A92.)
 - (ii) Ako revizor zaključi da je primjereno koristiti raspon, revizor će suziti raspon, na osnovu raspoloživih revizijskih dokaza, sve dok se svi ishodi unutar tog raspona smatraju razumnim. (Vidjeti tačke A93-A95.)
14. U određivanju pitanja navedenih u tački 12 ili u reagiranju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uskladustočkom 13, revizor će razmotriti jesu li potrebne specijalističke vještine ili znanja u vezi s jednim ili više aspekata računovodstvenih procjena kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. (Vidjeti tačke A96-A101.)

Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike

Nesigurnost procjene

15. Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, osim obavljanja drugih dokaznih postupaka kako bi se ispunili zahtjevi MReVS-a 330,⁷ revizor će ocijeniti i sljedeće: (Vidjeti tačku A102.)
- (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 tačke A103-A106.)
 - (b) jesu li razumne značajne pretpostavke koje je koristio menadžment; i (Vidjeti tačke A107-A109.)
 - (c) u slučaju kad je relevantno za razumnost značajnih pretpostavki koje je koristio menadžment ili za odgovarajuću primjenu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, namjeru menadžmenta da provede određeni pravac djelovanja i njegovu mogućnost da to učini. (Vidjeti tačku A110.)

⁷ MReVS 330, tačka 18.

16. Ako, po revizorovoj prosudbi, menadžment nije odgovarajuće sagledao učinke nesigurnosti procjene na računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će, ako smatra neophodnim, odrediti raspon pomoću kojeg će ocijeniti razumnost računovodstvene procjene. (Vidjeti tačke A111-A112.)

Kriterij za priznavanje i mjerenje

17. Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome je li u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja:
- (a) odluka menadžmenta da prizna ili ne prizna računovodstvene procjene u finansijskim izvještajima; i (Vidjeti tačke A113-A114.)
 - (b) odabrana osnova mjerenja za računovodstvene procjene. (Vidjeti tačku A115.)

Ocjenjivanje razumnosti računovodstvene procjene i utvrđivanje pogrešnih prikazivanja

18. Revizor će ocijeniti, na osnovu revizijskih dokaza, jesu li računovodstvene procjene u finansijskim izvještajima ili razumne u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja ili pogrešno prikazane. (Vidjeti tačke A116-A119.)

Objave povezane s računovodstvenim procjenama

19. Revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li objave u finansijskim izvještajima u vezi s računovodstvenim procjenama u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. (Vidjeti tačke A120-A121.)
20. Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će također ocijeniti primjerenost objava o njihovim nesigurnostima procjene u finansijskim izvještajima u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. (Vidjeti tačke A122-A123.)

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta

21. Revizor će pregledati prosudbe i odluke koje jedini menadžment pristanju računovodstvenih procjena kako bi prepoznao postoje li pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta. Za svrhe stvaranja zaključka o razumnosti pojedine računovodstvene procjene, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta sami za sebe ne čine pogreške. (Vidjeti tačke A124-A125.)

Pisane izjave

22. Revizor će pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome vjeruju li oni da su pretpostavke koje su koristili pri stvaranju računovodstvenih procjena razumne. (Vidjeti tačke A126-A127.)

Dokumentacija

23. U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti:⁸
- (a) osnovu za revizorove zaključke o razumnosti računovodstvenih procjena koje stvaraju značajne rizike i za njihovu objavu; i
 - (b) pokazatelje mogućih pristranosti menadžmenta, ako ih ima. (Vidjeti tačku A128.)

Z

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sadržaj računovodstvenih procjena (Vidjeti tačku 2.)

- A1. Zbog neizvjesnosti svojstvene poslovnim aktivnostima, neke stavke finansijskog izvještaja mogu biti samo procijenjene. Osim toga, određene karakteristike imovine, obaveza ili sastavnih dijelova kapitala ili osnove mjerenja ili metode propisane okvirom finansijskog izvještavanja, mogu stvarati potrebu da se procjenjuju stavke finansijskog izvještaja. Neki okviri finansijskog izvještavanja propisuju određene metode mjerenja i objave za koje se zahtijeva da se daju u finansijskim izvještajima, dok su drugi okviri finansijskog izvještavanja manje određeni. U Dodatku ovog MRevS-a razmatraju se mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima finansijskog izvještavanja.
- A2. Neke računovodstvene procjene uključuju relativnu nesigurnost procjene i mogu stvarati niže rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, na primjer:
- računovodstvene procjene nastale u subjektima koji su angažirani u poslovnim aktivnostima koje nisu složene;
 - računovodstvene procjene koje se učestalo rade i ažuriraju jer se odnose na rutinske transakcije;
 - računovodstvene procjene izvedene iz podataka koji su brzo dostupni, kao što su objavljeni podaci o kamatnim stopama ili cijenama vrijednosnih papira na berzi. Takvi se podaci, u kontekstu računovodstvene procjene fer vrijednosti, nazivaju – “uočljivi”;
 - računovodstvene procjene fer vrijednosti gdje je metoda mjerenja propisana primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja jednostavna i može se lako primijeniti na imovinu ili obveze koji zahtijevaju mjerenje po fer vrijednosti;
- i

⁸ MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, tačke 8-11 i tačka A6.

REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA, UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE PROCJENE FER VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA

- računovodstvene procjene fer vrijednosti gdje je model korišten za mjerenje računovodstvene procjene dobro poznat ili općeprihvaćen, pod uvjetom da su uočljive pretpostavke ili ulazne veličine za model.
- A3. Za neke računovodstvene procjene, međutim, može biti relativno velika nesigurnost procjene, naročito kad se zasnivaju na značajnim pretpostavkama, na primjer:
- računovodstvene procjene povezane s ishodom sudskog spora;
 - računovodstvene procjene fer vrijednosti za derivativne finansijske instrumente kojima se ne trguje javno; i
 - računovodstvene procjene fer vrijednosti za koje se koristi vrlo specijalizirani model koji je kreirao subjekt ili za koje su pretpostavke ili ulazne veličine takve da se ne mogu vidjeti na tržištu.
- A4. Stepen nesigurnosti procjene razlikuje se prema vrsti računovodstvene procjene, mjeri u kojoj je metoda ili model za stvaranje računovodstvene procjene općeprihvaćena metoda ili općeprihvaćen model i prema subjektivnosti pretpostavki korištenih za stvaranje računovodstvene procjene. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom može biti toliko velika da se ne ispunjavaju kriteriji priznavanja iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i računovodstvena procjena ne može se stvoriti.
- A5. Sve stavke finansijskog izvještaja koje zahtijevaju mjerenje po fer vrijednosti ne uključuju nesigurnost procjene. Na primjer, to može biti slučaj za neke stavke finansijskog izvještaja gdje postoji aktivno i otvoreno tržište koje osigurava brzo dostupne i pouzdane informacije o cijenama po kojima se događaju stvarne razmjene, a u tom je slučaju postojanje objavljenih kotacijskih cijena obično najbolji revizijski dokaz za fer vrijednosti. Međutim, nesigurnost procjene može postojati čak i kada su metoda vrednovanja i podaci dobro definirani. Na primjer, vrednovanje vrijednosnih papira u kotaciji na aktivnom i otvorenom tržištu po kotacijskim tržišnim cijenama može zahtijevati prepravljane ako je paket značajan u odnosu na tržište ili je podložan ograničenjima u pogledu utrživosti. Osim toga, opće ekonomske prilike koje postoje u nekom vremenu, na primjer, nelikvidnost na određenom tržištu, mogu utjecati na nesigurnost procjene.
- A6. Dodatni primjeri situacija gdje mogu biti potrebne računovodstvene procjene, različite od računovodstvenih procjena fer vrijednosti, uključuju:
- ispravljanje sumnjivih potraživanja;
 - zastarjele zalihe;
 - obaveze za otklanjanje reklamacija tokom garantnog perioda;
 - metode amortizacije ili vijek upotrebe imovine;

- ispravljanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja gdje postoji neizvjesnost u pogledu nadoknadivosti tih vrijednosti;
- ishod dugoročnih ugovora; i
- troškove na osnovu okončavanja sudskog postupka i presuda.

A7. Dodatni primjeri situacija gdje mogu biti potrebne računovodstvene fer vrijednosti, uključuju:

- složene finansijske instrumente, kojima se ne trguje na aktivnom i otvorenom tržištu;
- plaćanja po osnovu dionica;
- nekretnine ili opremu koja se drži za prodaju;
- određenu imovinu ili obavezu stečena u poslovnim kombinacijama, uključujući goodwill i dugotrajnu nematerijalnu imovinu; i
- transakcije koje uključuju razmjenu imovine ili obaveza između nezavisnih strana bez novčane naknade, na primjer, nemonetarna razmjena proizvodnih pogona u različitim djelatnostima.

A8. Procjene uključuju prosudbe na osnovu informacija raspoloživih kada su sastavljeni finansijski izvještaji. Za mnoge računovodstvene procjene, to uključuje stvaranje pretpostavki o pitanjima koja su neizvjesna u vrijeme procjenjivanja. Revizor nije odgovoran za predviđanje budućih uvjeta, transakcija ili događaja koji bi, da su poznati u vrijeme revizije, mogli značajno utjecati na radnje menadžmenta ili pretpostavke koje je koristio menadžment.

Pristranost menadžmenta

A9. Okviri finansijskog izvještavanja često traže neutralnost, odnosno odsustvo pristranosti. Računovodstvene procjene su, međutim, neprecizne, na njih može utjecati i prosudba menadžmenta. Takva prosudba može uključiti nenamjernu ili namjernupristranost menadžmenta (na primjer, kao posljedicu motivacije da se postigne željeni rezultat). Podložnost računovodstvene procjene pristranosti menadžmenta povećava se subjektivnošću sadržanom u stvaranju procjene. Nenamjerna pristranost menadžmentaimogućnostzanamjernu pristranost menadžmenta svojstvene su subjektivnim odlukama koje su često potrebne pri stvaranju računovodstvene procjene. Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta prepoznati tokom revizija prethodnih perioda utječu na revizorovo planiranje i revizorove aktivnosti prepoznavanja i procjenjivanja rizika u tekućem razdoblju.

A10. Može biti teško otkritipristranost menadžmenta na nivou knjigovodstvenog računa. Ono se može prepoznati kada se sagledava zbir grupa računovodstvenih procjena ili

sve računovodstvene procjene ili kada se posmatra kroz brojne računovodstvene periode. Iako je neki oblik pristranosti menadžmenta svojstven subjektivnim odlukama, u stvaranju takvih prosudbi ne može biti namjere menadžmenta da dovede u zabludu korisnike finansijskih izvještaja. U slučaju da, međutim, postoji namjera dovođenja u zabludu, pristranost menadžmenta je u svrhu prevare po svojoj suštini.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A11. Subjeksi javnog sektora mogu u svom posjedu imati značajnu specijaliziranu imovinu za koju nema brzo dostupnih i pouzdanih izvora informacija za svrhe mjerenja po fer vrijednosti ili drugim osnovama za tekuće vrijednosti, ili kombinacije i jednog i drugog. Često specijalizirana imovina ne stvara novčane tokove i nema aktivno tržište. Mjerenje po fer vrijednosti zbog toga obično zahtijeva procjenu i može biti složeno i, u nekim rijetkim slučajevima, moguće je da uopće neće biti izvodivo.

Postupci procjene rizika i povezane radnje (Vidjeti tačku 8.)

A12. Postupci procjene rizika i povezane radnje zahtijevane točkom 8 ovog MRevSa pomažu revizoru u stvaranju očekivanja o sadržaju i vrstama računovodstvenih procjena koje subjekt može imati. Revizorovo osnovno sagledavanje usmjereno je na pitanje je li razumijevanje koje je stekao dovoljno da prepozna i ocijeni rizike značajnog pogrešnog prikaza u vezi s računovodstvenim procjenama i da planira vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka.

Stjecanja razumijevanja zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 8(a).)

A13. Stjecanja razumijevanja zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja pomaže revizoru u utvrđivanju, na primjer:

- propisuje li okvir određene uvjete za priznavanje⁹ ili metode za mjerenje računovodstvenih procjena;
- određuje li okvir određene uvjete koji dopuštaju ili zahtijevaju mjerenje po fer vrijednosti, na primjer, pozivanjem na namjere menadžmenta da zadrži određeni pravac djelovanja u vezi s imovinom ili obavezom; i
- određuje li okvir zahtijevane ili dopuštene objave.

Stjecanje tog razumijevanja također stvara revizoru osnovu za raspravu s menadžmentom o tome kako je menadžment primijenio te zahtjeve relevantne za računovodstvene procjene te za revizorovo utvrđivanje jesu li odgovarajuće primijenjeni.

⁹ Većina okvira finansijskog izvještavanja zahtijeva uključivanje u bilans ili račun dobiti i gubitka stavki koje ispunjavaju uvjete za priznavanje. Objava računovodstvenih politika ili dodavanje bilježaka u finansijske izvještaje ne ispravlja propust priznavanja takvih stavki, kao ni računovodstvenih procjena.

- A14. Okviri finansijskog izvještavanja mogu pružati upute menadžmentu o određivanju tačke procjene (iznosa), gdje postoje alternative. Neki okviri finansijskog izvještavanja, na primjer, zahtijevaju da odabrana tačka procjene bude ona koja odražava presudbu menadžmenta o najvjerojatnijem ishodu.¹⁰ Drugi mogu zahtijevati, na primjer, korištenje diskontirane, vjerovatnoćom ponderirane, očekivane vrijednosti. U nekim slučajevima, moguće je da menadžment može direktno utvrditi tačku procjene. U drugim slučajevima, menadžment je moguće pouzdano utvrditi samo nakon razmatranja alternativnih pretpostavki ili ishoda iz kojih je moguće odrediti tačku procjene.
- A15. Okviri finansijskog izvještavanja mogu zahtijevati objavu informacija u vezi sa značajnim pretpostavkama na koje je računovodstvena procjena naročito osjetljiva. Štoviše, kad postoji visok stepen nesigurnost procjene, neki okviri finansijskog izvještavanja ne dopuštaju priznavanje računovodstvene procjene u finansijskim izvještajima, nego se mogu zahtijevati određene objave u bilješkama uz finansijske izvještaje.

Stjecanja razumijevanja kako menadžment prepoznaje potrebu za računovodstvenom procjenom (Vidjeti tačku 8(b).)

- A16. Sastavljanje finansijskih izvještaja zahtijeva da menadžment utvrdi uzrokuje li transakcija, događaj ili uvjet potrebu za stvaranjem računovodstvene procjene te jesu li sve neophodne računovodstvene procjene priznate, izmjerene i objavljene u finansijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
- A17. Menadžment prepoznaje transakcije, događaje ili uvjete koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama uglavnom se zasnivajući na:
- znanju menadžmenta o poslovanju subjekta i djelatnosti u kojoj posluje;
 - znanju menadžmenta o implementaciji poslovnih strategija u tekućem periodu;
 - gdje je primjenjivo, kumulativnom iskustvu menadžmenta u sastavljanju finansijskih izvještaja subjekta u prethodnim periodima.

U takvim slučajevima, revizor može steći razumijevanje o tome kako menadžment prepoznaje potrebu za računovodstvenim procjenama primarno postavljanjem pitanja menadžmentu. U drugim slučajevima, gdje je proces menadžmenta jače strukturiran, na primjer, gdje menadžment ima formalnu službu upravljanja rizicima, revizor može obaviti postupke procjene rizika usmjerene na metode i postupke koje slijedi menadžment pri periodičnom pregledavanju okolnosti koje stvaraju računovodstvene

¹⁰ Različiti okviri finansijskog izvještavanja mogu koristiti različitu terminologiju za opisivanje tačke procjene na ovaj način.

procjene i, prema potrebi, ponovno procjenjivati računovodstvene procjene. Potpunost računovodstvenih procjena često je važna u revizorovom razmatranju, naročito za računovodstvene procjene u vezi s obavezama.

A18. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja stečeno tokom obavljanja postupaka procjene rizika, zajedno s drugim revizijskim dokazima pribavljenim tokom odvijanja revizije, pomažu revizoru u prepoznavanju okolnosti ili promjena u okolnostima, koje mogu stvarati potrebu za računovodstvenu procjenu.

A19. Ispitivanje menadžmenta o promjenama u okolnostima može uključiti, na primjer, pitanja o tome:

- je li subjekt angažiran u novoj vrsti transakcije koja može zahtijevati računovodstvene procjene;
- jesu li se izmijenili uvjeti transakcije koji mogu zahtijevati računovodstvene procjene;
- jesu li se izmijenile računovodstvene politike u vezi s računovodstvenim procjenama, kao posljedica promjena u zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja ili iz nekog drugog razloga;
- jesu li nastale regulatorne ili druge promjene izvan kontrole menadžmenta koje mogu zahtijevati da menadžment izmijeni, ili stvori nove, računovodstvene procjene; i
- jesu li nastali novi uvjeti ili događaji koji mogu stvarati potrebu za novim ili izmijenjenim računovodstvenim procjenama.

A20. Tokom revizije, revizor može prepoznati transakcije, događaje i uvjete koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama, a koje je menadžment propustio prepoznati. MRevS 315 bavi se okolnostima u kojim revizor prepoznaje rizike značajnog pogrešnog prikaza koje je menadžment propustio prepoznati, kao i utvrđivanjem postoji li značajan nedostatak u internim kontrolama u vezi sa postupkom procjena rizika u subjektu.¹¹

Posebna razmatranja za manje subjekte

A21. Stjecanje ovog razumijevanja za manje subjekte često je manje složeno jer su njihove poslovne aktivnosti često ograničene i transakcije su manje složene. Također, često jedna osoba, na primjer vlasnik-menadžer, prepoznaje potrebu za stvaranjem računovodstvene procjene i revizor može u skladu s tim usmjeriti svoja pitanja.

¹¹ MRevS 315, tačka 16.

Stjecanja razumijevanja kako menadžment stvara računovodstvene procjene (Vidjeti tačku 8(c).)

A22. Sastavljanje finansijskih izvještaja također zahtijeva da menadžment ustanovi postupak finansijskog izvještavanja za stvaranje računovodstvenih procjena, uključujući i odgovarajuće interne kontrole. Takav postupak uključuje sljedeće:

- odabiranje odgovarajućih računovodstvenih politika i propisivanje procesa procjenjivanja, uključujući odgovarajuće metode procjenjivanja ili vrednovanja te, gdje je primjenjivo, i modela;
- stvaranje ili prepoznavanje relevantnih podataka i pretpostavki koje utječu na računovodstvene procjene; i
- periodično pregledavanje okolnosti koje uzrokuju računovodstvene procjene i ponovno procjenjivanje računovodstvenih procjena prema potrebi.

A23. Pitanja koja revizor može razmatrati pri stjecanju razumijevanja kako menadžment stvara računovodstvene procjene uključuju, na primjer:

- vrste računa ili transakcija na koje se odnose računovodstvene procjene (na primjer, nastaju li računovodstvene procjene iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija ili nastaju iz nerutinskih i neponavljajućih transakcija);
- koristi li menadžment i, ako je odgovor potvrđan, na koji način koristi priznate tehnike mjerenja za stvaranje određenih računovodstvenih procjena; i
- jesu li računovodstvene procjene stvorene na temelju podataka dostupnih prije datuma kraja perioda i, ako je odgovor potvrđan, je li i kako je menadžment uzeo u obzir učinke događaja, transakcija i promjena u okolnostima nastalim između tog datuma i kraja perioda.

Metoda mjerenja, uključujući korištenje modela (Vidjeti tačku 8(c)(i).)

A24. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može za računovodstvenu procjenu propisati metodu mjerenja, na primjer, određeni model koji treba biti korišten u mjerenju procjene fer vrijednosti. U mnogim slučajevima, međutim, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne propisuje metodu mjerenja ili može navoditi alternativne metode za mjerenja.

A25. Kada primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne propisuje određenu metodu koju bi trebalo koristiti u datim okolnostima, pitanja koja revizor može razmatrati pri stjecanju razumijevanja metoda ili, gdje je primjenjivo modela, korištenih za stvaranje računovodstvenih procjena uključuju, na primjer:

- kako menadžment, kada odabire određenu metodu, razmatra vrstu imovine ili obveze koja se procjenjuje; i

- posluje li subjekt u određenoj djelatnosti, industriji ili okruženju u kojima postoje metode koje se uobičajeno koriste za stvaranje određene vrste računovodstvene procjene.

A26. Mogu postojati većirizici značajnog pogrešnog prikazivanja uslučajevima, na primjer, u kojima je menadžment interno razvio model koji treba koristiti u stvaranju računovodstvene procjene ili odstupio od metode koja se uobičajeno koristi u određenoj industriji ili određenom okruženju.

Relevantne kontrole (Vidjeti tačku 8(c)(ii).)

A27. Pitanja koja revizor može razmotriti u stjecanju razumijevanja relevantnih kontrola uključuju, na primjer, iskustvo i kompetentnosti onih koji stvaraju računovodstvene procjene te kontrole povezane s:

- načinom na koji menadžment utvrđuje potpunost, relevantnost i tačnost podataka korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena;
- pregledavanjem i odobravanjem računovodstvenih procjena, kao i pretpostavki ili ulaznih veličina za njihovo stvaranje, koje obavljaju odgovarajući nivoi menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje; i
- podjelom dužnosti između onih koji stvaraju obaveze subjektu za transakcije iz kojih one nastaju i onih koji su odgovorni za stvaranje računovodstvenih procjena, kao i s pitanjem vodi li se računa pri primjerenom dodjeljivanju odgovornosti o vrsti subjekta i njegovim proizvodima ili uslugama (na primjer, u slučaju velike finansijske institucije, relevantna podjela dužnosti može uključiti nezavisnu službu odgovornu za procjenjivanje i vrednovanje fer vrijednosti cijena vlasničkih finansijskih proizvoda subjekta u kojoj su zaposlene osobe kojima primanja nisu povezana s tim proizvodima).

A28. Ostale kontrole mogu biti relevantne za stvaranje računovodstvenih procjena u zavisnosti od okolnosti. Na primjer, ako subjekt koristi određene modele za stvaranje računovodstvenih procjena, menadžment može utvrditi određene politike i postupke za takve modele. Relevantne kontrole mogu uključiti, na primjer, one ustanovljene u vezi s:

- oblikovanjem i razvojem ili izborom određenog modela za određenu svrhu;
- korištenjem modela; i
- održavanjem i periodičnim ocjenjivanjem integriteta modela.

Korištenje eksperata od strane menadžmenta (Vidjeti tačku 8(c)(iii).)

A29. Menadžment može imati, ili subjekt može zapošljavati osobe koje imaju iskustvo i kompetentnost za utvrđivanje zahtijevanih tački procjena. U nekim slučajevima, me-

đutim, menadžment može trebati angažirati eksperte kako bi ih oni utvrdili ili pomogli u njihovom utvrđivanju. Ta potreba može nastati zbog, na primjer:

- specifičnosti vrste pitanja koje zahtijeva procjenjivanje, na primjer, mjerenje mineralnih rezervi ili rezervi ugljikovodika u ekstraktivnim industrijama;
- tehničkih svojstava modela potrebnog za ispunjavanje zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, kao što može biti u slučaju određenih mjerenja po fer vrijednosti; i
- neuobičajenosti ili neučestalosti vrste uvjeta, transakcije ili događaja koji zahtijevaju računovodstvenu procjenu.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A30. U manjim subjektima, okolnosti koje zahtijevaju računovodstvenu procjenu često su takve daje vlasnik-menadžer u stanju odrediti zahtijevanu tačku procjene. U nekim slučajevima, međutim, bit će potreban ekspert. Rasprava s vlasnikom-menadžerom u ranoj etapi revizijskog procesa o svakoj vrsti računovodstvene procjene, potpunosti zahtijevanih računovodstvenih procjena i primjerenosti procesa procjenjivanja može pomoći vlasniku-menadžeru u određivanju je li potrebno koristiti eksperta.

Pretpostavke (Vidjeti tačku 8(c)(iv).)

A31. Pretpostavke su nerazdvojni sastavni dio računovodstvenih procjena. Pitanja koja revizor može razmotriti u stjecanju razumijevanja pretpostavki na kojima se zasnivaju računovodstvene procjene uključuju, na primjer:

- vrste pretpostavki, uključujući i one za koje je vjerovatno da su značajne pretpostavke;
- kako menadžment procjenjuje jesu li pretpostavke relevantne i potpune (tj. da su u obzir uzete sve relevantne varijable);
- gdje je primjenjivo, kako menadžment utvrđuje da su korištene pretpostavke međusobno dosljedne;
- odnose li se pretpostavke na pitanja pod kontrolom menadžmenta (na primjer, pretpostavke o programima održavanja koji mogu utjecati na procjenu vijeka upotrebe imovine) i kako se uklapaju u poslovne planove subjekta i vanjsko okruženje, ili na pitanja koja su izvan njegove kontrole (na primjer, pretpostavke o kamatnim stopama, stopama mortaliteta, potencijalnim pravosudnim ili regulatornim aktivnostima ili o kolebljivosti i vremenskom rasporedu budućih novčanih tokova); i
- vrste i obim dokumentacije, ako je ima, koja potkrjepljuje pretpostavke.

Pretpostavke može dati, ili na njih ukazati, ekspert kako bi pomogao menadžmentu u stvaranju računovodstvenih procjena. Takve pretpostavke, kada ih koristi menadžment, postaju pretpostavke menadžmenta.

- A32. U neki slučajevima, pretpostavke se mogu nazivati ulaznim veličinama, na primjer, kad menadžment koristi model za stvaranje računovodstvene procjene, iako se pojam – ulazne veličine također može koristiti za polazne podatke na koje se primjenjuje određena pretpostavka.
- A33. Menadžment može potkrijepiti pretpostavke različitim vrstama informacija iz internih ili eksternih izvora, čija će se relevantnost i pouzdanost razlikovati. U nekim slučajevima, pretpostavka može biti pouzdano utemeljena na primjenjivim informacijama iz eksternog izvora (na primjer, objavljena kamatna stopa ili drugi statistički podatak) ili iz internih izvora (na primjer, historijske informacije ili prethodni uvjeti koje je iskusio subjekt). U drugim slučajevima, pretpostavka može biti subjektivnija, na primjer, kada subjekt nema iskustvo u vezi s eksternim izvorima na koje se oslanja.
- A34. U slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, pretpostavke odražavaju, ili su u skladu s onim što bi informirane, spremne strane (ponekad nazvane “tržišni učesnici” ili ekvivalentno tome) koristile u određivanju fer vrijednosti kada razmjenjuju imovinu ili podmiruju obvezu. Određene pretpostavke također će se razlikovati prema karakteristikama imovine ili obaveze koja se vrednuje, korištenoj metodi vrednovanja (na primjer, tržišni pristup ili pristup prema dobiti) i zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.
- A35. U vezi s računovodstvenim procjenama fer vrijednosti, pretpostavke ili ulazne veličine razlikovat će se prema njihovim izvorima i osnovama, kako slijedi:
- (a) one koje odražavaju što bi tržišni učesnici koristili u određivanju cijene imovine ili obaveze stvorene na osnovu tržišnih podataka dobivenih iz izvora nezavisnih od subjekta koji izvještava (ponekad se nazivaju – “uočljive ulazne veličine” ili ekvivalentno tome); i
 - (b) one koje odražavaju vlastite prosudbe subjekta o pretpostavkama koje bi tržišni učesnici koristili u određivanju cijene imovine ili obaveze stvorene na osnovu najboljih informacija raspoloživih u datim okolnostima (ponekad se nazivaju – “neuočljive ulazne veličine” ili ekvivalentno tome).
- U praksi, međutim, razlika između (a) i (b) nije uvijek očigledna. Osim toga, može biti potrebno da menadžment izabere između brojnih različitih pretpostavki koje koriste različiti tržišni učesnici.
- A36. Obim subjektivnosti, poput toga je li pretpostavka ili ulazna veličina uočljiva, utječe na stepen nesigurnosti procjene te, na taj način, i na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza za određenu računovodstvenu procjenu.

Promjene u metodama za stvaranje računovodstvene procjene (Vidjeti tačku 8(c)(v).)

A37. Pri ocjenjivanju kakomenadžment stvarara računovodstvene procjene, odrevizora se zahtijeva da razumije je li bilo ili bi trebalo biti promjena u odnosu na metode prethodnog perioda korištene za stvaranje računovodstvenih procjena. Određenu metodu procjene možda će biti potrebno promijeniti kao reakciju na promjene u okruženju ili okolnostima koje utječu na subjekt ili na zahtjeve iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Ako je menadžment promijenio metodu za stvaranje računovodstvene procjene, važno je da menadžment može pokazati da je nova metoda primjerenija, ili je sama po sebi reakcija na takve promjene. Na primjer, ako menadžment mijenja osnovu računovodstvene procjene s pristupa povezivanja na tržište na korištenje modela, revizor preispituje jesu li pretpostavke menadžmenta o tržištu razumne u kontekstu ekonomskih okolnosti.

Nesigurnost procjene (Vidjeti tačku 8(c)(vi).)

A38. Pitanja koja revizor može razmotriti u stjecanju razumijevanja je li i, ako je, na koji način menadžment procijenio učinak nesigurnosti procjene uključuju, na primjer:

- je li i, ako jeste, na koji način je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, na primjer, obavljanjem analize osjetljivosti kako bi utvrdio učinak promjena u pretpostavkama na računovodstvenu procjenu;
- kako menadžment određuje računovodstvenu procjenu kada analiza pokazuje scenarije s brojnim ishodima; i
- prati li menadžment ishode računovodstvenih procjena stvorenih u prethodnom razdoblju i reagira li menadžment adekvatno na ishod tih postupaka monitoringa.

Pregledavanje računovodstvenih procjena iz prethodnog perioda (Vidjeti tačku 9.)

A39. Ishod računovodstvene procjene često će se razlikovati od računovodstvene procjene priznate u finansijskim izvještajima prethodnog perioda. Obavljanjem postupaka procjene rizika zbog prepoznavanja i razumijevanja razloga za takve razlike, revizor može steći:

- informacije u vezi s efikasnošću procesa procjene koju menadžment obavlja za prethodni period, na osnovu kojih može prosuditi vjerovatnu efikasnost procesa koji menadžment obavlja za tekući period;
- revizijske dokaze koji su važni za ponovno ocjenjivanje, u tekućem razdoblju, računovodstvenih procjena za prethodni period; i
- revizijske dokaze o pitanjima kao što je nesigurnost procjene, za koja može biti zahtijevano da ih se objavi u finansijskim izvještajima.

- A40. Pregled računovodstvenih procjena za prethodni period također može pomoći revizoru da u tekućem periodu prepozna okolnosti ili uvjete koji povećavaju podložnost računovodstvenih procjena mogućoj pristranosti menadžmenta ili koji ukazuju na njenu prisutnost. Revizorov profesionalni skepticizam pomaže u prepoznavanju takvih okolnosti ili uvjeta i u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka.
- A41. Retrospektivni pregled prosudbi menadžmenta i pretpostavki u vezi sa značajnim računovodstvenim procjenama također se zahtijeva prema MRevS-u 240.¹² Kao reakcija na rizike zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta, taj se pregled obavlja u sklopu zahtjeva da revizor oblikuje i obavi postupke kako bi pregledao računovodstvene procjene radi otkrivanja pristranosti koje mogu predstavljati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare. Iz praktičnih razloga, revizorov pregled računovodstvenih procjena iz prethodnog perioda kao postupak procjene rizika u skladu s ovim MRevS-om može se obaviti zajedno s pregledom koji zahtijeva MRe-vS 240.
- A42. Revizor može prosuditi da je potreban detaljniji pregled za one računovodstvene procjene koje su prepoznate tokom prethodnog perioda kao one s većom nesigurnošću procjene, ili za one računovodstvene procjene koje su značajno izmijenjene u odnosu na prethodni period. S druge strane, na primjer, za računovodstvene procjene koje nastaju iz evidentiranih rutinskih i ponavljajućih transakcija, revizor može prosuditi da je za svrhe pregleda dovoljna primjena analitičkih postupaka kao postupaka procjene rizika.
- A43. Za računovodstvene procjene fer vrijednosti i druge računovodstvene procjene koje se zasnivaju na tekućim uvjetima na datum mjerenja, može postojati veliko odstupanje između iznosa fer vrijednosti priznatih u finansijskim izvještajima prethodnog perioda i ishoda ili iznosa ponovno procijenjenog za svrhe tekućeg perioda. To je zbog toga što se cilj mjerenja za takve računovodstvene procjene bavi percepcijama o vrijednosti u određenom vremenskom trenutku, a koja se može značajno i brzo promijeniti, kao što se mijenja okruženje u kojem subjekt posluje. Revizor zbog toga može usmjeriti pregled na pribavljanje informacija koje bi bile relevantne za prepoznavanje i ocjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, u nekim slučajevima stjecanje razumijevanja promjena pretpostavki tržišnih učesnika koje su utjecale na ishod računovodstvenih procjena za fer vrijednosti prethodnog perioda vjerovatno neće pružiti relevantne informacije za svrhe revizije. Ako je to slučaj, tada revizorovo razmatranje ishoda računovodstvenih procjena fer vrijednosti prethodnog perioda može biti usmjereno više prema razumijevanju efikasnosti tog ranijeg postupka procjenjivanja, tj. na praćenje prethodnih rezultata menadžmenta, na osnovu čega revizor može prosuditi o vjerovatnoj efikasnosti tekućih postupaka menadžmenta.

¹² MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja", tačka 32(b)(ii).

A44. Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa priznatog u finansijskim izvještajima prethodnog perioda ne predstavlja neophodno i pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja prethodnog perioda. Međutim, ono to može biti ako, na primjer, razlika nastaje na osnovu informacija koje su bile dostupne menadžmentu kada su dovršeni finansijski izvještaji prethodnog perioda, ili za koje bi bilo razumno očekivati da su bile pribavljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih finansijskih izvještaja. Mnogi okviri finansijskog izvještavanja sadrže uputstva za razlikovanje promjena u računovodstvenim procjenama koje predstavljaju pogrešne prikaze od onih koje to nisu, i adekvatnu primjenu neophodnog računovodstvenog postupka.

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

Nesigurnost procjene (Vidjeti tačku 10.)

A45. Na stepen nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom mogu utjecati faktori kao što su:

- obim u kojem računovodstvena procjena zavisi od prosudbe;
- osjetljivost računovodstvene procjene na promjene u pretpostavkama;
- postojanje priznatih tehnika mjerenja koje mogu ublažiti nesigurnost procjene (iako subjektivnost pretpostavki korištenih kao ulazne veličine može ipak stvoriti nesigurnost procjene);
- dužina perioda prognoze i relevantnost podataka na osnovu prošlih događaja za prognozu budućih događaja;
- dostupnost pouzdanih podataka iz vanjskih izvora; i
- obim u kojem se računovodstvena procjena zasniva na uočljivim i neuočljivim ulaznim veličinama.

Na stepen nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom može utjecati podložnost procjene pristranosti.

A46. Pitanja koja revizor razmatra u procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikaza također mogu uključiti:

- stvarnu ili očekivanu veličinu računovodstvene procjene;
- evidentirani iznos računovodstvene procjene (tj. tačku procjene menadžmenta) u odnosu na iznos koji je revizor očekivao da će biti iskazan;
- je li menadžment koristio eksperta u stvaranju računovodstvene procjene; i
- ishod pregleda računovodstvene procjene prethodnog perioda.

Velika nesigurnost procjene i značajni rizici (Vidjeti tačku 11.)

A47. Primjeri računovodstvenih procjena koji mogu imati veliku nesigurnost procjene uključuju sljedeće:

- računovodstvene procjene koje jako zavise od prosudbe, na primjer, prosudbe o ishodu sudskih sporova ili iznosa i vremenskog rasporeda budućih novčanih tokova koji zavise od neizvjesnih događaja tokom više godina u budućnosti;
- računovodstvene procjene koje nisu izračunate korištenjem priznatih tehnika mjerenja;
- računovodstvene procjene gdje rezultati revizorovog pregleda sličnih računovodstvenih procjena sadržanih u finansijskim izvještajima prethodnog perioda-pokazuju značajne razlike između izvorne računovodstvene procjene i stvarnog ishoda; i
- računovodstvene procjene fer vrijednosti za koje se koristi vrlo specijaliziran interno razvijen model ili za koje nema uočljive ulazne veličine.

A48. Pravidno neznačajna računovodstvena procjena može imati potencijal da rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog nesigurnosti procjene povezane s tom procjenom; to znači da veličina iznosa priznatog ili objavljenog u finansijskim izvještajima za računovodstvenu procjenu ne mora biti pokazatelj nesigurnosti procjene.

A49. U nekim je okolnostima nesigurnost procjene toliko velika da se ne može napraviti razumna računovodstvena procjena. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može, stoga, zabranjivati priznavanje stavke u finansijskim izvještajima ili njeno mjerenje po fer vrijednosti. U takvim slučajevima, značajni rizici ne odnose se samo na to treba li priznati računovodstvenu procjenu ili treba li je mjeriti po fer vrijednosti, nego također i na adekvatnost objava. U vezi s takvim računovodstvenim procjenama, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može zahtijevati objavljivanje računovodstvene procjene i s njima povezanih velikih nesigurnosti procjena. (Vidjeti tačke A120-A123.)

A50. Ako revizor utvrdi da računovodstvena procjena stvara značajan rizik, od revizora se zahtijeva da stekne razumijevanje kontrola subjekta, kao i kontrolnih aktivnosti.¹³

A51. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene računovodstvene procjene može stvoriti značajnu sumnju u mogućnosti subjekta da nastavi poslovati po konceptu vremenske neograničenosti poslovanja. MRevS 570¹⁴ ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva u takvim okolnostima.

¹³ MRevS 315, tačka 29.

¹⁴ MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja".

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza (Vidjeti tačku 12.)

A52. MRevS 330 zahtijeva da revizor oblikuje i obavi revizijske postupke koji su u pogledu vrsta, vremenskog rasporeda i obima reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s računovodstvenim procjenama i na nivou finansijskih izvještaja i nivou tvrdnje.¹⁵ Tačke A53-A115 usmjerene su samo na određene reakcije na nivou tvrdnji.

Primjena zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 12(a).)

A53. Mnogi okviri finansijskog izvještavanja propisuju određene uvjete za priznavanje računovodstvene procjene i određuje metode za njihovo stvaranje te zahtijevaju objavljivanje. Takvi zahtjevi mogu biti složeni i zahtijevati korištenje prosuđivanja. Na osnovu razumijevanja stečenog obavljanjem postupaka procjene rizika, u fokus revizorove pažnje dolaze zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja koji mogu biti podložni pogrešnom primjenjivanju ili različitom tumačenju.

A54. Utvrđivanje je li menadžment na pravi način primijenio zahtjeve primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja se dijelom zasniva na revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja. Na primjer, mjerenje fer vrijednosti nekih stavki, kao što je dugotrajna nematerijalna imovina stečena u poslovnoj kombinaciji, može uključiti posebna razmatranja na koja utječe vrsta subjekta i njegovo poslovanje.

A55. U nekim situacijama, dodatni revizijski postupci, kao što je tekuća revizorova provjera fizičkog stanja neke imovine, mogu biti neophodni za utvrđivanje je li menadžment odgovarajuće primijenio zahtjeve primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

A56. Primjena zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja zahtijeva od menadžmenta da razmotri promjene u okruženju ili okolnostima koje utječu na subjekt. Na primjer, uvođenje aktivnog tržišta za određenu klasu imovine ili obaveza može ukazivati na to da više nije primjerena upotreba diskontiranih novčanih tokova za procjenjivanje fer vrijednosti takve imovine ili obaveza.

Dosljednost metoda i osnova za promjene (Vidjeti tačku 12(b).)

A57. Revizorovo razmatranje promjene u računovodstvenoj procjeni ili u metodi za njeno stvaranje u odnosu na prethodni period je važno jer se one promjene koje nisu zasnovane na promjenama okolnosti ili novim informacijama smatraju proizvoljnim. Proizvoljne promjene u računovodstvenoj procjeni imaju za posljedicu nedosljedne finansijske izvještaje tokom vremena i mogu uzrokovati pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja ili biti pokazatelj moguće pristranosti menadžmenta.

¹⁵ MRevS 330, tačke 5-6.

A58. Menadžment često može iznijeti dobre razloge za promjene u računovodstvenoj procjeni ili metodi za stvaranje računovodstvene procjene od jednog do drugog perioda na osnovu promjena okolnosti. Šta predstavlja dobre razloge, te je li primjereno ono čime menadžment potkrjepljuje svoj navod da je bilo promjena u okolnostima koje zahtijevaju promjenu u računovodstvenoj procjeni ili metodi za stvaranje računovodstvene procjene, pitanja su prosudbe.

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza (Vidjeti tačku 13.)

A59. Na revizorovu odluku o tome koju od reakcija iz tačke 13 treba poduzeti, pojedinačno ili u kombinaciji, kao reakciju na rizike značajnog pogrešnog prikaza mogu utjecati pitanja kao što su:

- vrsta računovodstvene procjene, uključujući nastaje li ona na osnovu rutinskih ili nerutinskih transakcija;
- očekuje li se da će postupak ili postupci efikasno osigurati revizoru dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza; i
- procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikaza, uključujući je li procijenjeni rizik ujedno i značajan rizik.

A60. Na primjer, kod ocjenjivanja razumnosti ispravka sumnjivih potraživanja, efikasan postupak za revizora može biti pregled kasnije naplate u kombinaciji s drugim postupcima. Kad je nesigurnost procjene povezane s računovodstvenom procjenom velika, na primjer, kao što je računovodstvena procjenana osnovu vlasničkog modela za koji ne postoje uočljive ulazne veličine, moguće je da će biti potrebna kombinacija reakcija iz tačke 13 na procijenjene rizike kako bi se pribavili dovoljno adekvatni revizijski dokazi.

A61. U tačkama A62-A95 su dodatna uputstva koja objašnjavaju okolnosti u kojima svaka od reakcija može biti adekvatna.

Događaji nastali do datuma revizorovog izvještaja (Vidjeti tačku 13(a).)

A62. Utvrđivanje osiguravaju li događaji nastali do datuma revizorovog izvještaja revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom može biti odgovarajuća reakcija kada se očekuje da će takvi događaji:

- nastati; i
- osigurati revizijske dokazekojipotvrđujuiliiosporavaju računovodstvenu procjenu.

A63. Događaji nastali do datuma revizorovog izvještaja mogu ponekad osigurati dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o računovodstvenoj procjeni. Na primjer, prodaja

kompletnih zaliha rashodovanih proizvoda ubrzo nakon kraja perioda može osigurati revizijske dokaze u vezi s njenom neto nadoknadivom vrijednošću. U takvim slučajevima, moguće je da neće biti potrebno obaviti dodatne revizijske postupke za računovodstvenu procjenu, pod uvjetom da su pribavljeni dovoljni i adekvatni dokazi o događajima.

- A64. Za neke računovodstvene procjene, događaji nastali do datuma revizorovog izvještaja vjerovatno neće osigurati revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom. Na primjer, uvjeti ili događaji povezani s nekom računovodstvenom procjenom nastaju samo tokom dužeg perioda. Također, polazeći od cilja mjerenja računovodstvenih procjena fer vrijednosti, informacije nakon kraja perioda ne moraju odražavati događaje ili uvjete koji su postojali na datum bilansa i stoga ne moraju biti relevantne za mjerenje računovodstvene procjene fer vrijednosti. Tačka 13 navodi druge reakcije na rizike značajnog pogrešnog prikaza koje revizor može poduzeti.
- A65. U nekim slučajevima, događaji koji proturječe računovodstvenoj procjeni mogu ukazivati na to da menadžment ima neefikasan postupak stvaranja računovodstvenih procjena ili da postoji pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena.
- A66. Iako revizor može čak odlučiti ne postupiti prema ovom pristupu u vezi s određenom računovodstvenom procjenom, od revizora se zahtijeva da postupi u skladu s MRevSom 560.¹⁶ Od revizora se zahtijeva da obavi revizijske postupke kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da su prepoznati¹⁷ i primjereno odraženi u financijskim izvještajima¹⁸ svi događaji nastali između datuma financijskih izvještaja idatuma revizorovog izvještaja koji zahtijevaju prepravljavanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima. Budući da mjerenja mnogih računovodstvenih procjena, različitih od računovodstvenih procjena fer vrijednosti, obično zavise od ishoda budućih uvjeta, transakcija ili događaja, revizorov rad u vezi s MRevS-om 560 naročito je relevantan.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A67. Kada je duži period između datuma bilansa i datuma revizorovog izvještaja, revizorov pregled događaja u tom periodu može biti efikasna reakcija na računovodstvene procjene različite od računovodstvenih procjena fer vrijednosti. To naročito može biti slučaj u nekim malim subjektima kojima upravlja vlasnik, posebno kada menadžment nema formalizirane kontrolne postupke za računovodstvene procjene.

¹⁶ MRevS 560 "Naknadni događaji".

¹⁷ MRevS 560, tačka 6.

¹⁸ MRevS 560, tačka 7.

Testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu (Vidjeti tačku 13(b).)

A68. Testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu i podataka na kojima se ona zasniva može biti odgovarajuća reakcija kada se računovodstvena procjena fer vrijednosti stvara po modelu koji koristi uočljive i neuočljive ulazne veličine. Također to može biti primjereno kada, na primjer:

- računovodstvena procjena dobiva se rutinskom obradom podataka u računovodstvenim sistemu subjekta;
- revizorov pregled sličnih računovodstvenih procjena sadržanih u finansijskim izvještajima prethodnog perioda nagovještava da će postupak subjekta u tekućem periodu vjerovatno biti djelotvoran; i
- računovodstvena procjena se zasniva na velikoj populaciji stavki slične vrste koje pojedinačno nisu značajne.

A69. Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu može uključiti, na primjer:

- testiranje mjere u kojoj su podaci na kojima se zasniva računovodstvena procjena tačni, potpuni i relevantni, te je li računovodstvena procjena bila ispravno utvrđena korištenjem tih podataka i pretpostavki menadžmenta;
- razmatranje izvora, relevantnosti i pouzdanosti eksternih podataka ili informacija, uključujući one primljene od eksternih eksperata koje je angažirao menadžment za pomaganje u stvaranju računovodstvene procjene;
- ponovno izračunavanje računovodstvene procjene te pregledavanje informacija o računovodstvenoj procjeni; i
- razmatranje pregleda i procesa odobravanja od strane menadžmenta.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A70. U manjim subjektima, proces stvaranja računovodstvenih procjena vjerovatno će biti manje strukturiran nego u većim subjektima. Manji subjekti s aktivnom uključenošću menadžmenta mogu biti bez opširnih opisa računovodstvenih postupaka, sofisticiranih računovodstvenih evidencija ili pisanih politika. Čak i ako subjekt nema formalno uspostavljen proces, to ne znači da menadžment nije u stanju osigurati osnovu kojom revizor može testirati računovodstvenu procjenu.

Ocjenjivanje metoda mjerenja (Vidjeti tačku 13(b)(i).)

A71. Kada primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne propisuje metodu mjerenja, ocjenjivanje je li korištena metoda, uključujući svaki primjenjivi model, odgovarajuća u datim okolnostima je pitanje profesionalne prosudbe.

A72. Za tu svrhu, pitanja koja revizor može razmotriti uključuju, na primjer, je li:

- razumna logika menadžmenta za odabranu metodu;
- menadžment dovoljno ocijenio i adekvatno primijenio kriterij, ako ga ima, dat u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja kao podrška za odabranu metodu;
- metoda odgovarajuća u datim okolnostima, vrstu imovine ili obaveze koja se procjenjuje, kao i jesu li zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja relevantni za računovodstvene procjene; i
- metoda odgovarajuća u odnosu na poslovanje, djelatnost i okruženje u kojem subjekt posluje.

A73. U nekim slučajevima, menadžment može utvrditi da različite metode za posljedicu imaju niz značajno različitih procjena. U takvim slučajevima, stjecanje razumijevanja o tome kako subjekt istražuje razloge tih razlika može pomoći revizoru u ocjenjivanju adekvatnosti odabrane metode.

Ocjenjivanje korištenja modela

A74. U nekim slučajevima, naročito kada se stvaraju računovodstvene procjene fer vrijednosti, menadžment može koristiti model. Je li korišteni model primjeren u datim okolnostima može zavisiti od brojnih faktora, kao što je vrsta subjekta i njegovog okruženja, uključujući djelatnost u kojoj posluje, te određenu imovinu ili obavezu koja se mjeri.

A75. Mjera u kojoj su sljedeća razmatranja relevantna zavisi od okolnosti, uključujući je li model jedan od komercijalno dostupnih za korištenje u određenom sektoru ili djelatnosti ili je vlastiti model. U nekim slučajevima, subjekt može koristiti eksperta radi izrade i testiranja modela.

A76. U zavisnosti od okolnosti, pitanja koja revizor može razmatrati pri testiranju modela uključuju, na primjer:

- je li ispitivana valjanost modela prije njegove upotrebe i vrše li se periodični pregledi kako bi se osiguralo da je i dalje prikladan za namjeravanu upotrebu. Postupak validacije od strane subjekta može uključiti ocjenjivanje:
 - o teorijske utemeljenosti i matematičkog integriteta modela, uključujući i adekvatnost parametara modela;
 - o usklađenosti i potpunosti izlaznih veličina modela s tržišnim praksama; i
 - o poređenja izlaznih veličina modela sa stvarnim transakcijama;
- postoje li odgovarajuće politike i postupci kontrole;

REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA, UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE PROCJENE FER VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA

- podešava li se model periodično i testira zbog provjere valjanosti, naročito kada su ulazne veličine subjektivne;
- rade li se usklađivanja izlaznih veličina modela, uključujući i u slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, te odražavaju li takva usklađivanja pretpostavke koje bi koristili tržišni učesnici u sličnim okolnostima; i
- je li model odgovarajuće dokumentiran, uključujući i namjeravane primjene modela i ograničenja i njegove ključne parametre, potrebne ulazne veličine i rezultate svake obavljene analize njegove valjanosti.

Pretpostavke koje koristi menadžment (Vidjeti tačku 13(b)(ii).)

A77. Revizorovo ocjenjivanje pretpostavki koje koristi menadžment se zasniva samo na informacijama dostupnim revizoru u vrijeme revizije. Revizijski postupci koji se bave pretpostavkama menadžmenta obavljaju se u kontekstu revizije finansijskih izvještaja subjekta, a ne za svrhu stvaranja mišljenja o samim pretpostavkama.

A78. Pitanja koja revizor može razmotriti pri ocjenjivanju razumnosti pretpostavki koje koristi menadžment uključuju, na primjer:

- čine li se razumnima pojedinačne pretpostavke;
- jesu li pretpostavke međusobno zavisne i interno dosljedne;
- djeluju li pretpostavke razumno kada se razmatraju zajednički ili povezano s drugim pretpostavkama, bilo za tu računovodstvenu procjenu ili za drugeračunovodstvene procjene; i
- u slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, odražavaju li pretpostavke na primjeren način uočljive tržišne pretpostavke.

A79. Pretpostavke na kojima se zasnivaju računovodstvene procjene mogu odražavati ono što menadžment očekuje da će biti ishod određenih ciljeva i strategija. U takvim slučajevima, revizor može obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio razumnost takvih pretpostavki razmatranjem, na primjer, jesu li pretpostavke u skladu sa:

- općim ekonomskim okruženjem i ekonomskim okolnostima subjekta;
- planovima subjekta;
- ako je relevantno, pretpostavkama korištenim u prethodnim periodima;
- iskustvom ili prijašnjim uvjetima subjekta, u obimu u kojem se te historijske informacije mogu smatrati reprezentativnim za buduće uvjete ili događaje; i
- drugim pretpostavkama koje koristi menadžment u vezi s finansijskim izvještajima.

A80. Razumnost korištenih pretpostavki može zavisi od namjere i sposobnosti menadžmenta da provede određeni pravac djelovanja. Menadžment često dokumentira planove i namjere relevantne za određenu imovinu ili obaveze a i okvir finansijskog izvještavanja može zahtijevati da se to učini. Iako je pitanje profesionalne prosudbe koji obim revizijskih dokaza treba pribaviti o namjeri ili sposobnosti menadžmenta, revizorovi postupci mogu uključiti sljedeće:

- pregled prethodnih rezultata menadžmenta u provođenju zacrtanih namjera;
- pregled pisanih planova i druge dokumentacije, uključujući, gdje je primjenjivo, formalno odobrene budžete, autorizacije ili zapisnike;
- postavljanje pitanja menadžmentu o njegovim razlozima za zalaganje za određeni pravac djelovanja;
- pregled događaja nastalih u periodu od datuma finansijskih izvještaja do datuma revizorovog izvještaja; i
- ocjenjivanje sposobnosti subjekta da provede određeni pravac djelovanja u datim ekonomskim okolnostima, uključujući i posljedice njegovih postojećih čvrsto preuzetih obveza.

Određeni okviri finansijskog izvještavanja, međutim, ne dopuštaju da se pri stvaranju računovodstvene procjene uzimaju u obzir namjere ili planovi menadžmenta. To je čest slučaj za računovodstvene procjene fer vrijednosti jer njihov cilj mjerenja zahtijeva da pretpostavke odražavaju one koje koriste tržišni učesnici.

A81. Pitanja koja revizor može razmotriti pri ocjenjivanju razumnosti pretpostavki koje koristi menadžment kao polazište za računovodstvene procjene fer vrijednosti, osim onih koje su prethodno razmotrene, gdje je primjenjivo, mogu uključivati, na primjer:

- gdje je relevantno, je li i, ako jeste, kako je menadžment uključio ulazne veličine specifične za tržište u stvaranje pretpostavki;
- jesu li pretpostavke u skladu s uočljivim tržišnim uvjetima i karakteristikama imovine ili obaveze koja se mjeri po fer vrijednosti;
- jesu li relevantni i pouzdani izvori pretpostavki tržišnih učesnika i kako je menadžment odabrao pretpostavke koje će koristiti kada postoje brojne različite pretpostavke tržišnih učesnika; i
- gdje je odgovarajuće, je li i, ako jeste, kako je menadžment razmotrio pretpostavke korištene za uporedive transakcije, imovinu ili obaveze, ili informacije o njima.

A82. Također, računovodstvene procjene fer vrijednosti mogu obuhvatati uočljive ulazne veličine, kao i one koje nisu uočljive. Kad se računovodstvene procjene fer vrijednosti zasnivaju na neuočljivim ulaznim veličinama, pitanja koja revizor može razmotriti uključuju, na primjer, kako menadžment potkrjepljuje sljedeće:

- prepoznavanje karakteristika tržišnih učesnika relevantnih za računovodstvenu procjenu;
- modifikacije koje je obavio u svojim pretpostavkama kako bi odražavale njegov stav o pretpostavkama koje bi koristili tržišni učesnici;
- je li uključio najbolje informacije dostupne u datim okolnostima; i
- gdje je primjenjivo, kako njegove pretpostavke uzimaju u obzir uporedive transakcije, imovinu ili obavezu.

Ako ne postoje uočljive ulazne veličine, vjerojatnije je da se revizorovo ocjenjivanje pretpostavki treba kombinirati s drugim reakcijama na procijenjene rizike iz tačke 13 kako bi se pribavilo dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. U takvim slučajevima, može biti neophodno da revizor obavi druge revizijske postupke, na primjer, ispitivanje dokumentacije koja potkrjepljuje pregled i odobravanje računovodstvene procjene od strane odgovarajućih nivoa menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje.

A83. U ocjenjivanju razumnosti pretpostavki koje potkrjepljuju računovodstvenu procjenu, revizor može prepoznati jednu ili više značajnih pretpostavki. Ako je to slučaj, to može ukazivati na to da računovodstvena procjena ima veliku nesigurnost procjene i može, zbog toga, stvarati značajni rizik. Dodatne reakcije na značajne rizike opisane su u tačkama A102-A115.

Testiranje efikasnosti djelovanja kontrola (Vidjeti tačku 13(c).)

A84. Testiranje efikasnosti djelovanja kontrola nad načinom na koji menadžment stvara računovodstvenu procjenu može biti odgovarajuća reakcija kada je proces koji primjenjuje menadžment dobro osmišljen, implementiran i održavan, na primjer kada:

- postoji kontrola za pregled i odobravanje računovodstvenih procjena od strane odgovarajućih nivoa menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje; i
- je računovodstvena procjena izvedena na osnovu rutinske obrade podataka u računovodstvenom sistemu subjekta.

A85. Testiranje efikasnosti djelovanja kontrola se zahtijeva kada:

- (a) revizorova procjena rizikaznačajnog pogrešnog prikazanih tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole nad procesom djeluju efikasno; ili
- (b) sami dokazni postupci ne pružaju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje.¹⁹

¹⁹ MRevS 330, tačka 8.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A86. Kontrole nad procesom stvaranja računovodstvene procjene mogu postojati u manjim subjektima, ali se može razlikovati nivo formalnosti kojom se provode. Takođe, manji subjekti mogu utvrditi da određene vrste kontrola nisu neophodne zbog aktivne uključenosti menadžmenta u proces finansijskog izvještavanja. U slučaju vrlo malih subjekata, međutim, može biti malo kontrola koje revizor može uočiti. Iz tog razloga, revizorova reakcija na procijenjene rizike vjerovatno će vjerovatno po prirodi biti dokazna, uz obavljanje jedne ili više reakcija iz tačke 13.

Stvaranje tačke procjene ili raspona (Vidjeti tačku 13(d).)

A87. Stvaranje tačke procjene ili raspona kako bi se ocijenila tačka procjene menadžmenta može biti primjerena reakcija ukoliko, na primjer:

- računovodstvena procjena nije izvedena pomoću rutinske obrade podataka u računovodstvenom sistemu;
- revizorov pregled sličnih računovodstvenih procjena datih u finansijskim izvještajima prethodnog perioda sugerira da nije vjerovatno da će u tekućem periodu proces menadžmenta biti djelotvoran;
- nisu dobro osmišljene ili primjereno implementirane kontrole subjekta unutar ili nad postupcima menadžmenta za utvrđivanje računovodstvenih procjena;
- događaji ili transakcije između kraja perioda i datuma revizorovog izvještaja su u suprotnosti sa menadžmentovom tačkom procjene; i
- postoje alternativni izvori relevantnih podataka dostupni revizoru koji se mogu koristiti za stvaranje tačke procjene ili raspona.

A88. Čak i kada su kontrole subjekta dobro osmišljene i primjereno implementirane, stvaranje tačke procjene ili raspona može biti djelotvorna ili efikasna reakcija na procijenjene rizike. U drugim situacijama, revizor može razmotriti taj pristup kao dio utvrđivanja jesu li neophodni daljnji postupci, i ako jesu, njihove vrste i obim.

A89. Pristup koji revizor koristi u stvaranju ili tačke procjene ili raspona procjene može se mijenjati na osnovu toga šta se smatra najdjelotvornijim u datim okolnostima. Na primjer, revizor može početno stvoriti preliminarnu tačku procjene i zatim procijeniti njezinu osjetljivost na promjene u pretpostavkama kako bi utvrdio raspon u kojem će ocjenjivati tačku procjene menadžmenta. Alternativno, revizor može započeti sa stvaranjem raspona za svrhe utvrđivanja, gdje je moguće, tačke procjene.

A90. Mogućnost revizora da stvori tačku procjene, za razliku od raspona, zavisi od nekoliko faktora, uključujući korišteni model, vrste i obim dostupnih podataka i ne-

sigurnost procjene sadržane u računovodstvenoj procjeni. Osim toga, na odluku o stvaranju tačke procjene ili raspona može utjecati primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, koji može propisati da se tačka procjene treba koristiti nakon razmatranja alternativnih ishoda i pretpostavki, ili propisivati određenu metodu mjerenja (na primjer, korištenje diskontirane vjerovatnoćom ponderirane očekivane vrijednosti).

A91. Revizor može stvoriti tačku procjene ili raspon na brojne načine, na primjer:

- korištenjem modela, na primjer, koji je komercijalno dostupan za korištenje u određenom sektoru ili industriji ili zakonom zaštićenog modela ili modela koji je razvio revizor;
- daljnjim dopunjavanjem razmatranja menadžmenta o alternativnim pretpostavkama ili ishodima, na primjer, uvođenjem različitog skupa pretpostavki;
- zapošljavanjem ili angažiranjem osobe sa specijaliziranom stručnošću da razvije model ili primijeni model ili postavi relevantne pretpostavke; i
- pozivanjem na druge uporedive uvjete, transakcije ili događaje, ili, gdje je relevantno, na tržišta za uporedivu imovinu ili obaveze.

Razumijevanje pretpostavki ili metode menadžmenta (Vidjeti tačku 13(d)(i).)

A92. Kada revizor stvara tačku procjene ili raspon i koristi pretpostavke ili metode različite od onih koje je koristio menadžment, tačka 13(d)(i) zahtijeva da revizor stekne dovoljno razumijevanje pretpostavki ili modela koji je menadžment koristio u stvaranju računovodstvene procjene. To razumijevanje revizoru pruža informacije koje mogu biti relevantne za njegovo stvaranje odgovarajuće tačke procjene ili raspona. Takođe, revizoru to pomaže shvatiti i ocijeniti svaku značajnu razliku u odnosu natačku procjene menadžmenta. Na primjer, razlika može nastati jer revizor koristi različite, ali jednako valjane, pretpostavke u poređenju s onima koje koristi menadžment. Ovo može otkriti da je računovodstvena procjena jako osjetljiva na određene pretpostavke i zbog toga podložna velikoj nesigurnosti procjene, ukazujući na to da računovodstvena procjena može biti značajan rizik. Alternativno, razlika može nastati kao posljedica činjenične pogreške menadžmenta. Zavisno od okolnosti, revizor može ustanoviti da je u stvaranju zaključaka od pomoći raspraviti s menadžmentom osnovu za korištene pretpostavke i njihovu valjanost, kao i razlike, ako ih ima, u pristupu korištenom pri stvaranju računovodstvene procjene.

Sužavanje raspona (Vidjeti tačku 13(d)(ii).)

A93. Kada revizor zaključi da je primjereno koristiti raspon za ocjenjivanje razumnostitačke procjene menadžmenta (revizorov raspon), tačka 13(d)(ii) zahtijeva da raspon obuhvati sve "razumne ishode", a ne sve moguće ishode. Raspon ne može obuhvatiti sve moguće

ishode ako se želi da on bude koristan, budući da bi takav raspon bio preširok za svrhe revizije. Revizorov raspon koristan je i djelotvoran kada je dovoljno uzak da omogućiti revizoru zaključiti ima li računovodstvenoj procjeni grešaka.

- A94. Obično je raspon koji je sužen da bi bio jednak ili manji od značajnosti za provedbu odgovarajući za svrhe ocjenjivanja razumnosti tačke procjene menadžmenta. Međutim, naročito u nekim industrijama, neće biti moguće suziti raspon ispod takvog iznosa. To neophodno ne sprječava priznavanje računovodstvene procjene. Međutim, može ukazivati na to da je nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom takva da stvara značajan rizik. Dodatne reakcije na značajne rizike opisane su u tačkama A102-A115.
- A95. Sužavanje raspona u poziciju gdje se svi ishodi unutar raspona smatraju razumnim može se postići:
- eliminiranjem iz raspona onih ishoda koji predstavljaju ekstremne vrijednosti i za koje revizor prosudi da nije vjerovatno da će se dogoditi; i
 - nastavljanjem sužavanja raspona, na osnovu dostupnih revizijskih dokaza, sve dok revizor ne zaključi da se svi ishodi unutar raspona smatraju razumnim. U nekim rijetkim slučajevima, revizor može biti u mogućnosti sužavati raspon sve dok revizijski dokazi ne ukažu na tačku procjene.

Razmatranje jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja (Vidjeti tačku 14.)

- A96. U planiranju revizije, od revizora se zahtijeva da utvrdi vrste, vremenski raspored i obim resursa neophodnih za obavljanje revizijskog angažmana.²⁰ To može uključivati, prema potrebi, angažiranje osoba sa specijaliziranim vještinama ili znanjima. Osim toga, MRevS 220 zahtijeva da se angažirani partner uvjeri da angažirani tim, i svaki revizorov eksterni ekspert koji nije dio angažiranog tima, zajedno imaju odgovarajuće kompetencije i sposobnosti da obave revizijski angažman.²¹ Tokom revizije računovodstvene procjene revizor može prepoznati, u kontekstu iskustva revizora i okolnosti angažmana, potrebu da se koriste specijalizirane vještine ili znanja u vezi s jednim ili više aspekata računovodstvenih procjena.
- A97. Pitanja koja mogu utjecati na revizorovo razmatranje o tome jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja uključuju, na primjer:
- vrstu osnovne imovine, obaveze ili komponente kapitala u određenoj djelatnosti ili industriji (na primjer, rezerve minerala, poljoprivrednu imovinu, složene finansijske instrumente);
 - visok stepen nesigurnosti procjene;

²⁰ MRevS 300 "Planiranje revizije finansijskih izvještaja", tačka 8(e).

²¹ MRevS220 "Kontrola kvalitete za revizije finansijskih izvještaja", tačka 14.

- kada se, na primjer, procjenjuju fer vrijednosti a nema uočljivog tržišta, uključeni su složeni izračuni ili specijalizirani modeli;
- složenost zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja relevantnog za računovodstvene procjene, uključujući i postoje li područjaza koja se zna da su podložna različitim tumačenjima ili je praksa nedosljedna ili u razvoju; i
- postupke koje revizor namjerava poduzeti u reagiranju na procijenjene rizike.

A98. Za većinu računovodstvenih procjena, čak i kada postoji nesigurnost procjene, nije vjerovatno da će biti potrebne specijalizirane vještine ili znanja. Na primjer, nije vjerojatno da će specijalizirana znanja i vještine biti neophodni revizoru da bi ocijenio ispravke sumnjivih potraživanja.

A99. Međutim, moguće je da revizor neće imati specijalizirana znanja i vještine potrebne kada se radi o pitanjima koja nisu vezana za računovodstvo ili reviziju i tada možda treba da angažuje revizorovog eksperta. MRevS 620²² ustanovljuje zahtjeve i daje uputstva za utvrđivanje potrebe zapošljavanja ili angažiranja revizorovog eksperta, i revizorove odgovornosti kada koristi rad revizorovog eksperta.

A100. Osim toga, u nekim slučajevima, revizor može zaključiti da je neophodno steći specijalizirana znanja i vještine u vezi s određenim područjima računovodstva ili revizije. Osobe s takvim vještinama ili znanjima mogu biti zaposlene u društvu za reviziju ili ih ono može angažirati iz eksterne organizacije izvan društva za reviziju. Kada takve osobe obavljaju revizijske postupke u angažmanu, one su dio angažiranog tima i, u skladu s tim, podložne su zahtjevima iz MRevS-a 220.

A101. U zavisnosti od revizorovog shvatanja i iskustva u radu sa revizorovim ekspertom ili drugim osobama sa specijaliziranim znanjima i vještinama, revizor može smatrati da je adekvatno raspraviti s uključenim osobama pitanja kao što su zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja kako bi bio siguran da je njihov rad relevantan za svrhe revizije.

Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike (Vidjeti tačku 15.)

A102. Prilikom revizije računovodstvenih procjena koje stvaraju značajne rizike, revizorovi daljnji dokazni postupci usmjereni su na ocjenjivanje:

- (a) kako je menadžment procijenio efekat nesigurnosti procjene na računovodstvenu procjenu i učinak koji ta nesigurnost može imati na prikladnost priznavanja računovodstvene procjene u finansijskim izvještajima; i
- (b) adekvatnost povezanih objava.

²² MRevS 620 "Korištenje rada revizorovog eksperta".

Nesigurnost procjene

Razmatranje nesigurnosti procjene od strane menadžmenta (Vidjeti tačku 15(a).)

- A103. Menadžment može ocijeniti alternativne pretpostavke ili ishode računovodstvenih procjena brojnim metodama, u zavisnosti od okolnosti. Jedna od mogućih metoda koju može koristiti menadžment je obavljanje analize osjetljivosti. Ovo može uključivati utvrđivanje kako se monetarni iznosi računovodstvenih procjena mijenjaju s različitim pretpostavkama. Čak i za računovodstvene procjene mjerene po fer vrijednosti mogu postojati varijacije jer će različiti tržišni učesnici koristiti različite pretpostavke. Analiza osjetljivosti može dovesti do razvoja velikog broja scenarija ishoda, koje menadžment ponekad karakterizira kao rasponne ishoda, kao što su “pesimistički” i “optimistički” scenariji.
- A104. Analiza osjetljivosti može pokazati da računovodstvena procjena nije osjetljiva na promjene u određenim pretpostavkama. Alternativno, ona može pokazati da je računovodstvena procjena osjetljiva na jednu ili više pretpostavki koje tada dolaze u fokus revizorove pažnje.
- A105. Ovim se ne sugerira kako je jedna određena metoda za bavljenje nesigurnošću procjene (kao što je analiza osjetljivosti) prikladnija od drugih ili da menadžment treba razmotriti alternativne pretpostavke ili ishode primjenom detaljnog postupka potkrijepljenog obimnom dokumentacijom. Tačnije, bit je u tome je li menadžment procijenio kako nesigurnost procjene može utjecati na računovodstvenu procjenu koja je važna, a ne u načinu na koji se to obavlja. U skladu s tim, ako menadžment nije razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, može biti neophodno da revizor raspravi s menadžmentom, i zahtijeva da potkrijepi način kako se pozabavio učincima nesigurnosti procjene na računovodstvenu procjenu.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A106. Manji subjekti mogu koristiti jednostavnije načine procjenjivanja nesigurnosti procjene. Osim revizorovog pregledavanja raspoložive dokumentacije, revizor može postavljanjem pitanja menadžmentu pribaviti druge revizijske dokaze o tome koje je alternativne pretpostavke ili ishode menadžment razmatrao. Osim toga, menadžment ne mora imati stručno znanje za razmatranje alternativnih ishoda ili se na drugi način baviti nesigurnošću procjene računovodstvene procjene. U takvim slučajevima, revizor može objasniti menadžmentu postupak ili različite metode dostupne za ove potrebe, uključujući i dokumentaciju. Ovo, međutim, nikako ne mijenja odgovornosti menadžmenta za sastavljanje finansijskih izvještaja.

Značajne pretpostavke (Vidjeti tačku 15(b).)

- A107. Pretpostavka korištena u stvaranju računovodstvene procjene može se smatrati značajnom ako bi razumna promjena u pretpostavci značajno utjecala na mjerenje računovodstvene procjene.

A108. Podrška za značajne pretpostavke izvedene na osnovu znanja menadžmenta može se dobiti putem kontinuiranog procesa strateške analize i upravljanja rizicima koje vrši menadžment. Čak i bez formalno uspostavljenog procesa, kako je moguće u slučaju manjih subjekata, revizor može ocijeniti pretpostavke ispitivanjem i raspravom s menadžmentom, zajedno s drugim revizijskim postupcima kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

A109. Revizorova razmatranja prilikom ocjenjivanja pretpostavki menadžmenta opisana su u tačkama A77-A83.

Namjera i sposobnost menadžmenta (Vidjeti tačku 15(c).)

A110. Revizorova razmatranja u vezi s pretpostavkama menadžmenta te namjerama i sposobnostima menadžmenta opisani su u tačkama A13 i A80.

Stvaranje raspona (Vidjeti tačku 16.)

A111. Pri sastavljanju finansijskih izvještaja, menadžment može biti uzadovoljan što je adekvatno obradio efekte nesigurnosti procjene u računovodstvenim procjenama koje stvaraju značajne rizike. U nekim okolnostima, međutim, revizor može smatrati da naponi menadžmenta nisu odgovarajući. To može biti slučaj, na primjer, kada, po revizorovoj prosudbi:

- Dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza ne može se pribaviti pomoću revizorove ocjene načina na koji se menadžment bavio efektima nesigurnosti procjene;
- je neophodno dalje istražiti stepen nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom, na primjer, kada je revizor svjestan postojanja velikih oscilacija u ishodima za slične računovodstvene procjene u sličnim okolnostima;
- nije vjerovatno da se mogu pribaviti drugi revizijski dokazi, na primjer, pomoću pregleda događaja nastalih do datuma revizorovog izvještaja; i
- mogu postojati pokazatelji da je menadžment pristran u stvaranju računovodstvenih procjena.

A112. Revizorova razmatranja za određivanje raspona za ovu svrhu opisana su u tačkama A87-A95.

Kriteriji za priznavanje i mjerenje

Priznavanje računovodstvene procjene u finansijskim izvještajima (Vidjeti tačku 17(a).)

A113. Ukoliko je menadžment priznao računovodstvenu procjenu u finansijskim izvještajima fokus revizorove ocjene je usmjeren na to je li mjerenje računovodstvenih procjena dovoljno pouzdano da ispuni kriterije priznavanja iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

A114. U vezi s računovodstvenim procjenama koje nisu bile priznate, fokus revizorovog ocjenjivanja je usmjeren na to jesu li zaista ispunjeni kriteriji za priznavanje iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Čak i kada računovodstvena procjena nije priznata i revizor zaključuje da je takav tretman odgovarajući, može postojati potreba za objavljivanjem okolnosti u bilješkama uz finansijske izvještaje. Revizor također može utvrditi da je potrebno skrenuti pažnju čitatelja na značajnu neizvjesnost dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja u revizorovom izvještaju. MRevS 706²³ ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva u vezi s takvim odjeljcima.

Osnove mjerenja za računovodstvene procjene (Vidjeti tačku 17(b).)

A115. U vezi s računovodstvenim procjenama fer vrijednosti, neki okviri finansijskog izvještavanja pretpostavljaju, kao uvjet za zahtijevanje ili dopuštanje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. U nekim slučajevima, ta se pretpostavka može prevazići kada, na primjer, nema odgovarajuće metode ili osnove za mjerenje. U takvim slučajevima, fokus revizorove ocjene je na pitanju je li odgovarajuća osnova menadžmenta za prevazilaženje pretpostavke u vezi s korištenjem fer vrijednosti navedena u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja.

Ocjenjivanje razumnosti računovodstvene procjene i utvrđivanje pogrešnih prikaza (Vidjeti tačku 18.)

A116. Na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza, revizor može zaključiti da dokazi ukazuju na računovodstvenu procjenu koja se razlikuje od tačke procjene menadžmenta. Ukoliko revizijski dokazi podržavaju tačku procjene, razlika između revizorove tačke procjene i tačke procjene menadžmenta predstavlja pogrešan prikaz. Ako je revizor zaključio da korištenje revizorovog raspona osigurava dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, tačku procjene menadžmenta koja je izvan revizorovog raspona revizijski dokazi neće podržavati. U takvim slučajevima, pogrešan prikaz nije manji od razlike između tačke procjene menadžmenta i najbliže tačke iz revizorovog raspona.

A117. U slučaju kad je menadžment izmijenio računovodstvenu procjenu ili metodu za njezino stvaranje u odnosu na prethodni period na osnovu subjektivne procjene da je bilo promjena u okolnostima, revizor može zaključiti, na osnovu revizijskih dokaza, da je pogrešno prikazana računovodstvena procjena posljedica proizvoljne promjene od strane menadžmenta ili se može smatrati pokazateljem moguće pristranosti menadžmenta. (Vidjeti tačke A124-A125.)

A118. MRevS 450²⁴ pruža uputstva za razlikovanje pogrešnih prikaza za svrhe revizorovog ocjenjivanja efekata neispravljenih pogrešnih prikaza u finansijskim izvještajima. U

²³ MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora”.

²⁴ MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije”.

vezi s računovodstvenim procjenama, pogrešno prikazivanje, uzrokovano ili prevarom ili pogreškom, može biti posljedica:

- pogrešnih prikaza o kojima nema nikakve sumnje (stvarni pogrešni prikazi);
- razlike nastale na osnovu prosudbi menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama koje revizor smatra nerazumnim, ili izbora ili primjene računovodstvenih politika koje revizor smatra neprimjerenim (pogrešni prikazi prosudbe); i
- revizorove najbolje procjene pogrešnih prikaza u populaciji, uključujući projiciranja pogrešnih prikaza utvrđenih u revizijskim uzorcima na cijelu populaciju iz koje su izvučeni uzorci (projicirani pogrešni prikazi).

U nekim slučajevima koji uključuju računovodstvene procjene, pogrešan prikaz može nastati kao posljedica kombinacije tih okolnosti, što pojedinačno prepoznavanje otežava ili čini neizvodivim.

A119. Ocjenjivanje razumnosti računovodstvene procjene i povezanih objava uključenih u bilješke uz finansijske izvještaje, bilo zahtijevanih primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja ili dobrovoljno objavljenih, uključuje suštinski iste vrste razmatranja koje se primjenjuju kada se vrši revizija računovodstvene procjene priznate u finansijskim izvještajima.

Objave povezane s računovodstvenim procjenama

Objave u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 19.)

A120. Prezentacija finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja uključuje odgovarajuće objave značajnih pitanja. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može dopustiti ili propisati objave povezane s računovodstvenim procjenama, a neki subjekti mogu dobrovoljno objaviti dodatne informacije u bilješkama uz finansijske izvještaje. Te objave mogu sadržavati, na primjer:

- korištene pretpostavke;
- korištenu metodu procjene, uključujući primjenjivi model;
- osnovu za izbor metode procjene;
- efekat svake promjene metode procjene u odnosu na prethodni period; i
- izvore i implikacije nesigurnosti procjene.

Takve su objave relevantne korisnicima za razumijevanje računovodstvenih procjena priznatih ili objavljenih u finansijskim izvještajima, te je potrebno pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li objave u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

A121. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može zahtijevati određene objave u vezi s nesigurnostima. Na primjer, neki okviri finansijskog izvještavanja propisuju:

- objave ključnih pretpostavki i drugih izvora nesigurnosti procjene koji imaju značajan rizik uzrokovanja značajnih prepravljavanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza. Takvi zahtjevi mogu se opisati primjenom izraza kao što su “ključni izvori nesigurnosti procjena” ili “ključne računovodstvene procjene”;
- objave raspona mogućih ishoda, i pretpostavke korištene u utvrđivanju raspona;
- objave informacija u vezi s važnošću računovodstvenih procjena fer vrijednosti za finansijski položaj i uspješnost subjekta;
- kvalitativne objave, kao što su izloženost rizicima i kako one nastaju, ciljevi subjekta, politike i postupci za upravljanje rizicima i metode korištene za mjerenje rizika, i sve promjene tih kvalitativnih koncepata u odnosu na prethodni period; i
- kvantitativne objave, kao što je obim u kojem je subjekt izložen riziku, na osnovu internih informacija datim ključnim osobama u menadžmentu subjekta, uključujući i objave o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku.

Objave nesigurnosti procjene za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike (Vidjeti tačku 20.)

A122. U vezi s računovodstvenim procjenama koje imaju značajan rizik, čak i kada su objave u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor može zaključiti da objava o nesigurnosti procjene nije odgovarajuća u kontekstu konkretnih okolnosti i činjenica. Revizorova ocjena primjerenosti objave o nesigurnosti procjene je tim važnija što je veći raspon mogućih ishoda računovodstvenih procjena u vezi sa značajnošću. (Vidjeti s tim povezana razmatranja u tački A94.)

A123. U nekim slučajevima, revizor može smatrati da je primjereno podstaknuti menadžment da opiše, u bilješkama uz finansijske izvještaje, okolnosti u vezi s nesigurnošću procjene. MReVS 705²⁵ sadrži uputstva o posljedicama na revizorovo mišljenje kada revizor vjeruje da objava menadžmenta o nesigurnosti procjene u finansijskim izvještajima nije odgovarajuća ili dovodi u zabludu.

²⁵ MReVS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta (Vidjeti tačku 21.)

A124. Tokom revizije, revizor može postati svjestan prosudbi i odluka menadžmenta koje ukazuju na moguću pristranost menadžmenta. Takvi pokazatelji mogu utjecati na revizorov zaključak o tome jesu li i dalje revizorove procjene rizika i reakcije na njih adekvatni, te revizor možda treba razmotriti implikacije na preostalo obavljanje revizije. Takođe, oni mogu utjecati na revizorovu ocjenu o tome jesu li finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja, kako je objašnjeno u MRevS-u 700.²⁶

A125. Primjeri pokazatelja moguće pristranosti menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama uključuju:

- promjene u računovodstvenoj procjeni ili metodi njezinog stvaranja, gdje je menadžment subjektivno procijenio da su nastale promjene u okolnostima;
- korištenje vlastitih pretpostavki subjekta za računovodstvene procjene fer vrijednosti kada one nisu u skladu sa uočljivim tržišnim pretpostavkama;
- odabir ili stvaranje značajnih pretpostavki koje daju tačku procjene povoljnu za ciljeve subjekta; i
- izbor tačke procjene koja može ukazivati na primjenu obrasca optimizma ili pesimizma.

Pisane izjave (Vidjeti tačku 22.)

A126. MRevS 580²⁷ razmatra pisane izjave. Zavisno od vrste, značajnosti i razmjera nesigurnosti procjene, pisane izjave o računovodstvenim procjenama, priznatim ili objavljenim u finansijskim izvještajima, mogu uključivati izjave o:

- prikladnosti procesa mjerenja, kao i s njime povezane pretpostavke i modele kojima se koristio menadžment u određivanju računovodstvenih procjena u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja te o dosljednosti primjene tog procesa;
- tome da pretpostavke adekvatno odražavaju namjeru i mogućnost menadžmenta da provede određeni pravac djelovanja u ime subjekta, gdje je to relevantno za računovodstvene procjene i objave osnova koje je menadžment koristio u ispunjavanju pretpostavki u vezi s upotrebom fer vrijednosti koje su ustanovljene okvirom finansijskog izvještavanja subjekta;
- tome da su objave povezane s računovodstvenim procjenama potpune i odgovarajuće prema primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja; i

²⁶ MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima".

²⁷ MRevS 580 "Pisane izjave".

REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA, UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE
PROCJENE FER VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA

- tome da nema naknadnih događaja koji zahtijevaju prepravljavanje računovodstvenih procjena i objava uključenih u finansijske izvještaje.

A127. Za one računovodstvene procjene koje nisu priznate ili objavljene u finansijskim izvještajima, pisane izjave mogu također uključivati izjave o:

- primjerenosti osnove koju je menadžment koristio za utvrđivanje da nisu ispunjeni kriteriji za priznavanje ili objavljivanje prema primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja; i (Vidjeti tačku A114.)
- primjerenosti osnove koju je menadžment koristio za prevazilaženje pretpostavke u vezi s korištenjem fer vrijednosti navedenih u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja subjekta, za one računovodstvene procjene koje nisu mjerene ili objavljene po fer vrijednosti. (Vidjeti tačku A115.)

Dokumentacija (Vidjeti tačku 23.)

A128. Dokumentacija o pokazateljima moguće pristranosti menadžmenta koji su uočeni tokom revizije pomaže revizoru u zaključivanju je li i dalje revizorova procjena rizika i s njom povezana reakcija odgovarajuća, kao i u ocjenjivanju jesu li finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. Vidjeti tačku A125 za primjere pokazatelja moguće pristranosti menadžmenta.

Dodatak

(Vidjeti tačku A1.)

Mjerenjai objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima finansijskog izvještavanja

Svrha ovog Dodatka je samo dati opća razmatranja mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima finansijskog izvještavanja, u zavisnosti od podloge i konteksta.

1. Različiti okviri finansijskog izvještavanja zahtijevaju ili dopuštaju raznolika mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u finansijskim izvještajima. Oni se također razlikuju i po obuhvatu uputstava koje pružaju za mjerenja imovine i obaveza ili s njima povezanog objavljivanja. Neki okviri finansijskog izvještavanja daju detaljna, drugi općenita uputstva, a neki ni ne sadrže uputstva. Osim toga, postoji i praksa mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti svojstvena nekim djelatnostima.
2. Definicije fer vrijednosti razlikuju se od okvira do okvira ili za različitu imovinu, obaveze ili objave unutar pojedinog okvira. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 39²⁸ definira fer vrijednost kao “iznos za koji sredstvo može biti razmijenjeno, ili obaveza podmirena, između informiranih i spremnih stranaka u transakciji pred pogodbom”. Koncept fer vrijednosti obično podrazumijeva tekuću transakciju, a ne njeno izmirenje na neki prošli ili budući datum. U skladu s tim, proces mjerenja fer vrijednosti bit će pronalaženje procijenjene cijene po kojoj će se dogoditi transakcija. Osim toga, u različitim okvirima finansijskog izvještavanja mogu se nalaziti i različiti nazivi, kao što su “specifična vrijednost za subjekt”, “vrijednost u upotrebi” ili slično, ali će, bez obzira na to, biti i dalje unutar koncepta fer vrijednosti iz ovog MReVS-a.
3. Različiti okviri finansijskog izvještavanja mogu na različite načine tretirati promjene fer vrijednosti koje nastanu tokom vremena. Na primjer, neki okvir finansijskog izvještavanja može zahtijevati da se promjene mjerenja fer vrijednosti određene imovine ili obaveza direktno odražavaju u kapitalu, dok se prema drugima takve promjene mogu odražavati u dobiti. U nekim okvirima odlučivanje o tome treba li primijeniti računovodstveno iskazivanje fer vrijednosti, odnosno kako je to obavljeno, zavisi od namjere menadžmenta da provede određene aktivnosti u vezi s određenom imovinom ili obavezom.
4. Različiti okviri finansijskog izvještavanja mogu zahtijevati određena specifična mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u finansijskim izvještajima i propisivati ih ili dopuštati u različitim razmjerima. Okviri finansijskog izvještavanja mogu:

²⁸ MRS 39 “Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje”.

- propisivati zahtjeve mjerenja, prezentiranja i objavljivanja za određene informacije sadržane u finansijskim izvještajima ili za informacije objavljene u bilješkama uz finansijske izvještaje ili prikazane kao informacije u dodatku finansijskih izvještaja;
 - dopustiti određena mjerenja primjenom fer vrijednosti po izboru subjekta ili tek nakon što su ispunjeni određeni uvjeti;
 - propisivati specifične metode određivanja fer vrijednosti, na primjer, korištenjem nezavisnog procjenjivanja vrijednosti ili posebnog načina korištenja diskontiranih novčanih tokova;
 - dopustiti izbor metode za određivanje fer vrijednosti između nekoliko alternativnih metoda (kriteriji za izbor mogu, ali i ne moraju biti propisani okvirom finansijskog izvještavanja); ili
 - ne sadržavati upute o mjerenjima fer vrijednosti ili objavljivanjima fer vrijednosti osim onoga što je očito kroz običaje ili praksu, na primjer praksu koja je svojstvena nekoj djelatnosti.
5. Neki okviri finansijskog izvještavanja pretpostavljaju da se fer vrijednosti imovine ili obaveza mogu pouzdano izmjeriti kao preduvjet za zahtijevanje ili dopuštanje mjerenja ili objavljivanja fer vrijednosti. U nekim slučajevima takva se pretpostavka može prevazići kada neko sredstvo ili obaveza nema kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu i za koje je očigledno da su druge metode za razumno procjenjivanje fer vrijednosti neodgovarajuće ili neprimjenjive. Neki okviri finansijskog izvještavanja mogu određivati hijerarhiju za fer vrijednosti koja razlikuje ulazne veličine za utvrđivanje fer vrijednosti rangirajući ih u one koji sadrže potpuno “uočljive ulazne veličine” tkoje se zasnivaju na cijenama iz kotacije i aktivnom tržištu i one “neuočljive ulazne veličine” koje uključuju vlastite prosudbe subjekta o pretpostavkama koje bi koristili tržišni učesnici.
6. Neki okviri finansijskog izvještavanja zahtijevaju specifične ispravke ili modifikacije informacija o vrednovanju ili druga prikazivanja svojstvena određenoj imovini ili obavezama. Na primjer, računovodstveno iskazivanje ulaganja u nekretnine može zahtijevati obavljanje ispravaka procijenjenih tržišnih vrijednosti, kao što su ispravci za procijenjene troškove okončanja prodaje, ispravci koji se odnose za stanje ili položaj nekretnine i druga pitanja. Slično tome, ako tržište za određenu imovinu nije aktivno, može se tražiti da se objavljene kotirane tržišne cijene isprave ili modificiraju kako bi bile prikladnije za mjerenje fer vrijednosti. Na primjer, kotirane tržišne cijene ne moraju biti pokazatelj fer vrijednosti ako aktivnosti na tržištu nisu česte, tržište nije dobro uređeno ili se trguje malim obimom u odnosu na ukupno raspoloživi ukupan broj jedinica za prodaju. U skladu s tim, takve se tržišne cijene trebaju ispraviti ili modificirati. Alternativni izvori tržišnih informacija mogu biti potrebni da bi se obavili takvi ispravci ili modifikacije. Takođe, u nekim slučajevima, dobiveni kolateral (na primjer, kada

je kolateral dobiven za određene vrste potraživanja za date kredite) treba biti razmatran pri utvrđivanju fer vrijednosti ili mogućeg umanjenja vrijednosti imovine ili obaveze.

7. U većini okvira finansijskog izvještavanja, polazni koncept mjerenja fer vrijednosti je pretpostavka da subjekt vremenski neograničeno posluje bez namjere ili potrebe da likvidira ili značajno smanji svoje poslovanje ili poduzima transakcije pod nepovoljnim uvjetima. Stoga, u ovom slučaju, fer vrijednost ne bi bio iznos koji bi subjekt primio ili platio u transakciji na koju je primoran, nenamjeravanoj likvidaciji ili prisilnoj prodaji. S druge strane, opći ekonomski uvjeti ili posebni ekonomski uvjeti za određenu industriju mogu uzrokovati nelikvidnost na tržištu i zahtijevaju da se fer vrijednosti predviđaju po depreciranim, potencijalno značajno depreciranim cijenama. Subjekt, međutim, treba uzeti u obzir svoj tekući ekonomski ili poslovni položaj pri određivanju fer vrijednosti svoje imovine i obaveza, kako je to propisano ili dopušteno njegovim okvirom finansijskog izvještavanja, i okvir može iai ne mora određivati kako da to učini. Na primjer, plan menadžmenta da proda neku imovinu po ubrzanom postupku radi ostvarivanja određenih poslovnih ciljeva može biti relevantan za određivanje fer vrijednosti te imovine.

Prevladajuća mjerenja fer vrijednosti

8. Mjerenja i objavljivanja koja se zasnivaju na fer vrijednosti sve češće prevladavaju u okvirima finansijskog izvještavanja. Fer vrijednosti mogu biti iskazane u finansijskim izvještajima, ili utjecati na njih na brojne načine, uključujući mjerenja fer vrijednosti:
 - određene imovine ili obaveza, kao što su utrživi vrijednosni papiri ili obaveza podmirivanja obaveze finansijskim instrumentom, rutinski ili periodičnim “povezivanjem na tržište”;
 - specifičnih komponenti kapitala, na primjer kod računovodstvenog priznavanja, mjerenja i prezentiranja određenih finansijskih instrumenata s karakteristikama instrumenta kapitala, kao što su obveznice pretvorive u redovne dionice;
 - specifične imovine ili obaveza stečenih u poslovnom spajanju. Na primjer, početno određeni goodwill nastao stjecanjem subjekta u poslovnom spajanju obično se zasniva na mjerenju fer vrijednosti prepoznatljive stečene imovine i obaveza i fer vrijednosti date naknade;
 - jednokratnog ispravljanja vrijednosti određene imovine ili obaveza svođenjem na fer vrijednosti. Neki okviri finansijskog izvještavanja mogu zahtijevati primjenu mjerenja fer vrijednosti radi kvantificiranja ispravaka vrijednosti neke imovine ili grupe imovine kao dio postupka određivanja umanjivanja vrijednosti, na primjer, test umanjenja vrijednosti goodwilla stečenog u poslovnom spajanju zasnovan na fer vrijednostima definiranih izvještajnih jedinica ili poslovnih dijelova, čija se vrijednost zatim raspoređuje na imovinu i obaveze jedinice ili

REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA, UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE
PROCJENE FER VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA

poslovnih dijelova kako bi se dobio iznos goodwilla za uporedbu s iskazanim goodwillom;

- agregiranje imovine i obveza. U nekim okolnostima mjerenje klase ili grupe imovine ili obaveza nalaže spajanje fer vrijednosti nekih pojedinačnih stavki imovine ili obaveza u takvoj klasi ili skupini. Na primjer, prema okviru finansijskog izvještavanja subjekta, mjerenje diversificiranog portfelja kredita može se odrediti na temelju fer vrijednosti nekih kategorija kredita sadržanih u tom portfelju; i
- informacije objavljene u bilješkama uz finansijske izvještaje ili prezentirane kao dopunske informacije, ali koje nisu priznate u finansijskim izvještajima.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 540 “Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 550

POVEZANE STRANE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Sadržaj odnosa i transakcija s povezanom stranom	2
Odgovornosti revizora	3-7
Datum stupanja na snagu	8
Ciljevi	9
Definicije	10
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	11-17
Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom	18-19
Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom.....	20-24
Ocjena računovodstvenog iskazivanja i objave prepoznatih odnosa i transakcija s povezanom stranom.....	25
Pisane izjave.....	26
Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje.....	27
Dokumentacija	28
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Odgovornosti revizora	A1-A3
Definicija povezone strane	A4-A7
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A8-A28

POVEZANE STRANE

Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom	A29-A30
Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom.....	A31-A45
Ocjena računovodstvenog iskazivanja i objave prepoznatih odnosa i transakcija s povezanom stranom.....	A46-A47
Pisane izjave.....	A48-A49
Dokumentacija	A50

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 550 “Povezane strane” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se odgovornostima revizora u reviziji finansijskih izvještaja vezanim za odnose i transakcije s povezanim stranama. Konkretno, on detaljnije objašnjava kako MRevS 315¹, MRevS 330² i MRevS 240³ trebaju biti primijenjeni u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s odnosima i transakcijama s povezanom stranom.

Sadržaj odnosa i transakcija s povezanom stranom

2. Mnoge transakcije s povezanom stranom nastaju u toku normalnog poslovanja. U tim slučajevima, te transakcije ne nose veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima nego slične transakcije s nepovezanim stranama. Međutim, sam sadržaj odnosa i transakcija s povezanim stranama u nekim slučajevima stvara veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima nego transakcije između nepovezanih strana. Na primjer:
 - povezane strane mogu djelovati kroz opsežan i složen raspon odnosa i struktura što povećava složenost transakcija s povezanim stranama;
 - informacijski sistem može biti neefikasan u prepoznavanju ili sumiranju transakcija i otvorenih stanja između subjekta i njegovih povezanih strana; i
 - transakcije s povezanom stranom ne moraju biti provedene pod normalnim tržišnim uvjetima i odnosima; na primjer, neke transakcije s povezanom stranom mogu biti izvedene bez razmjene naknada.

Odgovornosti revizora

3. S obzirom na to da povezane strane međusobno nisu nezavisne, mnogi okviri finansijskog izvještavanja postavljaju specifične računovodstvene zahtjeve i zahtjeve objavljivanja odnosa, transakcija i otvorenih stanja s povezanim stranama kako bi se omogućilo korisnicima finansijskih izvještaja bolje razumijevanje njihovog sadržaja i stvarnih ili potencijalnih učinaka na finansijske izvještaje. Tamo gdje su postavljeni takvi zahtjevi u okvirima finansijskog izvještavanja, revizor ima odgovornost obaviti revizijske postupke kako bi prepoznao, procijenio i reagirao na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji proizlaze iz propusta subjekta da na odgovarajući način računovodstveno iskaže i objavi odnose, transakcije ili otvorena stanja s povezanim stranama u skladu sa zahtjevima okvira.

¹ MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

² MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

³ MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja".

4. Čak i ako okvir finansijskog izvještavanja postavlja minimalne zahtjeve ili nema zahtjeve u vezi s povezanim stranama, revizor ipak treba steći razumijevanje odnosa i transakcija subjekta s povezanim stranama koje je dovoljno da bi mogao zaključiti je li finansijskim izvještajima, u mjeri u kojoj na njih imaju učinak ti odnosi i transakcije: (Vidjeti tačku A1)
 - (a) postignuta fer prezentacija (za okvire fer prezentacije); ili (Vidjeti tačku A2.)
 - (b) postignuto da ne dovode u zabludu (za okvire usklađenosti). (Vidjeti tačku A3.)
5. Također, razumijevanje odnosa i transakcija subjekta s povezanim stranama važno je za revizorovu ocjenu o tome postoji li jedan ili više faktora rizika prevare prema MRevS-u 240⁴, upravo stoga što je lakše počinuti prevaru kroz transakcije s povezanom stranom.
6. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima ne budu otkrivena, iako je revizija dobro planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima⁵. U kontekstu povezanih strana, potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove mogućnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja su veći zbog sljedećih razloga:
 - menadžment subjekta ne mora biti svjestan postojanja svih odnosa i transakcija s povezanim stranama, pogotovo ako primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne postavlja zahtjeve u vezi s povezanim stranama; i
 - transakcije s povezanom stranom mogu dati menadžmentu veću mogućnost za tajne sporazume, prikrivanje ili manipulacije.
7. Planiranje i obavljanje revizije s profesionalnim skepticizmom, kako zahtijeva MRevS 200⁶, u ovom je kontekstu izuzetno važno, upravo zbog mogućnosti neobjavlivanja odnosa i transakcija s povezanim stranama. Zahtjevi u ovom MRevS-u su oblikovani kako bi pomogli revizoru u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s odnosima i transakcijama s povezanim stranama, te u oblikovanju revizijskih postupaka za reagiranje na procijenjene rizike.

Datum stupanja na snagu

8. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

⁴ MRevS 240, tačka 24.

⁵ MRevS 200 “Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka A52.

⁶ MRevS 200, tačka 15.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:

- (a) bez obzira na to postavlja li primjenjivi okviri finansijskog izvještavanja zahtjeve u vezi s povezanim stranama, steći dovoljno razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim stranama da bi mogao:
 - (i) prepoznati faktore rizika prevare, ako postoje, koji nastaju iz transakcija i odnosa s povezanim stranama, a koji su važni u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare; i
 - (ii) zaključiti, na osnovu sakupljenih revizijskih dokaza, je li finansijskim izvještajima, u mjeri u kojoj na njih imaju učinak ti odnosi i transakcije:
 - a. postignuta fer prezentacija (za okvire fer prezentacije); ili
 - b. postignuto da ne dovode u zabludu (za okvire usklađenosti); i
- (b) povrh toga, kada primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama, prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li odnosi i transakcije s povezanim stranama odgovarajuće prepoznati, računovodstveno iskazani i objavljeni u finansijskim izvještajima u skladu s okvirom.

Definicije

10. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- (a) Transakcija pred pogodbom – transakcija koja se obavlja pod uvjetima i okolnostima kao što su oni između spremnog kupca i spremnog prodavača koji su nepovezani i djeluju nezavisno jedan od drugoga i rukovode se svojim najboljim interesima.
- (b) Povezana strana – strana koja je: (Vidjeti tačke A4-A7.)
 - (i) povezana strana prema definiciji primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; ili
 - (ii) kada primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi s povezanom stranom:
 - a. osoba ili drugi subjekt koji ima kontrolu ili značajan utjecaj, direktno ili indirektno preko jednog ili više posrednika, nad subjektom koji izvještava;
 - b. drugi subjekt nad kojim subjekt koji izvještava ima kontrolu ili značajan utjecaj, direktno ili indirektno preko jednog ili više posrednika; ili

- c. drugi subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom subjekta koji izvještava ako ima:
 - i. zajedničko kontrolno vlasništvo;
 - ii. vlasnike koji su članovi uže obitelji; ili
 - iii. zajednički ključni menadžment (to uključuje matice, ovisna društava).

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.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

11. Kao dio postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti koje MRevS 315 i MRevS 240 zahtijevaju od revizora da ih obavi tokom revizije⁷, revizor će obaviti revizijske postupke i povezane aktivnosti navedene u tačkama 12-17 kako bi pribavio informacije relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanom stranom. (Vidjeti tačku A8.)

Razumijevanje odnosa i transakcija subjekta s povezanom stranom

12. Diskusija angažiranog tima koju zahtijevaju MRevS 315 i MRevS 240⁸ uključit će posebno razmatranje osjetljivosti finansijskih izvještaja na značajno pogrešno prikazivanje zbog prevare ili pogreške koje može biti posljedica odnosa i transakcija subjekta s povezanom stranom. (Vidjeti tačke A9-A10.)
13. Revizor će postaviti pitanja menadžmentu:
 - (a) o identitetu povezanih strana subjekta, kao i o promjenama u odnosu na prethodni period; (Vidjeti tačke A11-A14.)
 - (b) o sadržaju odnosa između subjekta i tih povezanih strana; i
 - (c) je li subjekt obavio bilo kakvu transakciju s tim povezanim stranama tokom perioda i, ako jeste, koja je bila vrsta i svrha tih transakcija.
14. Revizor će također ispitati menadžment i ostale 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 tačke A15-A20.)

⁷ MRevS 315, tačka 5; MRevS 240, tačka 16.

⁸ MRevS 315, tačka 10; MRevS 240, tačka 15.

POVEZANE STRANE

- (a) prepoznao, računovodstveno iskazao i objavio odnose i transakcije s povezanom stranom u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
- (b) autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore s povezanim stranama; i (Vidjeti tačku A21.)
- (c) autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore izvan normalnog toka poslovanja subjekta.

Obraćanje pažnje na informacije o povezanim stranama prilikom pregleda evidencija i dokumenata

15. Za vrijeme revizije, revizor će, kada pregleda evidencije ili dokumente, obratiti pažnju na aranžmane i ostale informacije koji mogu ukazivati na odnose i transakcije s povezanom stranom, a koje menadžment nije prethodno identificirao i saopštio revizoru. (Vidjeti tačke A22-A23.)

Revizor će, kako bi pronašao indikacije koje upućuju na mogućnost postojanja odnosa i transakcija s povezanim stranama, a koje menadžment nije prethodno identificirao i saopštio revizoru, posebno pregledati sljedeće:

- (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 važnim u datim okolnostima subjekta.
16. Ako revizor prepozna neke druge važne transakcije izvan normalnog toka poslovanja subjekta, provodeći revizijske postupke zahtijevane tačkom 15 ili neke druge revizijske postupke, revizor će postaviti pitanja menadžmentu o: (Vidjeti tačke A24-A25.)
- (a) sadržaju tih transakcija; i (Vidjeti tačku A26.)
 - (b) tome mogu li one uključivati povezane strane. (Vidjeti tačku A27.)

Razmjena informacija o povezanim stranama s angažiranim timom

17. Revizor će razmijeniti dobivene relevantne informacije o povezanim stranama s ostalim članovima angažiranog tima. (Vidjeti tačku A28.)

Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom

18. U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja⁹, revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog pri-

⁹ MRevS 315, tačka 25.

kazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama te utvrditi je li neki od tih rizika značajan. U tom određivanju, revizor će tretirati prepoznate značajne transakcije s povezanom stranom koje nisu dio normalnog poslovanja subjekta kao one koje stvaraju značajne rizike.

19. Ako revizor prepozna faktore rizika prevare (uključujući okolnosti povezane s postojanjem povezone strane s dominantnim utjecajem) prilikom provođenja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim stranama, revizor će razmotriti takve informacije prilikom prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare u skladu s MRevS-om 240. (Vidjeti tačku A6 i tačke A29-A30)

Reakcije na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom

20. Kao dio zahtjeva iz MRevS-a 330¹⁰ da revizor reagira na procijenjene rizike, revizor oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom. Ti revizijski postupci uključuju one koji su navedeni u tačkama 21-24. (Vidjeti tačke A31-A34.)

Prepoznavanje prethodno neidentificiranih ili neobjavljenih povezanih stranaa ili značajnih transakcija s povezanim stranama

21. Ako revizor prepozna aranžmane ili informacije koji ukazuju na postojanje odnosa i transakcija s povezanom stranom koje menadžment nije prethodno identificirao i saopštio revizoru, revizor će utvrditi potvrđuju li ishodišne okolnosti postojanje tih odnosa ili transakcija.
22. Ako revizor naknadno otkrije povezane strane ili značajne transakcije s povezanim stranama, a koje mu menadžment nije prethodno identificirao i saopštio, revizor će:
 - (a) hitno obavijestiti o prikupljenim informacijama ostale članove angažiranog tima; (Vidjeti tačku A35.)
 - (b) ukoliko primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim strankama:
 - (i) zatražiti od menadžmenta da identificira sve transakcije s novoprepoznatom povezanom stranom za revizorovu daljnju ocjenu; i
 - (ii) postaviti pitanja o tome zašto su kontrole subjekta nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama propustile identificiranje ili objavljivanje odnosa i transakcija s povezanom stranom;

¹⁰ MRevS 330, tačke 5-6.

POVEZANE STRANE

- (c) obaviti odgovarajuće dokazne revizijske postupke povezane s tim novoprepoznatim povezanim stranama ili sa značajnim transakcijama s povezanom stranom; (Vidjeti tačku A36.)
- (d) ponovo razmotriti rizik postojanja još nekih povezanih strana i značajnih transakcija s povezanom stranom koje menadžment nije prethodno identificirao ili saopštio revizoru te obavljanje dodatnih revizijskih postupka ako su potrebni; i
- (e) ako se čini da menadžment namjerno nije objavio informacije (što ukazuje na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare), ocijeniti posljedice za reviziju. (Vidjeti tačku A37.)

Prepoznate značajne transakcije s povezanom stranom izvan normalnog toka poslovanja subjekta

23. Za prepoznate značajne transakcije s povezanom stranom izvan normalnog toka poslovanja subjekta, revizor će:

- (a) pregledati ugovore ili dogovore na kojima se zasnivaju, te ocijeniti:
 - (i) ukazuje li poslovna logika transakcija (ili nedostatak iste) kako su te transakcije zaključene zbog netačnog finansijskog izvještavanja ili zataškavanja protupravnog prisvajanja imovine;¹¹ (Vidjeti tačke A38A39.)
 - (ii) jesu li uvjeti transakcija u skladu s objašnjenjima menadžmenta; i
 - (iii) jesu li transakcije na odgovarajući način računovodstveno iskazane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i
- (b) pribaviti revizijske dokaze jesu li transakcije na dogovarajući način odobrene i dopuštene. (Vidjeti tačke A40-A41.)

Dokazivanje tvrdnje da su transakcije s povezanom stranom provedene prema istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom

24. Ako je menadžment izrazio tvrdnju u finansijskim izvještajima kako su transakcije s povezanim stranama provedene prema istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom, revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o toj tvrdnji. (Vidjeti tačke A42-A45.)

¹¹ MRevS 240, tačka 32(c).

Ocjena oračunovodstva i objavljivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanom stranom

25. U formiranju mišljenja o finansijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700¹², revizor će ocijeniti jesu li: (Vidjeti tačku A46.)
- (a) prepoznati odnosi i transakcije s povezanim stranama odgovarajuće računovodstveno iskazani i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i (Vidjeti tačku A47.)
 - (b) učinci transakcija i odnosa s povezanim stranama:
 - (i) onemogućili fer prezentaciju finansijskih izvještaja (za okvire fer prezentacije); ili
 - (ii) uzrokovali da finansijski izvještaji dovode u zabludu (za okvire usklađenosti).

Pisane izjave

26. U slučajevima kada okvir finansijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama, revizor će pribaviti pisanu izjavu menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženih za upravljanje, o tome da su: (Vidjeti tačke A48-A49.)
- (a) revizoru objavili identitet povezanih strana subjekta i sve transakcije i odnose s povezanim stranama o kojima imaju spoznaje; i
 - (b) odgovarajuće računovodstveno iskazali i objavili takve odnose i transakcije u skladu sa zahtjevima okvira.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

27. Osim u slučaju kada su svi koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom¹³, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim pitanjima nastalim tokom revizije u vezi sa povezanim stranama subjekta. (Vidjeti tačku A50.)

Dokumentacija

28. Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju imena identificiranih povezanih strana i sadržaj odnosa s povezanim stranama.¹⁴

¹² MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima", tačke 10-15.

¹³ MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", tačka 13.

¹⁴ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odgovornosti revizora

Okviri finansijskog izvještavanja koji propisuju minimalne zahtjeve o povezanim stranama (Vidjeti tačku 4.)

- A1. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja koji propisuje minimalne zahtjeve o povezanim stranama je onaj koji definira značenje povezanih strana, ali ta definicija ima sadržajno uža od definicije date u tački 10 (b)(ii) ovog MRevS-a, tako da će zahtjevi u okviru za objavljivanjem odnosa i transakcija s povezanim stranama važiti za značajno manje odnosa i transakcija s povezanim stranama.

Okviri fer prezentacije (Vidjeti tačku 4(a).)

- A2. U kontekstu okvira fer prezentacije,¹⁵ odnosi i transakcije s povezanom stranom mogu dovesti do neispunjenja fer prezentacije u finansijskim izvještajima, ako, na primjer, ekonomska stvarnost tih odnosa i transakcija nije pravilno odražena u finansijskim izvještajima. Fer prezentacija u finansijskim izvještajima ne može se postići ako, na primjer, subjekt prodaje imovinu vlasniku sa značajnom kontrolom po cijeni višoj ili nižoj od fer tržišne vrijednosti a ta je transakcija prikazana kao transakcija koja utječe na dobit ili gubitak subjekta iako ona zapravo predstavlja udio ili povrat kapitala ili isplatu dividendi.

Okviri usklađenosti (Vidjeti tačku 4(b).)

- A3. U kontekstu okvira usklađenosti, hoće li odnosi i transakcije s povezanom stranom uzrokovati da finansijski izvještaji dovode u zabludu, kako je razmatrano u MRevS-u 700, zavisi od posebnih okolnosti angažmana. Na primjer, čak i ako je neobjavljivanje transakcija s povezanom stranom u finansijskim izvještajima u skladu s okvirom i primjenjivim zakonom ili regulativom, finansijski izvještaji svejedno mogu dovoditi u zabludu ako subjektu značajan udio prihoda potječe iz transakcija s povezanim stranama, a ta činjenica nije objavljena. Međutim, bit će izuzetno rijedak slučaj da revizor za finansijske izvještaje koji su sastavljeni i prezentirani u skladu s okvirom usklađenosti smatra kako oni dovode u zabludu, ako je revizor utvrdio, u skladu s MRevS-om 210¹⁶, da je okvir prihvatljiv.¹⁷

Definicija povezanih strana (Vidjeti tačku 10(b).)

- A4. Mnogi okviri finansijskog izvještavanja raspravljaju o konceptu kontrole i značajnom utjecaju. Iako raspravljaju o tim konceptima koristeći različite pojmove, generalno objašnjavaju sljedeće:

¹⁵ MRevS 200, tačka 13(a) definira značenje okvira fer prezentacije i okvira usklađenosti.

¹⁶ MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", tačka 6(a).

¹⁷ MRevS 700, tačka A12.

POVEZANE STRANE

- (a) kontrola je ovlast upravljanja finansijskim i operativnim politikama subjekta kako bi se stekle koristi iz njegovih aktivnosti; i
 - (b) značajan utjecaj (koji se može steći vlasništvom dionica, zakonom ili dogovorom) je ovlast učestvovanja u finansijskim i operativnim politikama i odlukama subjekta, ali bez kontrole nad njima.
- A5. Postojanje sljedećih odnosa može ukazivati na postojanje kontrole ili značajnog utjecaja:
- (a) direktni ili indirektni udjeli u kapitalu ili neki drugi finansijski interesi u subjektu;
 - (b) direktni ili indirektni udjeli subjekta u kapitalu ili neki drugi finansijski interesi u drugim subjektima;
 - (c) postajanjem sastavnog dijela onih koji su zaduženi za upravljanje ili ključnog menadžmenta (oni članovi menadžmenta koji imaju nadležnost i snose odgovornost za planiranje, usmjeravanje i kontroliranje aktivnosti subjekta);
 - (d) postajanjem užeg člana obitelji bilo koje od osoba navedenih pod tačkom (c); i
 - (e) imati značajne poslovne odnose s osobama navedenim pod tačkom (c).

Povezane strane s dominantnim utjecajem

- A6. Povezane strane, pomoću svoje sposobnosti vršenja kontrole i značajnog utjecaja, mogu biti u poziciji vršenja dominantnog utjecaja na subjekt ili njegov menadžment. Razmatranje takvog ponašanja relevantno je kod identificiranja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare, a kako je kasnije objašnjeno u tačkama A29-A30.

Subjekti posebne namjene kao povezane strane

- A7. U nekim okolnostima, subjekt posebne namjene¹⁸ može biti povezana strana subjekta zato što ga subjekt može u suštini kontrolirati, iako subjekt može posjedovati mali ili nikakav udio u kapitalu subjekta posebne namjene.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama povezanih strana (Vidjeti tačku11.)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A8. Na odgovornosti revizora subjekata javnog sektora koje se odnose na transakcije i odnose s povezanim stranama može utjecati mandat revizije ili obaveze subjekta javnog sektora

¹⁸ MRevS 315, tačke A26-A27 pružaju upute u vezi s vrstama subjekta posebne namjene.

koji proizlazi iz zakona, regulative ili drugih propisa. Stoga, odgovornosti revizora ne moraju biti ograničene samo na suočavanje s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s odnosima i transakcijama s povezanim stranama, već također mogu uključivati i širu odgovornost za suočavanje s rizicima nepoštivanja zakona, regulative i drugih propisa koji uređuju poslovanje tijela javnog sektora i sadrže posebne zahtjeve u vođenju poslova s povezanim stranama. Osim toga, revizor subjekata javnog sektora mora uzeti u obzir zahtjeve finansijskog izvještavanja javnog sektora u vezi s odnosima i transakcijama s povezanim stranama koji mogu biti različiti od onih u privatnom sektoru.

Razumijevanje odnosa i transakcija s povezanim stranama subjekta

Diskusija unutar angažiranog tima (Vidjeti tačku 12.)

A9. Pitanja koja se mogu razmatrati u diskusiji unutar angažiranog tima uključuju:

- sadržaj i obim odnosa i transakcija subjekta s povezanim stranama (koristeći, na primjer, revizorove bilješke o prepoznatim povezanim stranama koje se ažuriraju nakon svake revizije);
- naglasak na važnosti u zadržavanju profesionalnog skepticizma kroz postupak revizije u pogledu mogućnosti značajnog pogrešnog prikazivanja vezanog uz odnose i transakcije s povezanim stranama;
- okolnosti ili uvjete subjekta koji mogu ukazivati na postojanje odnosa i transakcija s povezanim stranama koje menadžment nije identificirao i objavio revizoru (na primjer, kompleksna organizacijska struktura, korištenje subjekta posebne namjene za vanbilansne transakcije ili neadekvatan informacijski sistem);
- evidencije ili dokumentaciju koji mogu ukazivati na postojanje odnosa i transakcija s povezanim stranama; i
- važnost kojim menadžment i onikojisuzaduženi za upravljanje pridaju identifikaciji, odgovarajućem računovodstvenom iskazivanju i objavama odnosa i transakcija s povezanim stranama (ako primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja postavlja zahtjeve u vezi s povezanim stranama) i povezani rizik da menadžment zaobiđe relevantne kontrole.

A10. Dodatno, diskusija u kontekstu prevare može uključiti i specifične okolnosti u kojima povezane strane mogu biti uključene u prevaru. Na primjer:

- kako subjekti posebne namjene koje kontrolira menadžment mogu biti korišteni za omogućavanje zarade menadžmentu; i
- kako transakcije između subjekta i poznatog poslovnog partnera ključnog člana menadžmenta mogu biti uređene tako da olakšaju protupravno prisvajanje imovine subjekta.

Identitet povezanih strana subjekta (Vidjeti tačku 13(a).)

- A11. U slučaju kada primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama, informacije o identitetu povezanih strana subjekta vjerojatno će biti lako dostupne menadžmentu zato što informacijski sistem subjekta mora zabilježiti, obraditi i sumirati odnose i transakcije s povezanim stranama kako bi omogućio subjektu da zadovolji zahtjeve iz okvira za računovodstveno iskazivanje i objavljivanje. Menadžment će stoga vjerojatno imati sveobuhvatni popis povezanih strana i promjena u odnosu na prethodni period. Za angažmane koji se obavljaju iz godine u godinu, postavljanje pitanja pruža temelj za poređenje informacija dobivenih od menadžmenta s revizorovim bilješkama o povezanim stranama iz ranijih revizija.
- A12. Međutim, ukoliko okvir ne postavlja zahtjeve o povezanim stranama, subjekt ne mora imati takav informacijski sistem na raspolaganju. U tim okolnostima, moguće je da menadžment nije svjestan postojanja svih povezanih strana. Unatoč tome, zahtjev postavljanja pitanja naveden u tački 13 se i dalje primjenjuje zato što menadžment može imati spoznaju o stranama koje ispunjavaju uvjete iz definicije povezanih strana navedene u ovom MRevS-u. U tom slučaju, međutim, revizorovo postavljanje pitanja u vezi s identitetom povezanih strana subjekta bit će vjerojatno dio revizorovih postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti obavljenih u skladu s MRevS-om 315 kako bi se dobile informacije vezane za:
- vlasničku strukturu subjekta i upravljačku strukturu;
 - vrste ulaganja koje je subjekt obavio i planira obaviti; i
 - strukturu subjekta i način na koji se subjekt financira.

U pojedinom slučaju odnosa sa zajedničkom kontrolom, budući da je vjerovatnije da će menadžment biti svjesniji tih odnosa ako oni imaju ekonomski značaj za subjekt, revizorovo postavljanje pitanja vjerojatno će biti efikasnije ako se fokusira na to jesu li strane s kojima subjekt obavlja značajne transakcije ili u značajnoj mjeri s njima dijeli resurse, povezane strane.

- A13. U kontekstu revizije grupe, MRevS 600 zahtijeva od tima angažiranog za grupu da svakom revizoru komponente osigura popis povezanih strana koji je pripremio menadžment grupe, ali svih ostalih povezanih strana kojih je svjestan tim angažiran za grupu.¹⁹ Kada je subjekt komponenta grupe, te informacije pružaju korisnu osnovu za revizorovo ispitivanje menadžmenta o identitetu povezanih strana subjekta.

¹⁹ MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)", tačka 40(e).

A14. Revizor također može dobiti neke informacije u pogledu identiteta povezanih strana subjekta kroz ispitivanje menadžmenta za vrijeme postupka prihvaćanja ili zadržavanja angažmana.

Kontrola subjekta nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti tačku 14.)

A15. Ostale osobe u subjektu su one za koje se smatra da znaju za odnose i transakcije s povezanim stranama ali i o kontrolama subjekta nad tim odnosima i transakcijama. Među njima mogu biti, u onoj mjeri u kojoj ne čine dio menadžmenta:

- oni koji su zaduženi za upravljanje;
- osoblje na poziciji na kojoj mogu inicirati, obraditi ili zabilježiti transakcije koje su i značajne i izvan normalnog toka poslovanja subjekta, kao i one koji nadgledaju i nadziru to osoblje;
- interni revizori;
- interni pravni savjetnik; i
- glavni službenik zadužen za etiku ili neka osoba na sličnom položaju.

A16. Revizija se provodi uz pretpostavku da su menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, potvrdili i da prihvaćaju odgovornost za pripremanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, tamo gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju, kao i za one interne kontrole za koje menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, smatraju da su neophodne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare ili pogreške.²⁰ U skladu s tim, ukoliko okvir sadrži zahtjeve u vezi s povezanim stranama, pripremanje financijskih izvještaja zahtijeva od menadžmenta, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, da oblikuju, implementiraju i održavaju odgovarajuće kontrole nad odnosima i transakcijama s povezanom stranom, tako da iste budu pravilno identificirane, računovodstveno obračunate i objavljene u skladu s okvirom. Oni koji su zaduženi za upravljanje, u svojoj ulozi nadzora, nadziru kako menadžment ispunjava svoje odgovornosti u vezi s tim kontrolama. Bez obzira na sve zahtjeve u vezi s povezanim stranama koje postavlja okvir, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu u svom nadgledanju dobiti informacije od menadžmenta kako bi im omogućile razumijevanje sadržaja i poslovne logike odnosa i transakcija subjekta s povezanim strankama.

A17. U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 da se stekne razumijevanje okruženja kontrola²¹, revizor može razmatrati odlike okruženja kontrola važne za smanjivanje rizika

²⁰ MRevS 200, tačka A2.

²¹ MRevS 315, tačka 14.

značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom, kao što su:

- interni etički kodeks, o kojem su zaposlenici pravilno informirani i koji se pravilno provodi, može upravljati okolnostima u kojima subjekt može ući u posebne transakcije s povezanom stranom;
- politike i postupci za otvoreno i pravovremeno objavljivanje interesa koje menadžment i oni zaduženi za upravljanje imaju u transakcijama s povezanom stranom;
- dodjeljivanje odgovornosti unutar subjekta za identificiranje, bilježenje, sumiranje i objavljivanje transakcija s povezanom stranom;
- pravovremeno objavljivanje i raspravljanje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o značajnim transakcijama s povezanom stranom izvan normalnog toka poslovanja subjekta, uključujući i jesu li oni koji su zaduženi za upravljanje pravilno postupili u vezi s poslovnom logikom takvih transakcija (na primjer, traženjem savjeta od vanjskih profesionalnih savjetnika);
- jasna uputstva za odobrenje transakcija s povezanim stranama koje uključuju sadašnje ili moguće sukobe interesa, kao što je odobrenje pomoću pododbora onih koji su zaduženi za upravljanje sastavljenog od osoba nezavisnih od menadžmenta;
- periodični pregledi koje obavljaju interni revizori, gdje je primjenjivo;
- proaktivno djelovanje menadžmenta u rješavanju problematike objavljivanja povezanih strana kao, na primjer, traženje savjeta od revizora ili vanjskih pravnih savjetnika; i
- postojanje politika i postupaka za tzv. “zviždače”, tamo gdje je primjenjivo.

A18. Kontrole nad odnosima i transakcijama s povezanom stranom unutar nekih subjekata mogu biti manjkave ili čak ne postojati zbog mnogo razloga, kao što su:

- mala važnost koju menadžment pridaje identificiranju i objavljivanju odnosa i transakcija s povezanom stranom;
- nedostatak pravilnog nadgledanja onih koji su zaduženi za upravljanje;
- namjerno ignoriranje tih kontrola zbog toga što objavljivanje povezanih strana može otkriti informacije koje menadžment smatra osjetljivima kao, na primjer, transakcije s članovima obitelji menadžmenta;
- menadžment nedovoljno razumije zahtjeve primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja u vezi s povezanim stranama; i
- nepostojanje zahtjeva objavljivanja u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja.

Kada su te kontrole neefikasne ili čak ne postoje, moguće je da revizor neće moći dobiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o odnosima i transakcijama s povezanim stranama. Ako je takav slučaj, revizor će, u skladu s MRevS-om 705²², razmotriti implikacije na sam postupak revizije, uključujući i mišljenje u revizorovom izvještaju.

A19. Pogrešno finansijsko izvještavanje često uključuje zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta za koje se inače čini da efikasno djeluju.²³ Rizik zaobilaženja kontrola je veći ako menadžment ima odnose koji uključuju kontrolu ili značajan utjecaj nad stranama s kojima subjekt posluje, zato što takvi odnosi mogu predstavljati menadžmentu veći podstrek i davati veću mogućnost za počinjenje prevare. Na primjer, finansijski interes menadžmenta u određenim transakcijama s povezanim stranama može predstavljati podstrek za zaobilaženje kontrola kako bi (a) usmjerio subjekt, suprotno njegovom interesu, da zaključi transakciju u korist tih povezanih strana, ili (b) tajno se dogovorio s povezanim stranama ili nadzirao njihove aktivnosti. Primjeri moguće prevare uključuju:

- stvaranje fiktivnih uvjeta transakcija s povezanim stranama kreiranih tako da lažno prikazuju poslovnu logiku tih transakcija;
- lažno organiziranje prenosa imovine od menadžmenta ili na menadžment ili druge u iznosu značajno višem ili nižem od tržišne vrijednosti; i
- učestvovanje u složenim transakcijama s povezanim stranama kao, na primjer, sa subjektima posebne namjene koji su strukturirani tako da lažno prikazuju finansijski položaj ili finansijsku uspješnost subjekta.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A20. Kontrolne aktivnosti u manjim subjektima vjerovatno su manje formalne i manji subjekti ne moraju imati dokumentirani postupak za bavljenje odnosima i transakcijama s povezanim stranama. Vlasnik-menadžer može smanjiti neke od rizika koji nastaju zbog transakcija s povezanim stranama ili ih može potencijalno povećati aktivnim djelovanjem kroz sve glavne aspekte transakcije. Za takve subjekte, revizor mora steći razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim stranama i o kontrolama koje mogu postojati nad njima ispitivanjem menadžmenta u kombinaciji s drugim postupcima, kao što su posmatranje nadzora menadžmenta i pregleda aktivnosti te provjerom dostupne relevantne dokumentacije.

²² MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvještaju neovisnog revizora".

²³ 23 MRevS 240, tačke 31 i A4.

Autorizacija i odobrenje značajnih transakcija i dogovora (Vidjeti tačku 14(b).)

A21. Autorizacija obuhvata dobivanje dozvole od strane ili strana s odgovarajućim ovlastima (od menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili vlasnika subjekta) za ulazak u određene transakcije u skladu s prije utvrđenim kriterijima, bilo da su prosudbeni ili ne. Odobrenje obuhvata prihvatanje, od strane tih strana, transakcije u koju je subjekt ušao, kao one koja zadovoljava kriterij po kojem je obavljeno autoriziranje. Primjeri kontrola, koje može uspostaviti subjekt kako bi autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore s povezanim stranama ili značajne transakcije i dogovore izvan normalnog toa poslovanja, obuhvataju:

- monitoring kontrola kako bi se prepoznale te transakcije i dogovori za autoriziranje i odobravanje; i
- odobrenje uvjeta i okolnosti transakcija i dogovora od strane menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili vlasnika.

Obraćanje pažnje na informacije o povezanim stranama prilikom pregledavanja evidencija i dokumenata

Evidencije ili dokumenti koje revizor može pregledati (Vidjeti tačku 15.)

A22. Tokom revizije, revizor može provjeriti evidencije ili dokumente koji mogu pružiti informacije o odnosima i transakcijama s povezanim stranama, kao na primjer:

- konfirmacije od trećih strana (uz bankovne konfirmacije i konfirmacije za pravna pitanja);
- prijavu poreza na dobit subjekta;
- informacije koje subjekt dostavlja regulatornom tijelu;
- registar dioničara radi utvrđivanja glavnih dioničara subjekta;
- izjave o sukobu interesa od strane menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje;
- evidencije o ulaganjima subjekta i njegovim penzionim planovima;
- ugovore i dogovore s ključnim menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje;
- važne ugovore i dogovore koji nisu dio normalnog toka poslovanja subjekta;
- specifične fakture i prepisku sa profesionalnim savjetnikom subjekta;
- police životnog osiguranja kupljene od strane subjekta;
- važne ugovore kojima su promijenjeni uvjeti za vrijeme posmatranog perioda;
- izvještaje internih revizora;

POVEZANE STRANE

- dokumente povezane s regulatorom tržišta vrijednosnih papira (na primjer, prospekte); i
- dogovore koji mogu upućivati na postojanje ranije neidentificiranih i neobjavljenih odnosa i transakcija s povezanim stranama (Vidjeti tačku 15).

A23. Dogovor uključuje formalnu ili neformalnu pogodbu između subjekta i jedne strane ili više strana za sljedeće svrhe:

- uspostavljanje poslovnih odnosa kroz odgovarajuće načine i strukture;
- provođenje određenih vrsta transakcija pod specifičnim uvjetima i prilikama; i
- pružanje određenih usluga ili finansijske potpore.

Primjeri dogovora, koji mogu ukazivati na postojanje odnosa i transakcija s povezanim stranama koje menadžment nije prethodno identificirao ili otkrio revizoru, uključuju:

- sudjelovanje u neinkorporiranim partnerstvima s drugim stranama;
- dogovore za pružanje usluga određenim stranama pod uvjetima i odnosima koji su izvan normalnog toka poslovanja subjekta; i
- garancije i jamstvene odnose.

Identifikacija značajnih transakcija izvan normalnog toka poslovanja subjekta (Vidjeti tačku 16.)

A24. Dobivanje dodatnih informacija o značajnim transakcijama izvan normalnog toka poslovanja subjekta revizoru omogućava ocijeniti postoje li faktori rizika prevare te prepoznati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, ukoliko primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama.

A25. Primjeri transakcija izvan normalnog poslovanja subjekta mogu uključivati:

- složene kapitalne transakcije kao, na primjer, korporativno restrukturiranje ili spajanje;
- transakcije s “offshore” subjektima u jurisdikcijama sa slabim korporativnim zakonima;
- iznajmljivanje prostora ili pružanje usluga menadžmenta od strane subjekta drugima ako nema razmjene nadoknada;
- transakcije prodaje s neobično visokim popustom ili povratom;
- transakcije s cirkularnim dogovorima, na primjer prodaju uz obavezu otkupa; i
- transakcije prema ugovoru čiji su se uvjeti promijenili prije isteka.

Razumijevanje sadržaja značajnih transakcija izvan normalnog toka poslovanja (Vidjeti tačku 16(a).)

A26. Postavljanje pitanja o sadržaju značajnih transakcija van normalnog toka poslovanja uključuje stjecanje razumijevanja poslovne logike transakcija te uvjeta i odnosa pod kojima su te transakcije sklopljene.

Postavljanje pitanja o tome mogu li biti umiješane povezane strane (Vidjeti tačku 16(b).)

A27. Povezana strana može biti uključena u značajne transakcije izvan normalnog poslovanja subjekta ne samo kao strana koja direktno učestvuje u transakciji te na taj način utječe na nju, već može indirektno utjecati na transakciju preko posrednika. Takav utjecaj može ukazivati na prisutnost faktora rizika prevare.

Razmjena informacija o povezanim stranama unutar angažiranog tima (Vidjeti tačku 17.)

A28. Važne informacije o povezanim stranama mogu se razmijeniti između članova angažiranog tima, a te informacije mogu uključivati sljedeće:

- identitet povezanih strana subjekta;
- sadržaj odnosa i transakcija s povezanim stranama; i
- značajne ili složene odnose i transakcije s povezanim stranama koji mogu zahtijevati posebnu pažnju kod provođenja revizije, posebno one transakcije u kojima su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje finansijski umiješani.

Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s odnosom i transakcijama s povezanim stranama

Faktori rizika prevare povezani s povezanim stranama koje imaju dominantan utjecaj (Vidjeti tačku 19.)

A29. Dominacija jedne osobe ili manje grupe ljudi nad menadžmentom, a bez kompenzacijskih kontrola faktor je rizika prevare.²⁴ Pokazatelji dominantnog utjecaja koji ima povezana strana uključuju sljedeće:

- povezana strana je zabranila značajnu poslovnu odluku donesenu od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje;
- značajne transakcije se daju na konačno odobrenje povezanoj strani;
- postojanje male ili nikakve rasprave između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje vezano za poslovne prijedloge povezane strane; i

²⁴ MRevS 240, Dodatak 1.

- transakcije koje uključuju povezane strane (ili člana uže obitelji povezane strane) se rijetko nezavisno pregledavaju i odobravaju.

Dominantan utjecaj također može postojati u nekim slučajevima kada je povezana strana imala glavnu ulogu u osnivanju subjekta, te je ima i dalje u upravljanju subjektom.

A30. U prisutnosti drugih faktora rizika, postojanje povezanih strana s dominantnim utjecajem može ukazivati na značajan rizik pogrešnog prikazivanja zbog prevare. Na primjer:

- neobično često mijenjanje članova menadžmenta ili profesionalnih savjetnika može sugerirati neetičko ili prijevarno obavljanje poslova koje služi u korist povezanih strana;
- korištenje poslovnih posrednika kod značajnih transakcija za koje se čini da ne postoji jasno poslovno opravdanje može ukazivati na to da povezane strane imaju interes u takvim transakcijama preko tih posrednika sa svrhom prevare; i
- dokaz o pretjeranom zanimanju ili učestvovanju povezanih strana u selekciji računovodstvenih politika ili u određivanju važnih procjena može ukazivati na mogućnost prijevarnog finansijskog izvještavanja.

Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosom i transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti tačku 20.)

A31. Vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka koje revizor može odabrati kao reakciju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama zavise od vrste tih rizika i okolnosti u kojima se subjekt nalazi.²⁵

A32. Primjeri dokaznih revizijskih postupaka koje revizor može provesti ukoliko je procijenio značajan rizik da menadžment nije pravilno obračunao i objavio određene transakcije s povezanim stranama u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (zbog prevare ili pogreške) uključuju:

- confirmiranje ili raspravljanje specifičnih aspekata transakcija s posrednicima kao što su banke, advokatski uredi, jamstvenici ili agenti, tamo gdje je izvodivo i nije zabranjeno zakonom, regulativom ili etičkim pravilima;
- confirmiranje svrhe, specifičnih uvjeta ili novčanih iznosa transakcije s povezanim stranama (takvi revizijski postupci mogu biti manje uefikasni ako revizor

²⁵ MRevS 330 daje daljnje upute za razmatranje vrsta, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka. MRevS 240 postavlja zahtjeve i pruža upute za odgovarajuće reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare.

procjeni da postoji mogućnost utjecaja subjekta na povezane strane u njihovim odgovorima revizoru); i

- gdje je primjenjivo, čitanje finansijskih izvještaja ili nekih drugih finansijskih informacija, ako su dostupni, od povezanih strana radi traženja dokaza o računovodstvenom iskazivanju transakcija u računovodstvenim evidencijama povezanih strana.

A33. Ako je revizor procijenio značajan rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare kao rezultat prisutnosti povezanih strana s dominantnim utjecajem, revizor može, kao dodatak općim zahtjevima MRevS-a 240, izvesti sljedeće revizijske postupke kako bi stekao razumijevanje poslovnih odnosa koje je povezana strana direktno ili indirektno uspostavila sa subjektom, te kako bi utvrdio postoji li potreba za nekim daljnjim odgovarajućim dokaznim revizijskim postupcima:

- postavljanje pitanja i raspravu s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje;
- postavljanje pitanja povezanoj strani;
- provjeru značajnih ugovora s povezanim stranama;
- odgovarajuće osnovno istraživanje, preko interneta ili kroz specifične vanjske baze podataka o poslovnim informacijama; i
- pregledavanje izvještaja zaposlenika “zviždača”, tamo gdje su ti izvještaji sačuvani.

A34. U zavisnosti od rezultata postupaka procjene rizika, revizor može smatrati prikladnim pribaviti revizijske dokaze bez testiranja kontrola subjekta nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama. U nekim okolnostima, međutim, neće biti moguće dobiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza iz samih dokaznih revizijskih postupaka u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja vezanog za odnose i transakcije s povezanim stranama. Na primjer, kada su transakcije unutar grupe između subjekta i njegovih komponenti brojne i značajan broj informacija o tim transakcijama se elektronski inicira, evidentira, obrađuje ili izvještava u integriranom sistemu, revizor može utvrditi kako nije moguće osmisliti efikasne dokazne revizijske postupke koji bi sami za sebe smanjili rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s tim transakcijama na prihvatljivo nizak nivo. U tom slučaju, u ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 330 da se pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o efikasnosti djelovanja relevantnih kontrola,²⁶ od revizora se zahtjeva testiranje kontrola subjekta koje se tiču potpunosti i tačnosti evidentiranja odnosa i transakcija s povezanim stranama.

²⁶ MRevS 330, tačka 8 (b).

Prepoznavanje prethodno neidentificiranih ili neotkrivenih povezanih stranaa ili značajnih transakcija s povezanim stranama

Saopštavanje informacija angažiranom timu o novoprepoznatim povezanim stranama (Vidjeti tačku 22(a).)

A35. Ažurno saopštavanje informacija drugim članovima angažiranog tima o bilo kojoj novoj identificiranoj povezanoj strani pomaže im u određivanju utječu li te informacije na rezultate i iz njih izvedene zaključke o već obavljenim postupcima procjene rizika, kao i o tome treba li ponovno procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Dokazni postupci u vezi s novoprepoznatim povezanim stranama ili značajnim transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti tačku 22(c).)

A36. Primjeri dokaznih postupaka revizije koje revizor može obaviti u vezi s novoprepoznatim povezanim stranama ili značajnim transakcijama s povezanim stranama uključuju:

- ispitivanje u vezi sa sadržajem odnosa subjekta s novoprepoznatim povezanim stranama, kao i (gdje je odgovarajuće i nije zabranjeno zakonom, regulativom ili etičkim pravilima) ispitivanje strana izvan subjekta za koje se smatra kako imaju značajna saznanja o subjektu i njegovom poslovanju kao što su, na primjer, pravni savjetnici, glavni agenti, glavni zastupnici, konsultanti, garanti ili drugi bliski poslovni partneri;
- provođenje analize računovodstvenih evidencija o transakcijama s novoprepoznatim povezanim stranama. Takva analiza može biti provedena korištenjem revizijskih tehnika potpomognutih primjenom računara; i
- verificiranje uvjeta i odnosa u transakcijama s novoprepoznatim povezanim stranama, ocjenjivanjem jesu li te transakcije pravilno obračunate i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Namjerno neobjavlivanje od strane menadžmenta (Vidjeti tačku 22(e).)

A37. Zahtjevi i uputstva u MRevS-u 240 u vezi s revizorovim odgovornostima u reviziji finansijskih izvještaja povezanim s prevarama su važni onda kad se čini da je menadžment namjerno propustio otkriti revizoru povezane strane ili značajne transakcije s povezanim stranama. Revizor može razmotriti je li potrebno ponovno ocjenjivanje pouzdanosti odgovora menadžmenta dobivenih na revizorove pitanja i izjava menadžmenta datih revizoru.

Prepoznate značajne transakcije s povezanim stranama izvan normalnog toka poslovanja subjekta

Ocjenjivanje poslovne logike značajnih transakcija s povezanim stranama (Vidjeti tačku 23.)

A38. U ocjenjivanju poslovne logike značajnih transakcija s povezanim stranama izvan normalnog toka poslovanja subjekta, revizor može razmotriti sljedeće:

- je li transakcija:
 - o previše složena (na primjer, može obuhvatati više povezanih strana unutar konsolidirane grupe);
 - o imala neobične uvjete trgovine kao, na primjer, neobične cijene, kamatne stope, garancije ili uvjete plaćanja;
 - o bez jasno logičnih poslovnih razloga za njezin nastanak; o uključuje prethodno neidentificirane povezane strane; i
 - o provedena na neobičan način;
- je li menadžment raspravljao o sadržaju i obračunavanju takve transakcije s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- je li menadžment stavio jači naglasak na određeni računovodstveni tretman umjesto da razmatra osnovne ekonomske faktore transakcije.

Ako su objašnjenja menadžmenta značajno nedosljedna s uvjetima transakcije s povezanom stranom, od revizora se zahtijeva prema MRevS-u 500,²⁷ da razmotri pouzdanost objašnjenja i izjava menadžmenta o ostalim važnim pitanjima.

A39. Revizor također može pokušati razumjeti poslovnu logiku takve transakcije iz perspektive povezane strane jer mu to može pomoći u boljem razumijevanju ekonomske stvarnosti transakcije te zašto je ona provedena. Poslovna logika iz perspektive povezanih strana koja nije dosljedna vrsti njegovog poslovanja može predstavljati faktor rizika prevare.

Autoriziranje i odobrenje značajnih transakcija s povezanim stranama (Vidjeti tačku 23(b).)

A40. Autoriziranje i odobrenje od strane menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, od vlasnika značajnih transakcija s povezanim stranama izvan normalnog toka poslovanja subjekta, može pružiti revizijske dokaze kako su te transakcije propisno razmotrene na odgovarajućim nivoima te kako su se svi uvjeti i odnosi pravilno odrazili u financijskim izvještajima. Postojanje transakcija ovakve vrste, koje nisu bile podložne takvim autorizacijama i odobrenjima, u odsutnosti ra-

²⁷ MRevS 500 "Revizijski dokazi", tačka 11.

cionalnih objašnjenja dobivenih od menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, može ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prevare. U tim okolnostima, revizor treba obratiti posebnu pažnju na druge transakcije sa sličnim osobinama. Autoriziranje i odobravanje, međutim, sami po sebi ne moraju biti dovoljni za stvaranje zaključka o tome da nema rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare jer autoriziranje i odobravanje mogu biti neefikasni ako postoji tajni sporazum između povezanih strana ili je subjekt podložan dominantnom utjecaju povezane strane.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A41. Manji subjekt ne mora imati iste kontrole na različitim nivoima ovlasti i dopuštenja koja mogu postojati u većim subjektima. U skladu s tim, kada se provodi revizija u manjim subjektima, revizor se može u manjoj mjeri osloniti na autoriziranja i odobravanja u pribavljanju revizijskih dokaza vezanih za ispravnost značajnih transakcija izvan normalnog toka poslovanja subjekta. Umjesto toga, revizor može razmotriti provođenje drugih revizijskih postupaka, kao što su provjeravanje relevantnih dokumenata, potvrđivanje specifičnih aspekata transakcija s povezanim stranama ili promatranje uključenosti vlasnika-menadžera u transakcije.

Tvrđnja da su transakcije s povezanim stranama provedene pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakcijama pred pogodbom (Vidjeti tačku 24.)

A42. Iako revizijski dokazi mogu biti lako dostupni o tome kako se cijena transakcija s povezanim stranama upoređuje s onom u sličnim transakcijama pred pogodbom, postoje obične praktične poteškoće koje ograničavaju revizorovu mogućnost dobivanja revizijskih dokaza da su svi ostali aspekti transakcija istovjetni onima u transakcijama pred pogodbom. Na primjer, iako revizor može potvrditi da je transakcija s povezanim stranama provedena po tržišnoj cijeni, može biti neostvarivo dobiti potvrdu o tome jesu li ostali uvjeti i odnosi transakcije (kao, na primjer, kreditni uvjeti, posebne obaveze i nepredviđeni izdaci) istovjetni onima koji bi se obično sklopili s nepovezanim stranama. U skladu s tim, može postojati rizik da tvrdnja menadžmenta o tome kako je transakcija s povezanim stranama provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom, može biti značajno pogrešno prikazana.

A43. Pripremanje finansijskih izvještaja zahtijeva od menadžmenta dokazivanje tvrdnje da je transakcija s povezanom stranom provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom. Podrška menadžmenta u dokazivanju te tvrdnje može uključivati:

- upoređivanje uvjeta transakcije s povezanom stranom s identičnom ili sličnom transakcijom između jedne ili više nepovezanih strana;

- angažiranje vanjskog eksperta za utvrđivanja tržišne vrijednosti i za potvrđivanje tržišnih uvjeta i odnosa transakcije; i
- upoređivanje uvjeta transakcije prema poznatim tržišnim uvjetima za šire slične transakcije na otvorenom tržištu.

A44. Ocjenjivanje podrške menadžmenta u dokazivanju može uključivati sljedeće:

- razmatranje primjerenosti menadžmentovog postupka u dokazivanju tvrdnje;
- provjeravanje izvora internih i eksternih podataka koji pomažu u dokazivanju, ali i testiranje istih kako bi se utvrdila njihova tačnost, potpunost i vrelevantnost; i
- ocjenjivanje razumnosti svih važnijih pretpostavki na kojima se zasniva dokazivanje.

A45. Neki okviri finansijskog izvještavanja zahtijevaju objavljivanje transakcija s povezanom stranom koje nisu provedene pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakcijama pred pogodbom. U tim okolnostima, ako menadžment nije objavio transakciju s povezanom stranom u finansijskim izvještajima, može postojati implicitna tvrdnja kako je transakcija provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom.

Ocjena računovodstva i objavljivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanim stranama

Materijalne okolnosti u ocjenjivanju pogrešnog prikazivanja (Vidjeti tačku 25.)

A46. MReVS 450 zahtijeva od revizora razmatranje i veličine i vrste pogrešnog prikazivanja, te posebnih okolnosti nastanka, kada ocjenjuje je li pogrešno prikazivanje značajno.²⁸Važnost transakcije korisnicima finansijskih izvještaja ne mora zavisiti samo od vrijednosti zabilježene transakcije, već i od drugih specifičnih i važnih faktora kao što je sadržaj odnosa s povezanom stranom.

Ocjena objava o povezanim stranama (Vidjeti tačku 25(a).)

A47. Ocjenjivanje objava o povezanim stranama u kontekstu zahtjeva objavljivanja iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja znači razmatranje jesu li činjenice i okolnosti odnosa i transakcija s povezanim stranama bile odgovarajuće sumirane i prikazane na način da su objave razumljive. Objave o povezanim stranama ne mogu biti razumljive ako:

²⁸ MReVS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije", tačka 11(a). Tačka A16 daje upute o okolnostima koje mogu utjecati na ocjenu pogrešnog prikazivanja.

- su poslovna logika i učinci transakcije na finansijske izvještaje nejasni ili pogrešno prikazani; ili
- ključni uvjeti, odnosi ili ostali važni elementi transakcije neophodni za njeno razumijevanje nisu pravilno objavljeni.

Pisane izjave (Vidjeti tačku 26.)

A48. Okolnosti u kojima bi bilo prikladno dobiti pisane izjave od onih koji su zaduženi za upravljanje, mogu nastati onda:

- kada su odobrili specifične transakcije s povezanom stranom koje (a) značajno utječu na finansijske izvještaje, ili (b) uključuju menadžment;
- kada su usmeno izjavili revizoru detalje o određenim transakcijama s povezanom stranom; i
- kada imaju finansijske ili neke druge interese s povezanim stranama ili u transakcijama s povezanom stranom.

A49. Revizor također može odlučiti tražiti pisanu izjavu vezanu za tvrdnje menadžmenta kao, na primjer, da određene transakcije s povezanom stranom ne uključuju neobjavljene dopunske ugovore.

Komunikacija s osobama zaduženim za upravljanje (Vidjeti tačku 27.)

A50. Komuniciranje o značajnim pitanjima koja su izašla na vidjelo za vrijeme revizije²⁹, a u vezi su sa povezanim stranama subjekta, pomaže revizoru u postizanju zajedničkog shvaćanja s onima koji su zaduženi za upravljanje o sadržaju i rješavanju tih pitanja. Primjeri značajnih pitanja o povezanim stranama uključuju:

- neobjavljivanje podataka revizoru (namjerno ili ne) od strane menadžmenta o povezanim stranama ili značajnim transakcijama s povezanim stranama, koje može upozoriti one koji su zaduženi za upravljanje na značajne odnose i transakcije s povezanim stranama kojih prethodno nisu bili svjesni;
- prepoznavanje značajnih transakcija s povezanom stranom koje nisu bile pravilno autorizirane i odobrene, a što stvara sumnju u prijevaru;
- neslaganje s menadžmentom u vezi s obračunavanjem i objavljivanjem značajnih transakcija s povezanom stranom u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- neusklađenost s primjenjivim zakonom ili regulativom koji zabranjuju ili ograničavaju određene vrste transakcija s povezanom stranom; i
- poteškoće prilikom identificiranja strane koja ima krajnju kontrolu nad subjektom.

²⁹ MRevS 230, tačka A8 pruža daljnje upute o sadržaju značajnih pitanja proizašlih za vrijeme revizije.

POVEZANE STRANE

Ovaj Međunarodni revizijski standard 550 “Povezane stranke” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 560

NAKNADNI DOGAĐAJI

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Naknadni događaji	2
Datum stupanja na snagu	3
Ciljevi	4
Definicije	6
Zahtjevi	
Događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja ...	6-9
Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon datuma revizorovog izvještaja ali prije datuma izdavanja finansijskih izvještaja	10-13
Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon izdavanja finansijskih izvještaja	14-17
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1
Definicije.....	A2-A5
Događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja.....	A6-A10
Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon datuma revizorovog izvještaja ali prije datuma izdavanja finansijskih izvještaja.....	A11-A16
Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon izdavanja finansijskih izvještaja	A17-A18

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 560 “Naknadni događaji” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u reviziji finansijskih izvještaja u vezi s naknadnim događajima.

Naknadni događaji

2. Na finansijske izvještaje mogu utjecati određeni događaji koji nastanu nakon datuma finansijskih izvještaja. Mnogi okviri finansijskog izvještavanja posebno se odnose prema takvim događajima.¹ Takvi okviri finansijskog izvještavanja obično razlikuju dvije vrste događaja:
 - (a) one koji pružaju dokaz o uvjetima koji su postojali na datum finansijskih izvještaja; i
 - (b) one koji svjedoče o uvjetima nastalim nakon datuma finansijskih izvještaja.

MRevS 700 objašnjava da datum revizorovog izvještaja informira čitatelja o tome da je revizor razmotrio učinke događaja i transakcija koji su bile poznati revizoru i koji su nastali do tog datuma.²

Datum stupanja na snagu

3. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

4. Ciljevi revizora su:
 - (a) pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li se primjereno odrazili u finansijskim izvještajima, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja koji zahtijevaju prepravljavanje finansijskih izvještaja ili objavljivanje u njima; i
 - (b) adekvatno reagirati na činjenice koje su revizoru postale poznate nakon datuma revizorovog izvještaja, koje bi, da su bile poznate revizoru na taj datum, mogle uzrokovati promjene u revizorovom izvještaju.

¹ Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 10 "Događaji nastali nakon datuma bilansa" uređuje tretman, u finansijskim izvještajima događaja, povoljnih ili nepovoljnih, koji su nastali između datuma finansijskih izvještaja (u MRS-u se naziva "datum bilansa") i datuma kada su finansijski izvještaji odobreni za izdavanje.

² MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima", tačka A38.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Datum finansijskih izvještaja – datum kraja posljednjeg perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima.
 - (b) Datum odobravanja finansijskih izvještaja – datum na koji su sastavljeni svi oni izvještaji koji obuhvaćaju finansijske izvještaje, uključujući pripadajuće bilješke uz finansijske izvještaje, i na koji su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da su preuzeli odgovornost za te finansijske izvještaje. (Vidjeti tačku A2.)
 - (c) Datum revizorovog izvještaja – datum koji je revizorstavio na izvještaj o finansijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700. (Vidjeti tačku A3.)
 - (d) Datum kada su izdati finansijski izvještaji – datum kada su revizorovo izvještaj irevidirani finansijski izvještaji postali dostupni trećim osobama. (Vidjeti tačke A4-A5.)
 - (e) Naknadni događaji – događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja i činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorovog izvještaja.

Zahtjevi

Događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma izvještaja revizora

6. Revizor će obaviti revizijske postupke osmišljene kako bi se pribavilo dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da su prepoznati svi događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja koji zahtijevaju prepravljavanje finansijskih 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 tačku A6.)
7. Revizor će obaviti postupke prema zahtjevima tačke 6 tako da oni obuhvate period od datuma finansijskih izvještaja do datuma revizorovog izvještaja, ili najbližeg mogućeg datuma. Revizor će uzeti u obzir svoju procjenu rizika u određivanju vrsta i obima takvih revizijskih postupaka, koji će uključiti sljedeće: (Vidjeti tačke A7-A8.)
 - (a) stjecanje razumijevanja bilo kojeg postupka koji je ustanovio menadžment kako bi osigurao da se prepoznaju naknadni događaji;
 - (b) ispitivanje menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome jesu li nastali neki naknadni događaji koji bi mogli utjecati na finansijske izvještaje; (Vidjeti tačku A9.)
 - (c) čitanje zapisnika, ako ih ima, sa sjednica vlasnika subjekta, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, koje su održane poslije datuma finansijskih iz-

vještaja i upoznavanje sa pitanjima raspravljanim na takvim sastancima za koje zapisnici još nisu na raspolaganju; i (Vidjeti tačku A10.)

- (d) čitanje najnovijih periodičnih finansijskih izvještaja subjekta, ako ih ima.
8. Ako, kao posljedica postupaka obavljenih kako zahtijevaju tačke 6 i 7, revizor otkrije događaje koji zahtijevaju prepravljane finansijskih izvještaja ili objavljivanje u njima, revizor će utvrditi je li se svaki takav događaj odgovarajuće odrazio u tim finansijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Pisane izjave

9. Revizor će zahtijevati da menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, daju pisanu izjavu u skladu s MRevS-om 580³ da su obavljena prepravljivanja i objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma finansijskih izvještaja za koje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja zahtijeva prepravljivanje ili objavljivanje.

Činjenice koje postaju poznate revizoru poslije datuma revizorovog izvještaja ali prije datuma izdavanja finansijskih izvještaja

10. Revizor nema obavezu obaviti bilo koji revizijski postupak u vezi s finansijskim izvještajima poslije datuma revizorovog izvještaja. Međutim, ako, poslije datuma revizorovog izvještaja ali prije datuma izdavanja finansijskih izvještaja, neka činjenica postane poznata revizoru koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorovog izvještaja, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvještaj, revizor će: (Vidjeti tačku A11.)
- (a) raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- (b) odrediti trebaju li finansijski izvještaji izmjene i, ako je to slučaj;
- (c) ispitati način kako menadžment namjerava obraditi to pitanje u finansijskim izvještajima.
11. Ako menadžment izmijeni finansijske izvještaje, revizor će:
- (a) obaviti revizijske postupke za izmjene neophodne u datim okolnostima; i
- (b) ako nisu primjenjive okolnosti iz tačke 12:
- (i) proširiti revizijske postupke navedene u tačkama 6 i 7 do datuma novog revizorovog izvještaja; i
- (ii) predati novi revizorov izvještaj o izmijenjenim finansijskim izvještajima. Novi revizorov izvještaj neće biti datiran prije datuma odobravanja izmijenjenih finansijskih izvještaja.

³ MRevS 580 "Pisane izjave".

12. Ukoliko zakon, regulativa ili okvir finansijskog izvještavanja ne zabranjuju menadžmentu da ograniči mijenjanje finansijskih izvještaja samo na učinke naknadnog događaja ili naknadnih događaja koji uzrokuju izmjenu i ne zabranjuje onima koji su odgovorni za odobravanje finansijskih izvještaja da ograniče svoje odobrenje na te izmjene, revizoru je dopušteno ograničiti revizijske postupke za naknadne događaji zahtijevane u tački 11(b)(i) na te izmjene. U takvim slučajevima, revizor će alternativno:
- (a) izmijeniti revizorov izvještaj 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 finansijskih izvještaja opisane u relevantnoj bilješci finansijskih izvještaja; ili (Vidjeti tačku A12.)
 - (b) predati novi ili izmijenjeni revizorov izvještaj koje sadrži navod u odjeljku za isticanje pitanja⁴ ili odjeljku za ostala pitanja da proizlazi iz revizorovih postupaka o naknadnim događajima koji su ograničeni isključivo na izmjene finansijskih izvještaja koje su opisane u relevantnoj bilješci u finansijskim izvještajima.
13. U nekim jurisdikcijama, moguće je da se zakonom, regulativom ili okvirom finansijskog izvještavanja ne zahtijeva od menadžmenta izdavanje izmijenjenih finansijskih izvještaja i, u skladu s tim, revizor ne treba sastaviti izmijenjeni ili novi revizorov izvještaj. Međutim, ako menadžment ne izmijeni finansijske izvještaje u okolnostima u kojim revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, tada: (Vidjeti tačke A13-A14.)
- (a) ako revizorov izvještaj još nije dostavljen subjektu, revizor će modificirati mišljenje kako zahtijeva MRevS 705⁵ i tada predati revizorov izvještaj; ili
 - (b) ako je revizorov izvještaj već dostavljen subjektu, revizor će zahtijevati od menadžmenta i, osim ako nisu svi koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom, onih koji su zaduženi za upravljanje, da ne izdaju finansijske izvještaje trećim osobama prije nego što se naprave neophodne izmjene. Ako su finansijski izvještaji, usprkos tome, kasnije izdati bez neophodnih izmjena, revizor će poduzeti odgovarajuće radnje kako bi nastojao spriječiti oslanjanje na revizorov izvještaj. (Vidjeti tačke A15-A16.)

Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon izdavanja finansijskih izvještaja

14. Nakon izdavanja finansijskih izvještaja, revizor nema obavezu obaviti bilo koji revizijski postupak u vezi s tim finansijskim izvještajima. Međutim, ako, nakon izdavanja finansijskih izvještaja, neka činjenica postane poznata revizoru koja bi, da mu je bila

⁴ Vidjeti MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora".

⁵ MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora".

poznata na datum revizorovog izvještaja, mogla uzrokovati da on izmijeni svoj izvještaj, revizor će:

- (a) raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - (b) odrediti trebaju li finansijski izvještaji da se izmijene i, ako je to slučaj;
 - (c) ispitati način kako menadžment namjerava obraditi to pitanje u finansijskim izvještajima.
15. Ako menadžment izmijeni finansijske izvještaje, revizor će: (Vidjeti tačku A17.)
- (a) obaviti revizijske postupke za izmjene neophodne u datim okolnostima;
 - (b) pregledati radnje koje je obavio menadžment kako bi osigurao da su svi koji su primili prethodno izdate finansijske izvještaje, zajedno s revizorovim mišljenjem o njima, obaviješteni o situaciji;
 - (c) ako nisu primjenjive okolnosti iz tačke 12:
 - (i) proširiti revizijske postupke navedene u tačkama 6 i 7 do datuma novog revizorovog izvještaja, i datirati novi revizorov izvještaj na dan koji nije prije datuma odobravanja izmijenjenih finansijskih izvještaja; i
 - (ii) predati novi revizorov izvještaj o izmijenjenim finansijskim izvještajima;
 - (d) kada su primjenjive okolnosti iz tačke 12, izmijeniti revizorov izvještaj ili predati novi revizorov izvještaj kako zahtijeva tačka 12.
16. Revizor će uključiti u novi ili izmijenjeni revizorov izvještaj odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u kojem se poziva na bilješku u finansijskim izvještajima koja opširnije objašnjava razloge za izmjenu prethodno izdatih finansijskih izvještaja i prethodnog izvještaja koji je sastavio revizor.
17. Ako menadžment ne poduzme neophodne radnje kako bi osigurao da su svi koji su primili prethodno izdate finansijske izvještaje, zajedno s revizorovim mišljenjem o njima, obaviješteni o situaciji i ne izmijeni finansijske izvještaje u okolnostima kada revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, revizor će obavijestiti menadžment i, osim ako nisu svi koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom⁶, one koji su zaduženi za upravljanje, da će tražiti način da spriječi buduće oslanjanje na svoj izvještaj. Ako, uprkos takvoj obavijesti, menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu neophodne korake, revizor će poduzeti odgovarajuće radnje kako bi spriječio oslanjanje na njegov izvještaj. (Vidjeti tačku A18.)

⁶ MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”, tačka 13.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti tačku 1.)

- A1. Kada su revidirani finansijski izvještaji uključeni u druge dokumente nakon izdavanja finansijskih izvještaja, revizor može imati dodatne odgovornosti u vezi s naknadnim događajima koje revizor možda treba razmotriti, kao što su zakonski i regulatorni zahtjevi koje uključuje javna ponuda vrijednosnih papira u jurisdikcijama u kojima se vrijednosni papiri nude. Na primjer, od revizora se može tražiti provođenje dodatnih revizijskih postupaka do datuma konačnog dokumenta ponude. Ti postupci obično uključuju obavljanje revizijskih postupaka navedenih u tačkama 6 i 7 do datuma ili približno do datuma konačnog dokumenta ponude i čitanje tog dokumenta kako bi se procijenilo jesu li ostale informacije u tom dokumentu dosljedne finansijskim informacijama s kojima je revizor imao neke veze.⁷

Definicije

Datum odobravanja finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 5(b).)

- A2. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa određuju pojedince ili tijela (na primjer, menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje) koji su odgovorni za donošenje zaključka da su svi izvještaji, uključujući i povezane bilješke, koje obuhvaćaju finansijski izvještaji pripremljeni, i određuju neophodni postupak odobravanja. U nekim jurisdikcijama, postupak odobravanja nije propisan zakonom ili regulativom, i subjekt slijedi vlastite postupke sastavljanja i dovršavanja finansijskih izvještaja zavisno od strukture rukovođenja i upravljanja. U nekim jurisdikcijama, zahtijeva se da dioničari konačno odobre finansijske izvještaje. U tim jurisdikcijama, odobravanje dioničara nije uslov da revizor zaključi da je pribavljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima se zasniva revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima. Datum odobravanja finansijskih izvještaja za svrhe ovog MRevS-a je raniji od datuma kada oni koji imaju priznatu ovlast utvrde da su sastavljeni svi izvještaji, uključujući i povezane bilješke koje obuhvaćaju finansijski izvještaji, i datuma kada su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da snose odgovornost za te finansijske izvještaje.

Datum revizorovog izvještaja (Vidjeti tačku 5(c).)

- A3. Revizorov izvještaj ne može se datirati prije datuma na koji je revizor prikupio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima zasniva mišljenje o finansijskim izvještajima, uključujući dokaz da su svi izvještaji, uključujući i povezane bilješke koje obuhvaćaju finansijski izvještaji pripremljeni, te da su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da snose odgovornost za te finansijske izvještaje.⁸

⁷ Vidjeti MRevS 200 "Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", tačka 2.

⁸ MRevS 700, tačka 41. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa također navodi tačku u procesu finansijskog izvještavanja u kojoj se očekuje da revizija bude dovršena.

Stoga, datum revizorovog izvještaja ne može biti prije datuma odobravanja finansijskih izvještaja definiranog u tački 5(b). Zbog administrativnih pitanja može proteći vrijeme između datuma revizorovog izvještaja definiranog u tački 5(c) i datuma kada je revizorov izvještaj dostavljen subjektu.

Datum izdavanja finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 5(d).)

A4. Datum izdavanja finansijskih izvještaja najčešće zavisi od regulatornog okruženja subjekta. U nekim okolnostima, datum izdavanja finansijskih izvještaja može biti datum kada su dostavljeni regulativnom tijelu. Budući da revidirani finansijski izvještaji ne mogu biti izdati bez revizorovog izvještaja, datum izdavanja revidiranih finansijskih izvještaja mora biti ne samo isti kao datum revizorovog izvještaja ili kasniji od tog datuma, već mora biti isti kao datum kada je revizorov izvještaj predat subjektu ili kasniji od tog datuma.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A5. U slučaju javnog sektora, datum izdavanja finansijskih izvještaja može biti datum kada su revidirani finansijski izvještaji i revizorov izvještaj o njima prezentirani zakonodavcu ili na drugi način učinjeni dostupnima javnosti.

Događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja (Vidjeti tačke 6-9)

A6. Zavisno od revizorove procjene rizika, revizijski postupci koje zahtijeva tačka 6 mogu uključiti postupke neophodne za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, koji obuhvataju pregled ili testiranje računovodstvenih evidencija i transakcija nastalih između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja. Revizijski postupci koje zahtijevaju tačke 6 i 7 dodatak su postupcima koje revizor može obaviti za druge svrhe koji, međutim, mogu osigurati dokaze za naknadne događaje (na primjer, pribaviti revizijske dokaze za stanja računa na datum finansijskih izvještaja, kao što su postupci razgraničenja (tzv. cut-off postupci) ili postupci u vezi s kasnijom naplatom računa potraživanja).

A7. Tačka 7 određuje nekerevizijske postupke utomkontekstu kojerevizor treba obaviti prema tački 6. Postupci za naknadne događaje koje revizor obavlja mogu, međutim, zavisiti od dostupnih informacija i, naročito, od obima u kojem su računovodstvene evidencije pripremljene nakon datuma finansijskih izvještaja. Kada računovodstvene evidencije nisu ažurne i, u skladu s tim, nisu sastavljeni finansijski izvještaji za međuperiode (ili za eksterne ili za interne svrhe) ili nisu pripremljeni zapisnici sa sjednica menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, relevantni revizijski postupci mogu biti u obliku provjere dostupnih poslovnih knjiga i evidencija, kao i bankovnih izvoda. Tačka A8 sadrži primjere nekih dodatnih pitanja koje revizor može razmatrati tokom postavljanja tih upita.

A8. Povrh revizijskih postupaka koje zahtijeva tačka 7, revizor može smatrati da je neophodno i prikladno:

- pročitati najnovije dostupne budžete subjekta, prognoze novčanih tokova i srodne izvještaje menadžmenta za periode nakon datuma finansijskih izvještaja;
- postaviti pitanja ili proširiti ranija usmena ili pisana pitanja pravnom savjetniku subjekta u vezi sa sudskim parnicama i odštetnim zahtjevima; ili
- razmotriti jesu li biti neophodne pisane izjave koje se odnose na određene naknadne događaje radi potkrjepljivanja ostalih revizijskih dokaza i, na taj način, za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Ispitivanja (Vidjeti tačku 7(b).)

A9. Prilikom ispitivanja menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, o tome je li nastao neki naknadni događaj koji može utjecati na finansijske izvještaje, revizor može ispitati kakav je trenutni status stavki koje su bile obračunate na osnovu preliminarnih ili nepotpunih podataka i može postaviti određena pitanja o sljedećem:

- jesu li nastale neke nove čvrsto preuzete obaveze, pozajmice ili garancije;
- je li planirana ili se dogodila prodaja ili stjecanje imovine;
- jesu li planirana ili su se dogodila povećanja kapitala ili izdavanja dužničkih instrumenata, kao što je izdavanje novih dionica ili obveznica, ili aranžman za likvidaciju ili spajanja;
- je li neka imovina subjekta podržavljena ili je uništena, na primjer u požaru ili poplavi;
- je li došlo do značajnih promjena u vezi s nepredviđenim događajima;
- jesu li obavljena neka neuobičajena računovodstvena prepravljanja ili se tek namjeravaju obaviti;
- je li se nešto dogodilo ili će se vjerovatno dogoditi što bi moglo dovesti u pitanje prikladnost računovodstvenih politika primijenjenih pri sastavljanju finansijskih izvještaja, kao što bi bilo u slučaju, na primjer, kada takvi događaji dovode u pitanje valjanost pretpostavke o neograničenosti vremena poslovanja;
- je li nastao neki događaj koji je relevantan za mjerenje procjena ili rezervacija sadržanih ufinansijskim izvještajima; i
- je li nastao neki događaj koji je relevantan za nadoknativost imovine.

Čitanje zapisnika (Vidjeti tačku 7(c).)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A10. U javnom sektoru, revizor može čitati službene zapisnike relevantnih zakonodavnih postupaka i ispitivati o temama razmatranim u postupcima za koje još nisu dostupni službeni zapisnici.

Činjenice koje postaju poznate revizoru poslije datuma revizorovog izvještaja ali prije datuma izdavanja finansijskih izvještaja

Odgovornost menadžmenta prema revizoru (Vidjeti tačku 10.)

A11. Kako je objašnjeno u MRevS-u 210, uvjeti revizijskog angažmana uključuju saglasnost menadžmenta da informira revizora o činjenicama koje mogu utjecati na finansijske izvještaje, a koje je menadžment možda spoznao tokom perioda od datuma revizorovog izvještaja do datuma izdavanja finansijskih izvještaja.⁹

Dvojno datiranje (Vidjeti tačku 12(a).)

A12. Kada, u okolnostima opisanim u tački 12(a), revizor izmijeni revizorov izvještaj kako bi uključio dodatni datum ograničen samo na te izmjene, datum revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima prije naknadne izmjene koju vrši menadžment ostaje neizmijenjen, jer taj datum informira čitatelje o tome kada je završen revizorov posao za te finansijske izvještaje. Međutim, dodatni datum se uključuje u revizorov izvještaj kako biinformirao korisnike da su revizorovi postupci nakon tog datuma ograničeni samo na naknadne izmjene finansijskih izvještaja. Slijedi ilustracija za takav dodatni datum:

“(Datum revizorovog izvještaja), osim za bilješku Y, za koju je (datum završetka revizijskih postupaka ograničenih na izmjene opisane u bilješci Y).”

Nema izmjene finansijskih izvještaja od strane menadžmenta (Vidjeti tačku 13.)

A13. U nekim jurisdikcijama, moguće je da se zakonom, regulativom ili okvirom finansijskog izvještavanja ne zahtijeva od menadžmenta izdavanje izmijenjenih finansijskih izvještaja. To je često slučaj ako se izdavanje finansijskih izvještaja za sljedeći period očekuje uskoro, pod uvjetom da se izvrše odgovarajuće objave u tim izvještajima.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A14. U javnom sektoru, radnje poduzete u skladu s tačkom 13 kada menadžment ne izmijeni finansijske izvještaje mogu također uključiti odvojeno izvještavanje zakonodavnog ili drugog relevantnog tijela u hijerarhiji izvještavanja o posljedicama događaja nakon datuma bilansa na finansijske izvještaje i revizorov izvještaj.

⁹ MRevS210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”, tačka A23.

Revizorova aktivnost u nastojanju da se spriječi oslanjanje na revizorov izvještaj (Vidjeti tačku 13(b).)

- A15. Revizor može biti dužan da ispuni dodatne zakonske obaveze čak i kada je obavijestio menadžment da ne izda finansijske izvještaje i menadžment je prihvatio taj zahtjev.
- A16. Ukoliko menadžment izda finansijske izvještaje unatoč revizorovoj obavijesti da ne izdaje finansijske izvještaje trećim stranama, revizorove aktivnosti kako bi spriječio oslanjanje na njegov izvještaj o finansijskim izvještajima zavisi od revizorovih zakonskih prava i obaveza. U skladu s tim, revizor može smatrati da je primjereno tražiti pravni savjet.

Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon izdavanja finansijskih izvještaja

Nema izmjene finansijskih izvještaja od strane menadžmenta (Vidjeti tačku 15.)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A17. U nekim jurisdikcijama, subjektima u javnom sektoru izdavanje izmijenjenih finansijskih izvještaja može biti zabranjeno zakonom ili regulativom. U takvim okolnostima, odgovarajući pravac djelovanja revizora može biti da izvijesti odgovarajuće zakonsko tijelo.

Revizorova aktivnost u nastojanju da se spriječi oslanjanje na revizorov izvještaj (Vidjeti tačku 17.)

- A18. Ako revizor vjeruje da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti neophodne radnje, kako bi spriječili oslanjanje na revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima koje je ranije izdao subjekt, unatoč revizorovoj ranijoj obavijesti da će poduzeti korake kako bi spriječio takvo oslanjanje, aktivnosti revizora zavise od revizorovih zakonskih prava i obaveza. U skladu s tim, revizor može smatrati da je primjereno tražiti pravni savjet.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 560 "Naknadni događaji" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 570
VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja	2
Odgovornost za procjenjivanje sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem	3-7
Datum stupanja na snagu	8
Ciljevi	9
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	10-11
Ocjenjivanje procjene menadžmenta	12-14
Period nakon procjene menadžmenta	15
Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti	16
Revizijski zaključci i izvještavanje	17
Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena ali postoji značajna neizvjesnost	18-20
Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena ..	21
Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu	22
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	23
Značajno kašnjenje u odobravanju finansijskih izvještaja	24
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja	A1
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A2-A6

VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

Ocjenjivanje procjene menadžmenta	A7-A12
Period nakon procjene menadžmenta.....	A13-A14
Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti	A15-A18
Revizijski zaključci i izvještavanje	A19
Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena ali postoji značajna neizvjesnost	A20-A24
Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena	A25-A26
Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu	A27

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 570 “Vremenska neograničenost poslovanja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u reviziji finansijskih izvještaja u odnosu na to kako je menadžment primjenjivao pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju finansijskih izvještaja.

Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja

2. Prema pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja, zasubjekt sesmatra da će nastaviti s poslovanjem u dolednoj budućnosti. Finansijski 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. Finansijski izvještaji posebne namjene mogu ali ne moraju biti sastavljeni u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja za koji je relevantna pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (na primjer, pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantna za neke finansijske izvještaje sastavljene po poreznoj osnovi u određenim jurisdikcijama). Kada je primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, imovina i obaveze iskazuju se uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban realizirati svoju imovinu i podmiriti svoje obaveze u normalnom toku poslovanja. (Vidjeti tačku A1.)

Odgovornost za procjenjivanje sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem

3. Neki okviri finansijskog izvještavanja sadrže izričit zahtjev da menadžment obavi određenu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje i standarde povezane s pitanjima koja treba razmotriti i objavama koje treba napraviti u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard 1 zahtijeva da menadžment obavi procjenu sposobnosti subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje¹. Detaljni zahtjevi u vezi s odgovornošću menadžmenta da procijeni sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i povezanim objavljivanjima u finansijskim izvještajima također mogu biti navedeni u zakonu ili regulativi.
4. U drugim okvirima finansijskog izvještavanja, ne mora postojati izričit zahtjev da menadžment obavi određenu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje. Unatoč tome, i s obzirom na to da je pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja temeljno načelo u sastavljanju finansijskih izvještaja, kako je navedeno u tački 2, sastavljanje finansijskih izvještaja zahtijeva da menadžment pro-

¹ MRS 1 "Prezentiranje finansijskih izvještaja" sa stanjem na 1. siječnja 2009., tačke 25-26.

cijeni sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje čak i ako okvir finansijskog izvještavanja ne sadrži izričit zahtjev da se to učini.

5. Procjena sposobnosti subjekta za nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja koju obavlja menadžment uključuje stvaranje prosudbe u određenom vremenskom trenutku o inherentno neizvjesnim budućim ishodima događaja i uvjeta. Za tu prosudbu relevantni su sljedeći faktori:
 - Stepen neizvjesnosti vezan za ishod događaja ili okolnosti to značajnije raste, što se prosudba odnosi na udaljeniji ishod budućih događaja ili okolnosti. Iz tog razloga, najveći broj okvira finansijskog izvještavanja koji izričito zahtijevaju procjenu menadžmenta, određuju i period za koji menadžment mora uzeti u obzir sve raspoložive informacije.
 - Veličina i složenost subjekta, sadržaj i uvjeti njegovog poslovanja te stepen u kojem je podložan utjecaju eksternih faktora imaju učinak na prosudbe vezane za ishode događaja i okolnosti.
 - Svaka prosudba o budućnosti zasniva se na informacijama dostupnim u trenutku kada je prosudba rađena. Kasniji događaji mogu opovrgnuti prosudbu koja je bila razumna u vrijeme kada je rađena.

Odgovornosti revizora

6. Revizorova odgovornost je pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome da li menadžment prikladno primjenjuje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju i prezentiranju finansijskih izvještaja i stvoriti zaključak o tome postoji li značajna neizvjesnost za sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje. Ta odgovornost postoji čak i ako okvir finansijskog izvještavanja primijenjen pri sastavljanju finansijskih izvještaja ne sadrži izričit zahtjev menadžmentu da obavi posebnu procjenu sposobnosti subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja.
7. Međutim, kako je opisano u MRevS-u 200,² potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove mogućnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja veći su za buduće događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati da subjekt prestane s vremenski neograničenim poslovanjem. Revizor ne može predvidjeti buduće događaje i okolnosti koje mogu prouzročiti da subjekt prestane s vremenski neograničenim poslovanjem. Prema tome, nepostojanje bilo kakvog pozivanja u izvještaju revizora na neizvjesnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja ne može se smatrati garancijom da će subjekt biti sposoban nastaviti s vremenski neograničenim poslovanjem.

² MRevS 200 "Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

Datum stupanja na snagu

8. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:
 - (a) pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s prikladnošću primjenepretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta u sastavljanju finansijskih izvještaja;
 - (b) zaključiti, na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza, postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem; i
 - (c) utvrditi posljedice za revizorov izvještaj.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

10. Kada se obavljaju postupci procjene rizika kako zahtijeva MRevS 315,³ revizor će razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje. Pri tome, revizor će utvrditi je li menadžment već obavio preliminarnu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, i: (Vidjeti tačke A2-A5.)
 - (a) ako je takva procjena obavljena, revizor će raspraviti procjenu s menadžmentom i utvrditi je li menadžment prepoznao događaje ili okolnosti koji, pojedinačno ili zajedno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i, ako je takav slučaj, planove menadžmenta za njihovo rješavanje; ili
 - (b) ako takva procjena još nije bila obavljena, revizor će raspraviti s menadžmentom osnovu za namjeravanu primjenu pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i postaviti pitanja menadžmentu o tome ima li događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili zajedno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

³ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, tačka 5.

11. Revizor će tokom trajanja revizije obratiti pažnju na revizijske dokaze o događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost da subjekt nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti tačku A6.)

Ocjenjivanje procjene menadžmenta

12. Revizor će ocijeniti procjenu menadžmenta o sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti tačke A7-A9; A11-A12.)
13. U ocjenjivanju procjene menadžmenta o sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor će uzeti u obzir isti period koji je koristio menadžment u svojoj procjeni kako zahtijeva primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ili zakon ili regulativa, ili u skladu sa zakonom ili regulativom ako određuju duži period. Ako se procjena menadžmenta o sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem odnosi na period kraći od dvanaest mjeseci od datuma finansijskih izvještaja kako je definirano MRevS-om 560,⁴ revizor će zahtijevati od menadžmenta da proširi svoj period procjene na period od barem dvanaest mjeseci od tog datuma. (Vidjeti tačke A10-A12.)
14. U ocjenjivanju procjene menadžmenta, revizor će razmotriti uključuje li procjena menadžmenta sve relevantne informacije o kojima revizor ima spoznaju na osnovu obavljanja revizije.

Period nakon procjene menadžmenta

15. Revizor će ispitati menadžment o njegovim saznanjima o događajima ili okolnostima nakon perioda koje je menadžment koristio za procjenu, a koja mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje. (Vidjeti tačke A13-A14.)

Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti

16. Ako su utvrđeni događaji ili okolnosti koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor će pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za odlučivanje o tome postoji li ili ne postoji značajna neizvjesnost pomoću obavljanja dodatnih revizijskih postupaka, uključujući i sagledavanje ublažavajućih faktora. Ti postupci će uključiti: (Vidjeti tačku A15.)
 - (a) ako menadžment još nije obavio procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, zahtjev da menadžment obavi svoju procjenu;

⁴ MRevS 560 "Događaji nakon datuma bilansa", tačka 5(a).

- (b) pregledavanje planova menadžmenta za buduće aktivnosti u vezi s njegovom procjenom nastavka vremenski neograničenog poslovanja, sagledavanje je li vjerovatno da će ishod tih planova poboljšati situaciju i jesu li planovi menadžmenta ostvarivi u datim okolnostima; (Vidjeti tačku A16.)
- (c) ako je subjekt sastavio prognozu novčanih tokova i ako su analize prognoza značajan faktor u razmatranju budućih ishoda događaja ili uvjeta u ocjenjivanju planova menadžmenta za buduće aktivnosti: (Vidjeti tačke A17-A18.)
 - (i) ocjenjivanje pouzdanosti polaznih podataka generiranih radi sastavljanja prognoze; i
 - (ii) utvrđivanje postoji li odgovarajuća podrška za pretpostavke na kojima se zasniva prognoza;
- (d) razmatranje jesu li postale dostupne neke činjenice ili informacije nakon datuma kada je menadžment obavio svoju procjenu; i
- (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 izvodivošću tih planova.

Revizijski zaključci i izvještavanje

17. Na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza, revizor će zaključiti postoje li, po njegovoj prosudbi, značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima, koji pojedinačno ili zajedno, mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Značajna neizvjesnost postoji kada je nivo njenog mogućeg utjecaja takav da je, po revizorovoj prosudbi, jasno objavljivanje prirode i učinaka neizvjesnosti neophodno:
 - (a) za fer prezentaciju finansijskih izvještaja, u slučaju okvira finansijskog izvještavanja s fer prezentacijom, ili
 - (b) u slučaju okvira usklađenosti, da finansijski izvještaji ne bi dovodili u zabludu. (Vidjeti tačku A19.)

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena ali postoji značajna neizvjesnost

18. Ako revizor zaključi da je primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u datim okolnostima prikladna, ali postoji značajna neizvjesnost, revizor će za finansijske izvještaje utvrditi:
 - (a) Opisuju li na odgovarajući način glavne događaje ili uvjete koji stvaraju značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, kao i planove menadžmenta koji se odnose na te događaje i uvjete; i

- (b) navode li jasno da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i, u skladu s tim, da realizira imovinu i podmiri svoje obaveze u normalnim uvjetima poslovanja. (Vidjeti tačku A20.)
19. Ako je primjerena objava data u finansijskim izvještajima, revizor će izraziti pozitivno mišljenje i uključiti odjeljak za isticanje pitanja u revizorov izvještaj kako bi:
- (a) istaknuo postojanje značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje; i
- (b) skrenuo pažnja na bilješku u finansijskim izvještajima koja objavljuje pitanja navedena u tački 18. (Vidjeti MRevS 706.⁵) (Vidjeti tačke A21-A22.)
20. Ako u finansijskim izvještajima nije data primjerena objava, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705.⁶ Revizor će navesti u revizorovom izvještaju da postoji značajna neizvjesnost koja može stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje. (Vidjeti tačke A23-A24.)

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena

21. Ako su finansijski izvještaji bili sastavljeni primjenom pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja ali, prema revizorovoj prosudbi, menadžment nije prikladno primijenio pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja u finansijskim izvještajima, revizor će izraziti negativno mišljenje. (Vidjeti tačke A25-A26.)

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu

22. Ako menadžment ne želi napraviti ili proširiti svoju procjenu kada revizor to od njega zahtijeva, revizor će razmotriti posljedice na revizorov izvještaj. (Vidjeti tačku A27.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

23. Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u rukovođenje subjektom⁷, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o događajima i okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja. Takvo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uključit će sljedeće:

⁵ MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora”.

⁶ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

⁷ MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”, tačka 13.

- (a) stvaraju li događaji ili uvjeti značajnu neizvjesnost;
- (b) je li primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju i prezentiranju finansijskih izvještaja; i
- (c) prikladnost odgovarajućih objava u finansijskim izvještajima.

Značajno kašnjenje u odobravanju finansijskih izvještaja

24. Ako postoji značajno kašnjenje u odobravanju finansijskih izvještaja od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje nakon datuma finansijskih izvještaja, revizor će postaviti pitanje 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 neophodnim, kako je opisano u tački 16, kao i razmotriti učinak na revizorov zaključak u vezi s postojanjem značajne neizvjesnosti, kako je opisano u tački 17.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti tačku 2.)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A1. Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta također je relevantna i za subjekte javnog sektora. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard javnog sektora (International Public Sector Accounting Standard – IPSAS) 1 uređuje pitanje sposobnosti subjekata javnog sektora da nastave vremenski neograničeno poslovanje.⁸ Rizik u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem može se pojaviti u situacijama kada subjekti javnog sektora posluju na profitnoj osnovi, u slučajevima gdje državna podrška može biti smanjena ili ukinuta ili u slučaju privatizacije, ali to nisu i jedini mogući slučajevi. Događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja u javnom sektoru mogu uključiti situacije kada subjektu javnog sektora nedostaju izvori financiranja za nastavak njegovog postojanja ili kada su donesene političke odluke koje imaju utjecaj na usluge koje pruža subjekt javnog sektora.

⁸ IPSAS 1 “Prezentiranje finansijskih izvještaja” sa stanjem na 1. januara 2007., tačke 38-41.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Događaji ili uvjeti koji mogu stvoriti sumnju u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti tačku 10.)

A2. U nastavku slijede primjeri događaja ili okolnosti koje, pojedinačno ili zajedno, mogu stvoriti značajnu sumnju u vezi s pretpostavkom vremenski neograničenog poslovanja. Popis nije sveobuhvatan, a isto tako i postojanje jedne ili više od navedenih stavki ne znači da postoji značajna neizvjesnost.

Finansijski

- Subjekt ima neto obaveze ili neto tekuće obaveze.
- Pozajmice sa fiksnim rokom čije dospijeće se približava a za koje ne postoje realni izgledi da će biti prolongirane ili otplaćene; ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročne pozajmice za finansiranje dugotrajne imovine.
- Postojanje indikacija o otkazivanju finansijske podrške od strane vjerovnika i drugih kreditora.
- Negativni novčani tokovi iz poslovanja iskazani u historijskim ili prospektivnim finansijskim izvještajima.
- Negativni ključni finansijski pokazatelji.
- Značajni gubici u poslovanju ili značajno smanjivanje vrijednosti imovine korištene za stvaranje novčanih tokova.
- Kašnjenje u isplatama dividendi ili obustava isplata.
- Nemogućnost isplata vjerovnika na datume dospijeća.
- Nemogućnost poštivanja uvjeta iz ugovora o kreditima.
- Promjena kreditnih uvjeta dobavljača na isporuke tek po prethodnom plaćanju.
- Nemogućnost dobivanja finansijskih sredstava za razvoj važnog novog proizvoda ili drugih značajnih ulaganja.

Poslovni

- Menadžment namjerava likvidirati subjekt ili obustaviti poslovanje.
- Gubitak ključnih rukovodećih osoba bez mogućnosti njihove zamjene.
- Gubitak glavnih tržišta, franšiza, licenci ili glavnog dobavljača.
- Teškoće sa zaposlenicima.
- Nedostatak važnih zaliha.
- Pojava vrlo uspješne konkurencije.

Ostalo

- Neusklađenost sa propisima vezanim za kapital ili drugim zakonskim zahtjevima.
- Sudski ili zakonski postupci protiv subjekta koji su u toku i mogu, kad se okončaju, rezultirati presudama za koje je malo vjerovatno da će se po njima moći postupiti.
- Promjene zakonskih propisa ili politike vlade za koje se očekuje da će za subjekt imati nepovoljan učinak.
- Nepostojanje osiguranja ili nedovoljno osiguranje u slučaju katastrofa.

Značaj ovakvih događaja ili okolnosti često mogu ublažiti drugi faktori. Na primjer, efekt činjenice da subjekt nije u mogućnosti redovno otplaćivati svoje dugove, može biti izbalansiran planovima menadžmenta da održi adekvatne novčane tokove drugim metodama, kao što je prodaja imovine, reprogramiranje otplata duga ili pribavljanje dodatnog kapitala. Slično tome, gubitak vodećeg dobavljača može biti ublažen raspoloživošću prikladnih alternativnih izvora snabdijevanja.

- A3. Postupci procjene rizika po zahtjevima tačke 10 pomažu revizoru utvrditi je li vjerovatno da će primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta biti važno pitanje i utvrditi njen utjecaj na planiranje revizije. Ti postupci također omogućavaju pravovremenu raspravu s menadžmentom, uključujući raspravu o planovima menadžmenta i rješavanju svih uočenih problema u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A4. Veličina subjekta može utjecati na njegovu sposobnost da podnese nepovoljne uvjete. Manji subjekti mogu brže iskoristiti povoljne prilike, ali im manjkaju rezerve da održe poslovanje.
- A5. Uvjeti od posebne važnosti za manje subjekte uključuju rizik da banke i drugi vjerovnici mogu prestati podržavati subjekt, kao i mogućnost gubitka glavnog dobavljača, velikog kupca, ključnog zaposlenika ili prava poslovanja prema licenci, franšizi ili drugom pravnom sporazumu.

Obraćanje pažnje na revizijske dokaze o događajima ili okolnostima tokom revizije (Vidjeti tačku 11.)

- A6. MRevS 315 zahtijeva da revizorizmijeni svoju procjenu rizika i, u skladu s tim, izmijeni planirane daljnje revizijske postupke kada su tokom odvijanja revizije pribavljeni dodatni revizijski dokazi koji utječu na revizorovu procjenu rizika.⁹Ako su otkriveni

⁹ MRevS 315, tačka 31.

događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje nakon što je bila napravljena revizorova procjena rizika, osim obavljanja postupaka iz tačke 16, revizor će možda morati da revidira procjenu rizika. Postojanje takvih događaja i okolnosti može također utjecati na sadržaj, obim i vrijeme revizorovih daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike. MRevS 330¹⁰ ustanovljuje zahtjeve i pruža uputstva u vezi s tom problematikom.

Ocjenjivanje procjene menadžmenta

Procjena menadžmenta i potkrjepljujuća analiza i revizorova ocjena (Vidjeti tačku 12.)

- A7. Procjena menadžmenta vezana za sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem koje je vremenski neograničeno ključni je dio revizorovog razmatranja primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja koju koristi menadžment.
- A8. Revizor nije odgovoran da ispravi nedostatke analize menadžmenta.

U nekim okolnostima, međutim, nepostojanje detaljne analize menadžmenta koja bi potkrijepila njegove procjene ne mora spriječiti revizora u zaključivanju je li primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta prikladna u datim okolnostima. Na primjer, kada historijski podaci pokazuju profitabilno poslovanje i lagan pristup finansijskim izvorima, menadžment može napraviti svoju procjenu bez detaljne analize. U tom slučaju, revizorova ocjena primjerenosti procjene menadžmenta može se obaviti i bez obavljanja detaljnih postupaka ocjenjivanja, ako su drugi revizijski postupci dovoljni da omoguće revizoru stvaranje zaključka o tome je li, u datim okolnostima, primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta u sastavljanju finansijskih izvještaja prikladna.

- A9. U drugim okolnostima, ocjenjivanje procjene menadžmenta u vezi sa sposobnošću subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje, kako zahtijeva tačka 12, može uključivati ocjenjivanje postupka koji menadžment slijedi u stvaranju svoje procjene, pretpostavki na kojima se procjena zasniva, planova menadžmenta za buduće aktivnosti i jesu li planovi menadžmenta izvodivi u datim okolnostima.

Period obuhvaćen procjenom menadžmenta (Vidjeti tačku 13.)

- A10. Većina okvira finansijskog izvještavanja koji izričito zahtijevaju procjenu menadžmenta navode tačan period za koji menadžment treba uzeti u obzir sve raspoložive informacije.¹¹

¹⁰ MRevS330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

¹¹ 11 Na primjer, MRS 1 definira ovaj period koji treba trajati bar, ali ne i ograničeno na, dvanaest mjeseci od datuma bilansa.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti tačke 12-13.)

- A11. U mnogim slučajevima, moguće je da menadžment manjih subjekata ne priprema detaljnu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje, nego se umjesto toga može oslanjati na detaljno poznavanje poslovanja i anticipirane buduće izgleda. Međutim, u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a, revizortreba ocijeniti procjenu menadžmenta o sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Za manje subjekte, može biti primjereno raspraviti s menadžmentom pitanje srednjoročnog i dugoročnog financiranja subjekta, pod uvjetom da se stavovi menadžmenta mogu potvrditi dovoljno dokumentiranim dokazima i da nisu nedosljedni u odnosu na revizorovo razumijevanje subjekta. Stoga, zahtjev iz tačke 13 da revizor traži od menadžmenta da proširi svoje procjene može, na primjer, biti riješen kroz raspravu, postavljanje pitanja i provjeru potkrjepljujuće dokumentacije, na primjer, primljenih narudžbi za buduće isporuke, koje se procjenjuju u pogledu mogućnosti njihovog ispunjenja ili potkrjepljuju na drugi način.
- A12. Stalna podrška vlasnika-menadžera često je važna za sposobnost manjih subjekata da nastave s vremenski neograničenim poslovanjem. Kad se mali subjekt uglavnom financira kreditima od vlasnika-menadžera, može biti vrlo važno da ti izvori ne budu povučeni. Na primjer, opstanak malog subjekta u finansijskim poteškoćama može zavisiti od toga da li vlasnik-menadžer daje subjektu kredit umjesto banke ili drugog vjerovnika ili vlasnik-menadžer osigurava kredit subjektu dajući kao garanciju svoju vlastitu imovinu kao kolateral. U takvim okolnostima revizor može pribaviti odgovarajuće dokumentirane dokaze o takvim kreditima ili garancijama. Kada subjekt zavisi od dodatne podrške vlasnika-menadžera, revizor može ocjenjivati sposobnost vlasnika-menadžera da ispuni obavezu prema sporazumu o podršci. Osim toga, revizor može zahtijevati pisanu konfirmaciju o uvjetima te podrške i namjeri ili razumijevanju vlasnika-menadžera.

Period nakon procjene menadžmenta (Vidjeti tačku 15.)

- A13. Kako zahtijeva tačka 11, revizor otreba stalno imati u vidu mogućnost postojanja poznatih, planiranih ili nekih drugih događaja ili okolnosti koji će nastati nakon perioda procjene koje je koristio menadžment, a koji mogu dovesti u pitanje prihvatljivost primjene pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja u sastavljanju finansijskih izvještaja. Budući da stepen neizvjesnosti povezan s ishodom događaja ili okolnosti raste što se događaj, odnosno okolnost odnosi na dalju budućnost, u sagledavanju takvih događaja ili okolnosti nagovještaji problema s nastavkom vremenski neograničenog poslovanja moraju biti značajni prije nego što revizor razmotri poduzimanje narednih koraka. Ako se prepoznaju takvi događaji ili uvjeti, revizor će možda morati da zahtijeva od menadžmenta da ocijeni potencijalnu značajnost događaja ili uvjeta na njegovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. U tim se okolnostima primjenjuju postupci iz tačke 16.

A14. Revizor nije odgovoran za obavljanje nekih drugih revizijskih postupaka, osim ispitivanja menadžmenta, radi prepoznavanja događaja ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem nakon perioda koji je menadžment procjenjivao, a koji, kako je navedeno u tački 13, treba biti barem dvanaest mjeseci od datuma finansijskih izvještaja.

Dotadni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti (Vidjeti tačku 16.)

A15. Revizijski postupci koji su relevantni za zahtjev u tački 16 mogu uključiti sljedeće:

- analiziranje i raspravljanje novčanih tokova, profita i ostalih značajnih prognoza s menadžmentom;
- analiziranje i raspravljanje posljednjih raspoloživih periodičnih finansijskih izvještaja subjekta;
- čitanje uvjeta ugovora o dužničkim instrumentima i kreditima te utvrđivanje je li došlo do njihovog kršenja;
- čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje i relevantnih odbora radi stjecanja uvida u finansijske probleme;
- ispitivanje pravnog zastupnika subjekta u vezi s postojanjem parnica ili tužbenih zahtjeva i prihvatljivosti procjena menadžmenta o njihovim ishodima i procjeni finansijskih implikacija;
- konfirmiranje postojanja, zakonitosti i pravosnažnosti aranžmana radi osiguravanja ili zadržavanja finansijske podrške s povezanim ili trećim osobama i procjenjivanje finansijske sposobnosti tih osoba da osiguraju dodatne izvore;
- razmatranje planova subjekta vezanih za neizvršene narudžbe kupaca;
- provođenje revizijskih postupaka u vezi s naknadnim događajima kako bi se utvrdili oni koji mogu ili umanjiti ili u nekom drugom obliku utjecati na subjektovu sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje;
- konfirmiranje postojanja, uvjeta i primjerenosti izvora zaduživanja;
- pribavljanje i pregled izvještaja o regulatornim aktivnostima; i
- utvrđivanje adekvatnosti podrške bilo kojem planiranom otuđivanju imovine.

Ocjenjivanje planova menadžmenta za buduće aktivnosti (Vidjeti tačku 16(b).)

A16. Ocjenjivanje planova menadžmenta za buduće aktivnosti može uključiti postavljanje pitanja menadžmentu o planovima za buduće aktivnosti, uključujući, na primjer, njegove planove da proda imovinu, posudi novac ili restrukturira dug, smanji ili odloži izdatke ili poveća kapital.

Periodna koji se odnosi procjena menadžmenta (Vidjeti tačku 16(c).)

A17. Osim postupaka zahtijevanih točkom 16(c), revizor može uporediti:

- projektirane finansijske informacije za nedavno protekle periode s ostvarenim rezultatima za te periode; i
- prjektirane finansijske informacije za tekući period s ostvarenim rezultatima do dana upoređivanja.

A18. Kada pretpostavke menadžmenta obuhvataju kontinuiranu podršku trećih osoba, bilo kroz obećavanje kredita, preuzimanje obaveze održavanja ili ostvarivanja dodatnog financiranja ili kroz garancije, i takva je podrška važna za sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor može razmotriti traženje pisane konfirmacije (uključujući i za uvjete) od tih trećih osoba, kao i pribavljanje dokaza o njihovim mogućnostima da pruže takvu podršku.

Revizijski zaključci i izvještavanje (Vidjeti tačku 17.)

A19. Pojam “značajna neizvjesnost” koristi se u MRS-u 1 u razmatranju neizvjesnosti povezanih s događajima ili uvjetima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem koja treba biti objavljena u finansijskim izvještajima. U nekim drugim okvirima finansijskog izvještavanja u sličnim se okolnostima koristi pojam “materijalna neizvjesnost”.

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena, ali postoji značajna neizvjesnost

Primjerenost objave značajne neizvjesnosti (Vidjeti tačku 18.)

A20. Pri ocjenjivanju prikladnosti objave u finansijskim izvještajima, revizor razmatra skreće li informacija eksplicitno pažnja čitatelju na mogućnost da subjekt može postati nesposoban nastaviti s realizacijom svoje imovine i podmirivanjem svojih obaveza u normalnim uvjetima poslovanja.

Revizijsko izvještavanje kada je objava značajne neizvjesnosti primjerena (Vidjeti tačku 19.)

A21. Slijedi ilustracija odjeljka za isticanje pitanja kada je revizor zadovoljan u pogledu primjerenosti objave u bilješci:

Isticanje pitanja

Bez izražavanja rezerve u mišljenju, skrećemo pažnja na bilješku X u finansijskim izvještajima u kojoj je navedeno da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ tokom godine završene 31. decembra 20X1., i na taj datum tekuće obaveze Društva premašile su njegovu ukupnu imovinu za iznos od ZZZ. Te okolnosti, uz

ostala pitanja navedena u bilješci X, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja stvara značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

- A22. U situacijama s višestrukim značajnim neizvjesnostima koje su bitne za financijske izvještaje kao cjelinu, revizor može smatrati da je, u izuzetno rijetkim slučajevima, umjesto dodavanja odjeljka za naglašavanje pitanja, primjereno suzdržati se od mišljenja. MRevS 705 pruža uputstva za tu problematiku.

Revizijsko izvještavanje kada objava značajne neizvjesnosti nije primjerena (Vidjeti tačku 20.)

- A23. Slijedi ilustracija relevantnih odjeljaka kada se treba izraziti mišljenje s rezervom:

Osnova za mišljenje s rezervom

Financijskim aranžmanima Društva istekli su rokovi i iznos otvorenog salda dospijeva za plaćanje 19. marta 20X1. godine. Društvo nije bilo u mogućnosti obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja. Takva situacija ukazuje na postojanje značajne neizvjesnosti koja može stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem te da, stoga, neće biti u mogućnosti realizirati svoju imovinu ili podmiriti svoje obaveze u normalnom toku poslovanja. Financijski izvještaji (i bilješke uz njih) ne objavljuju tu činjenicu.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim nepotpunog objavljivanja informacija navedenog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) financijski položaj Društva na dan 31. decembra 20X0. godine i rezultate njegovog poslovanja i njegove novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s...

- A24. Slijedi ilustracija relevantnih odjeljaka kada se treba izraziti negativno mišljenje:

Osnova za negativno mišljenje

Istekli su financijski aranžmani Društva i iznos otvorenog salda dospio je za plaćanje 31. decembra 20X0. godine. Društvo nije bilo u mogućnosti obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja te razmatra potrebu proglašavanja stečaja. Ti događaji ukazuju na značajnu neizvjesnost koja može stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem te da, stoga, neće biti u mogućnosti irealizirati svoju imovinu i podmiriti svoje obaveze u normalnom toku poslovanja. Financijski izvještaji (i bilješke uz njih) ne objavljuju tu činjenicu.

Negativno mišljenje

Prema našem mišljenju, zbog propuštanja objavljivanja informacija navedenih u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje, finansijski izvještaji ne prikazuju fer (ili ne prikazuju istinito i fer) finansijski položaj Društva na dan 31. decembra 20X0. godine i rezultate njegovog poslovanja i njegove novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s... .

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena (Vidjeti tačku 21.)

- A25. Ako su finansijski izvještaji sastavljeni na osnovu vremenske neograničenosti poslovanja ali, prema revizorovoj prosudbi, menadžment nije prikladno primjenjivao pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja u finansijskim izvještajima, primjenjuje se zahtjev iz tačke 21 po kojem revizor iznosi negativno mišljenje nezavisno od toga uključuju li finansijski izvještaji ili ne uključuju objavu o nepri-mjerenosti primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta.
- A26. Ako se od menadžmenta subjekta zahtijeva, ili je odabrao, sastaviti finansijske izvještaje kada u datim okolnostima nije primjerena primjena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja, finansijski izvještaji sastavljaju se po alternativnoj osnovi (na primjer, likvidacijskoj osnovi). Revizor može biti u mogućnosti obaviti reviziju takvih finansijskih izvještaja, pod uvjetom da revizor utvrdi da je alternativna osnovica prihvatljiv okvir finansijskog izvještavanja u datim okolnostima. Revizor može biti u mogućnosti izraziti pozitivno mišljenje o tim finansijskim izvještajima, pod uvjetom da su u njemu sadržane odgovarajuće objave, ali može smatrati da je primjereno ili neophodno u revizorov izvještaj uključiti odjeljak za isti canje pitanja kako bi skrenuo pažnju korisnika na alternativnu osnovu i razloge za njeno korištenje.

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu (Vidjeti tačku 22.)

- A27. U određenim okolnostima, revizor može smatrati potrebnim tražiti od menadžmenta da provede ili proširi svoju procjenu. Ako menadžment to nije spreman učiniti, može biti primjereno mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja jer revizor neće moći pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s primjenom pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja pri sastavljanju finansijskih izvještaja, kao što su revizijski dokazi u vezi s planom koji je usvojio menadžment ili postojanjem drugih ublažavajućih faktora.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 570 “Vremenska neograničenost poslovanja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 580

PISANE IZJAVE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Pisane izjave kao revizijski dokazi	3-4
Datum stupanja na snagu	5
Ciljevi	6
Definicije	7-8
Zahtjevi	
Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave	9
Pisane izjave o odgovornostima menadžmenta	10-12
Ostale pisane izjave	13
Datum i period ili periodi obuhvaćeni pisanom izjavom	14
Oblik pisane izjave.....	15
Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dostavljena	16-20
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Pisane izjave kao revizijski dokazi	A1
Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave	A2-A6
Pisane izjave o odgovornostima menadžmenta	A7-A9
Ostale pisane izjave	A10-A13
Komuniciranje o graničnom iznosu	A14
Datum i period ili periodi obuhvaćeni pisanom izjavom	A15-A18
Oblik pisane izjave.....	A19-A21

PISANE IZJAVE

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanjeA22

Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava
koja nije dostavljena A23-A27

Dodatak 1: Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za pisane izjave Dodatak 2: Ilustracija
pisma s izjavom menadžmenta

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 580 “Pisane izjave” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da u reviziji finansijskih izvještaja pribavi pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje.
2. Dodatak 1 sadrži popis ostalih MRevS-ova koji sadrže posebne zahtjeve za pisane izjave o pojedinim pitanjima. Ti posebni zahtjevi za pisane izjave u ostalim MRevSovima ne ograničavaju primjenu ovog MRevS-a.

Pisane izjave kao revizijski dokazi

3. Revizijski dokaz je informacija koju koristi revizor u stvaranju zaključaka na kojima se zasniva revizorovo mišljenje.¹ Pisane izjave su neophodne informacije koje revizor zahtijeva u vezi s revizijom subjektivih finansijskih izvještaja. U skladu s tim, slično kao i odgovori na pitanja, pisane izjave su revizijski dokaz. (Vidjeti tačku A1.)
4. Iako pisane izjave osiguravaju neophodni revizijski dokaz, one same za sebe ne pružaju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o bilo kom od pitanja na koje se odnose. Štaviše, činjenica da je menadžment dao pouzdane pisane izjave ne utječe na vrste ili obim ostalih revizijskih dokaza koje revizor pribavlja o tome ispunjava li menadžment svoje odgovornosti ili o određenim tvrdnjama.

Datum stupanja na snagu

5. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

6. Ciljevi revizora su:
 - (a) pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, o tome kako oni vjeruju da su ispunili svoju odgovornost za sastavljanje finansijskih izvještaja i za potpunost informacija datih revizoru;
 - (b) potkrijepiti ostale revizijske dokaze relevantne za finansijske izvještaje ili određene tvrdnje u finansijskim izvještajima pomoću pisane izjave ako revizor utvrdi da je to neophodno ili je zahtijevano ostalim MRevS-ovima; i

¹ MRevS 500 "Revizijski dokazi", tačka 5(c).

- (c) primjereno reagirati na pisane izjave koje daje menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, ili ako menadžment ili, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje ne daju pisane izjave koje zahtijeva revizor.

Definicije

7. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

Pisana izjava – pisana izjava koju menadžment daje revizoru radi potvrđivanja određenih pitanja ili podrške drugim revizijskim dokazima. Pisane izjave u tom kontekstu ne sadrže financijske izvještaje, tvrdnje iz njih ili potkrjepljujuće poslovne knjige i evidencije.

8. Za svrhe ovog MRevS-a, pojam “menadžment” treba se čitati kao “menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje”. Takođe, u slučaju okvira fer prezentacije, menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; ili sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Zahtjevi

Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave

9. Revizor će zahtijevati pisane izjave od menadžmenta o odgovarajućim odgovornostima za financijske izvještaje i saznanjima o pitanjima na koja se odnosi zahtijevana izjava. (Vidjeti tačke A2-A6.)

Pisane izjave o odgovornostima menadžmenta

Pripremanje financijskih izvještaja

10. Revizor će zahtijevati od menadžmenta davanje pisane izjave da je menadžment ispunio svoju obvezu pripremanja financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, za njihovu fer prezentaciju, kako je navedeno u uvjetima revizijskog angažmana.² (Vidjeti tačke A7-A9, A14, A22.)

Pružene informacije i potpunost transakcija

11. Revizor će zahtijevati od menadžmenta davanje pisane izjave da:
- (a) je revizoru pružio sve relevantne informacije i osigurao pristup kako je dogovoreno u uvjetima revizijskog angažmana,³ i

² MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”, tačka 6(b)(i).

³ MRevS 210, tačka 6(b)(ii).

- (b) su sve transakcije evidentirane i iskazane u finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačke A7-A9, A14, A22.)

Opis odgovornostimenadžmenta u pisanim izjavama

12. Odgovornosti menadžmenta bit će opisane u pisanoj izjavi zahtijevanoj tačkama 10 i 11 na način na koji su opisane u uvjetima revizijskog angažmana.

Ostale pisane izjave

13. Ostali MReV S-ovi nalažu da revizor zahtijeva pisane izjave. Ako, povrh takvih zahtijevanih izjava, revizor utvrdi da je neophodno pribaviti jednu ili više pisanih izjava za potkrjepljivanje ostalih revizijskih dokaza relevantnih za finansijske izvještaje ili jednu ili više određenih tvrdnji u finansijskim izvještajima, revizor će zahtijevati takve ostale pisane izjave. (Vidjeti tačke A10-A13, A14, A22.)

Datum i period ili periodi obuhvaćeni pisanom izjavom

14. Datum pisane izjavetrebati biti što je moguće bliži datumu revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima, ali ne nakon njega. Pisane izjave se odnose na sve finansijske izvještaje te za svaki ili sve periode koji su obuhvaćeni revizorovim izvještajem. (Vidjeti tačke A15-A18.)

Oblik pisane izjave

15. Pisane izjave bit će u obliku pisma s izjavom adresiranom na revizora. Ako zakon ili regulativa zahtijeva od menadžmenta davanje pisane javne izjave o svojim odgovornostima, i revizor utvrdi da one sadrže neke ili sve izjave zahtijevane tačkama 10 ili 11, relevantna pitanja obuhvaćena takvim javnim izjavama ne moraju se uključiti u pismo s izjavom menadžmenta. (Vidjeti tačke A19-A21.)

Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dostavljena

Sumnja u pouzdanost pisane izjave

16. Ako revizor ima sumnje u pogledu kompetentnosti, integriteta, etičkih vrijednosti ili savjesnosti menadžmenta ili njegove posvećenosti postizanju tih vrijednosti, revizor će utvrditi učinak koji te sumnje mogu imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i na revizijske dokaze u cjelini. (Vidjeti tačke A24-A25.)
17. Posebno, ako pisane izjave nisu u skladu s ostalim revizijskim dokazima, revizor će obaviti revizijske postupke kako bi riješio to pitanje. Ako pitanje ostane nerazriješeno, revizor će ponovno razmotriti procjenu kompetentnosti, integriteta, etičkih vrijednosti ili savjesnosti menadžmenta ili njegove posvećenosti postizanju tih vrijednosti i utvrditi će učinak koji te sumnje mogu imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i na revizijske dokaze u cjelini. (Vidjeti tačku A23.)

18. Ako revizor zaključi da pisane izjave nisu pouzdane, revizor će poduzeti odgovarajuće radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705,⁴ vodeći računa o zahtjevu iz ovog MRevS-a.

Zahtijevana pisana izjava koja nije dostavljena

19. Ako menadžment ne dostavi jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, revizor će:
- (a) raspraviti to pitanje s menadžmentom;
 - (b) ponovno ocijeniti integritet menadžmenta i ocijeniti učinak koji on može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i revizijske dokaze u cjelini; i
 - (c) poduzeti odgovarajuće radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS 705, vodeći računa o zahtjevu u tački 20 ovog MRevS-a.

Pisane izjave o odgovornostima menadžmenta

20. Revizor će se suzdržati od mišljenja o finansijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 ako: (Vidjeti tačke A26-A27.)
- (a) revizor zaključi da postoji dovoljno sumnji u integritet menadžmenta tako da nisu pouzdane pisane izjave zahtijevane tačkama 10 i 11; ili
 - (b) menadžment ne dostavlja pisane izjave zahtijevane tačkama 10 i 11.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Pisane izjave kao revizijski dokazi (Vidjeti tačku 3.)

- A1. Pisane izjave važan su izvor revizijskih dokaza. Ako menadžment izmijeni ili ne dostavlja zahtijevane pisane izjave, to može upozoriti revizora na mogućnost postojanja jednog ili više značajnih problema. Takođe, zahtjev za dostavljanje pisane izjave, umjesto usmene, može u mnogo slučajeva podstaknuti menadžment da pažljivije razmotri takva pitanja, te na taj način poboljša kvalitet izjava.

Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave (Vidjeti tačku 9.)

- A2. Pisane izjave zahtijevaju se od onih koji su odgovorni za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja. To mogu biti različite osobe, zavisno od upravljačke strukture subjekta, relevantnog zakona ili propisa; međutim, menadžment (prije nego

⁴ MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora".

oni koji su zaduženi za upravljanje) je najčešće odgovorna strana. Pisane izjave mogu se stoga zahtijevati od glavnog izvršnog direktora i glavnog finansijskog direktora subjekta ili drugih ekvivalentnih osoba u subjektima koje nemaju takve nazive funkcija. U nekim okolnostima, međutim, druge strane, kao što su oni koji su zaduženi za upravljanje, su također odgovorne za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja.

- A3. Zbog odgovornosti za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja i odgovornosti za vođenje poslovanja subjekta koje ima menadžment, od menadžmenta se očekuje da ima dovoljno znanja o postupku koji subjekt primjenjuje za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja i tvrdnjama na kojima se zasnivaju pisane izjave.
- A4. U nekim slučajevima, međutim, menadžment može odlučiti postaviti pitanja ostalima koji sudjeluju u sastavljanju i prezentiranju finansijskih izvještaja i tvrdnji u njima, uključujući osobe koje imaju specijalistička znanja u vezi s pitanjima za koja se zahtijevaju pisane izjave. Takve osobe mogu uključivati:
- aktulare odgovorne za aktuarski utvrđena računovodstvena mjerenja;
 - inženjere koji su odgovorni i imaju specijalistička znanja za mjerenja obaveza u pogledu zaštite okoliša; i
 - internog savjetnika koji može pružiti informacije ključne za rezerviranja za sudske sporove.
- A5. U nekim slučajevima, menadžment može uključiti u pisane izjave formulacije da su izjave date prema najboljim saznanjima i u najboljoj vjeri. Razumno je da revizor prihvati takvu formulaciju ako je revizor uvjeren da su izjavu dali oni koji imaju odgovarajuće odgovornosti i poznavanje pitanja uključenih u izjave.
- A6. Kako bi podstaknuo menadžment da da izjave koje se zasnivaju na činjenicama, revizor može zahtijevati da menadžment u pisane izjave uključi potvrdu da je obavio sva ispitivanja koja je smatrao potrebnim da bi mogao dati zahtijevane pisane izjave. Pritom ne očekuje da će takvi upiti zahtijevati nekakav posebni formalni postupak u odnosu na onaj koji je već uspostavljen u subjektu.

Pisane izjave o odgovornostima menadžmenta (Vidjeti tačke 10-11.)

- A7. Revizijski dokazi pribavljeni tokom revizije da je menadžment ispunio odgovornosti navedene u tačkama 10 i 11 nisu dovoljni bez dobivanja potvrde od menadžmenta da vjeruje kako je ispunio te svoje odgovornosti. To je zbog toga što revizor ne može samo na osnovi ostalih revizijskih dokaza prosuditi je li menadžment sastavio i prezentirao finansijske izvještaje i pružio informacije revizoru na osnovi dogovorenog prihvatanja i razumijevanja svojih odgovornosti. Na primjer, revizor ne može zaključiti da je menadžment pružio revizoru sve relevantne informacije dogovorene uvjetima o revizij-

skom angažmanu bez pitanja jesu li takve informacije bile pružene, kao i bez dobivanja potvrde da je to učinjeno.

A8. Pisane izjave zahtijevane tačkama 10 i 11 sastavljaju se polazeći od dogovorenog prihvatanja i razumijevanja menadžmenta o svojim odgovornostima u skladu sa uvjetima revizijskog angažmana, i uz zahtijevanje potvrde da ih je menadžment ispunio. Revizor također može tražiti od menadžmenta da ponovno potvrdi svoje prihvatanje i razumijevanje tih odgovornosti u pisanoj izjavi. To je uobičajeno u nekim jurisdikcijama, ali može biti posebno primjereno u slučaju kada:

- oni koji su potpisali uvjete revizijskog angažmana u ime subjekta više nemaju relevantne odgovornosti;
- uvjeti revizijskog angažmana su bili sastavljeni u prethodnoj godini;
- postoje neki pokazatelji da menadžment pogrešno shvata te odgovornosti; ili
- promjene u okolnostima čine taj postupak adekvatnim.

Dosljedno zahtjevu MRevS-a 210,⁵ takvo ponovno potvrđivanje prihvatanja i razumijevanja menadžmenta o svojim odgovornosti ne sadrži formulaciju da je izjava data prema najboljim saznanjima i u najboljoj vjeri (kako je razmatrano u tački A5 ovog MRevS-a).

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A9. Mandat za reviziju finansijskih izvještaja subjekata javnog sektora može biti širi nego kod ostalih subjekata. Kao posljedica toga, pretpostavke vezane za odgovornosti menadžmenta, a na kojim se zasniva revizija finansijskih izvještaja subjekata javnog sektora, mogu nametnuti potrebu za dodatnim pisanim izjavama. Ovo može uključivati pisane izjave kojima se potvrđuje da su transakcije i događajibavljeni u skladu sa zakonom, regulativom ili drugim propisima.

Druge pisane izjave (Vidjeti tačku 13.)

Dodatne pisane izjave o finansijskim izvještajima

A10. Pored pisane izjave zahtijevane tačkom 10, revizor može smatrati neophodnim da zahtijeva druge pisane izjave o finansijskim izvještajima. Takve pisane izjave mogu dopunjavati, ali ne čine dio, pisane izjave zahtijevane tačkom 10. One mogu uključiti izjave o sljedećem:

- jesu li izbor i primjena računovodstvenih politika odgovarajući; i
- jesu li pitanja poput onih koja slijede, ako su relevantna prema primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja, priznata, mjerena, prezentirana ili objavljena u skladu s tim okvirom:

⁵ MRevS 210, tačka 6(b).

- o planovi ili namjere koji mogu utjecati na knjigovodstvene vrijednosti ili klasifikaciju imovine i obveza;
- o obaveze, i stvarne i potencijalne;
- o pravo ili kontrola nad imovinom, pravo zaloga ili terećenja imovine i imovina založena kao kolateral; i
- o aspekti zakona, regulativa i ugovornih sporazuma koji mogu utjecati na finansijske izvještaje, uključujući neusklađenost.

Dodatne pisane izjave o informacijama pruženim revizoru

A11. Pored pisane izjave zahtijevane tačkom 11, revizor može smatrati neophodnim zahtijevati od menadžmenta da dostavi pisanu izjavu o tome da je saopštio revizoru sve nedostatke u internim kontrolama o kojima menadžment ima saznanja.

Pisane izjave o određenim tvrdnjama

A12. Kada pribavlja dokaze o prosudbama i namjerama ili kada ih ocjenjuje, revizor može razmotriti jedno ili više od sljedećeg:

- prethodno iskustvo subjekta u ispunjavanju planiranih namjera;
- razloge zbog kojih je subjekt odabrao određeni pravac djelovanja;
- sposobnost subjekta da provede određene pravce djelovanja; i
- postojanje ili nepostojanje ikakvih drugih informacija koje su se mogle pribaviti tokom revizije, a koje nisu dosljedne prosudbi ili namjeri menadžmenta.

A13. Osim toga, revizor može smatrati da je neophodno od menadžmenta zahtijevati pisane izjave o određenim tvrdnjama u finansijskim izvještajima; naročito, za potkrjepljivanje razumijevanja koje je revizor stekao na osnovu ostalih revizijskih dokaza o prosudbi ili namjeri menadžmenta u vezi s određenom tvrdnjom ili potpunošću neke tvrdnje. Na primjer, ako je namjera menadžmenta važna za osnovicu vrednovanja ulaganja, moguće je da se neće moći pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza bez pisane izjave menadžmenta o njegovim namjerama. Iako takve pisane izjave osiguravaju potreban revizijski dokaz, one same po sebi ne pružaju dovoljno adekvatne revizijske dokaze za tu tvrdnju.

Komuniciranje o graničnom iznosu (Vidjeti tačke 10-11, 13.)

A14. MRevS 450 zahtijeva da revizor kumulira pogrešna prikazivanja ustanovljena tokom revizije, osim onih za koje je jasno da su beznačajne.⁶ Revizor može odrediti graničnu

⁶ MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tokom revizije", tačka 5.

vrijednost iznad koje se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati beznačajnim. Na isti način, revizor može razmotriti da saopšti menadžmentu graničnu vrijednost za primjene u vezi sa zahtijevanim pisanim izjavama.

Datum i period ili periodi obuhvaćeni pisanom izjavom (Vidjeti tačku 14.)

- A15. Budući da su pisane izjave neophodan revizijski dokaz, revizorovo mišljenje ne može se izraziti i revizorov izvještaj ne može se datirati prije datuma pisane izjave. Osim toga, budući da se revizor bavi događajima koji nastaju sve do datuma revizorovog izvještaja, a koji mogu zahtijevati prepravljavanje ili objavljivanje u finansijskim izvještajima, pisane izjave datiraju se što je moguće bliže datumu revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima, ali ne i nakon njega.
- A16. U nekim okolnostima može biti primjereno da revizor pribavi pisanu izjavu o određenoj tvrdnji u finansijskim izvještajima tokom odvijanja revizije. U takvom slučaju, može biti neophodno zahtijevati ažuriranu pisanu izjavu.
- A17. Pisane izjave se odnose na sve periode navedene u revizorovom izvještaju, jer menadžment treba ponovno potvrditi da su pisane izjave koje je ranije dao u vezi s prethodnim periodima i dalje adekvatne. Revizor i menadžment mogu dogovoriti oblik pisane izjave koja ažurira pisane izjave iz prethodnih perioda tako što će se navesti je li bilo nekih promjena u tim pisanim izjavama i, ako ih je bilo, koje su.
- A18. Moguće su situacije da sadašnji menadžment nije bio na toj funkciji tokom svih perioda navedenih u revizorovom izvještaju. Takve osobe mogu izjaviti da nisu u mogućnosti dati neke ili sve pisane izjave jer nisu obnašale svoje sadašnje funkcije tokom tog perioda. Ta činjenica, međutim, ne umanjuje odgovornosti tih osoba za finansijske izvještaje kao cjelinu. U skladu s tim, i dalje važi zahtjev prema kojem revizor zahtijeva pisane izjave koje obuhvataju cijeli relevantni period ili relevantne periode.

Oblik pisane izjave (Vidjeti tačku 15.)

- A19. Zahtijeva se da pisane izjave budu uključene u pismo s izjavom naslovljeno na revizora. U nekim jurisdikcijama, međutim, zakon ili regulativa može od menadžmenta zahtijevati davanje pisane javne izjave o njegovim odgovornostima. Iako je takva izjava namijenjena korisnicima finansijskih izvještaja ili relevantnim tijelima, revizor može utvrditi da ona ima oblik odgovarajući za pisanu izjavu u vezi s nekim ili svim zahtjevima koje izjava treba imati prema zahtjevima iz tačke 10 ili 11. Kao posljedica toga, relevantna pitanja obuhvaćena takvom izjavom ne moraju biti uključena u pismo s izjavom. Faktori koji mogu utjecati na revizorovu odluku uključuju razmatranje pitanja o tome je li:

- u izjavu uključena potvrda o ispunjenju odgovornosti navedenih u tačkama 10 i 11;

- izjavu dao ili odobrio onaj od koga bi revizor inače zahtijevao relevantnu pisanu izjavu; i
- kopija izjave dostavljena revizoru što je bliže moguće, ali ne i nakon datuma revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačku 14.)

A20. Formalna izjava o usklađenosti sa zakonom ili regulativom ili o odobravanju finansijskih izvještaja, ne sadrži dovoljno informacija da bi uvjerila revizora kako su sve neophodne izjave svjesno date. Navođenje odgovornosti menadžmenta u zakonu ili regulativi također nije zamjena za zahtijevane pisane izjave.

A21. Dodatak 2 sadrži ilustrativni primjer pisma s izjavom.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačke 10-11, 13.)

A22. MRevS 260 zahtijeva da revizor saopšti onima koji su zaduženi za upravljanje koje je pisane izjave revizor zahtijevao od menadžmenta.⁷

Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dostavljena

Sumnja u pouzdanost pisane izjave (Vidjeti tačke 16-17.)

A23. U slučaju utvrđenih nedosljednosti između jedne ili više pisanih izjava i revizijskih dokaza pribavljenih iz drugih izvora, revizor može razmotriti pitanje je li i dalje primjerena procjena rizika i, ako nije, izmijeniti procjenu rizika i odrediti vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka kao reakciju na procijenjene rizike.

A24. Zabrinutost revizora u pogledu kompetentnosti, integriteta, etičkih vrijednosti ili savjesnosti menadžmenta, ili posvećenosti menadžmenta primjeni tih vrijednosti, može navesti revizora da zaključi kako je rizik pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima od strane menadžmenta takav da se revizija ne može obaviti. U takvom slučaju, revizor može razmotriti povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi, osim ukoliko oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu odgovarajuće korektivne mjere. Takve mjere, međutim, mogu biti nedovoljne da bi revizor mogao izdati nemodificirano revizijsko mišljenje.

A25. MRevS 230 zahtijeva da revizor dokumentira važna pitanja nastala tokom revizije, zaključke do kojih se došlo u vezi s njima i značajne profesionalne prosudbe korištene pri stvaranju tih zaključaka.⁸ Revizor može otkriti značajna pitanja u vezi skompetentnošću, integritetom, etičkim vrijednostima ili savjesnosti menadžmenta ili posvećenosti menadžmenta primjeni tih vrijednosti, a da ipak zaključi da su pisane izjave pouzdane. U takvom slučaju, to značajno pitanje dokumentira se u skladu s MRevS-om 230.

⁷ MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”, tačka 16(c)(ii).

⁸ MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, tačke 8(c) i 10.

Pisane izjave o odgovornostima menadžmenta (Vidjeti tačku 20.)

- A26. Kako je objašnjeno u tački A7, revizor ne može isključivo na osnovu ostalih revizijskih dokaza prosuditi je li menadžment ispunio odgovornosti navedene u tačkama 10 i 11. Stoga, ako, kako je opisano u tački 20(a), revizor zaključi da su pisane izjave o tim pitanjima nepouzdana ili ako menadžment ne dostavi te pisane izjave, revizor nije u mogućnosti pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Mogući efekti ove nemogućnosti na financijske izvještaje ne ograničavaju se na određeni dio, račune ili stavke financijskih izvještaja i stoga su prožimajući. MRevS 705 zahtijeva da se revizor suzdrži od mišljenja o financijskim izvještajima u takvim okolnostima.⁹
- A27. Pisana izjava koja je bila izmijenjena u odnosu na onu koju je zahtijevao revizor ne znači neophodno da menadžment nije dao pisanu izjavu. Međutim, razlog koji je u pozadini takve izmjene može utjecati na mišljenje u revizorovom izvještaju. Na primjer:
- U pisanoj izjavi o ispunjavanju odgovornosti menadžmenta za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja se može navesti kako menadžment vjeruje da su, osim značajne neusklađenosti s određenim zahtjevom primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, financijski izvještaji sastavljeni i prezentirani u skladu s tim okvirom. Zahtjev iz tačke 20 ne primjenjuje se, jer je revizor zaključio da je menadžment dostavio pouzdanu pisanu izjavu. Međutim, od revizora se zahtijeva da razmotri efekte neusklađenosti na mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705.
 - Pisana izjava o odgovornosti menadžmenta da revizoru pruži sve relevantne informacije dogovorene u uvjetima revizijskog angažmana može navoditi kako menadžment vjeruje da je, osim informacija uništenih u požaru, pružio revizoru takve informacije. Zahtjev iz tačke 20 ne primjenjuje se, jer je revizor zaključio da je menadžment dao pouzdanu pisanu izjavu. Međutim, od revizora se zahtijeva da razmotri prožimajuće efekte informacija uništenih u požaru na financijske izvještaje i, samim tim, efekte na mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705.

⁹ MRevS 705, tačka 9.

Dodatak 1

(Vidjeti tačku 2.)

Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za pisane izjave

Ovaj Dodatak navodi tačke u ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. i nakon tog datuma koji zahtijevaju određene pisane izjave o pojedinim pitanjima. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ovima.

- MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja” – tačka 39
- MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja” – tačka 16
- MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tokom revizije” – tačka 14
- MRevS 501 “Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke” – tačka 12
- MRevS 540 “Revizija računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja” – tačka 22
- MRevS 550 “Povezane strane” – tačka 26
- MRevS 560 “Naknadni događaji” – tačka 9
- MRevS 570 “Vremenska neograničenost poslovanja” – tačka 16(e)
- MRevS710 “Uporedne informacije –podudarniiznosiiuporednifinansijski izvještaji” – tačka 9

Dodatak 2

(Vidjeti tačku A21.)

Ilustrativno pismo s izjavom

Sljedeće ilustrativno pismo uključuje pisane izjave koje se zahtijevaju ovim i ostalim MRevS-ovima koji su na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. i nakon tog datuma. U ovoj se ilustraciji pretpostavlja da su primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja; zahtjev MRevS-a 570¹⁰ da se pribavi pisana izjava nije relevantan; i nema izuzetaka u zahtijevanoj pisanoj izjavi. Ako bi bilo izuzetaka, izjavu bi trebalo modificirati kako bi odražavala izuzetke.

(memorandum subjekta)

(Revizoru)

(Datum)

Ovo pismo s izjavom se daje u vezi s vašom revizijom finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20XX.¹¹ za svrhu izražavanja mišljenja o tome prezentiraju li finansijski izvještaji fer prikaz, u svim značajnim odrednicama, (ili pružaju istinit i fer prikaz) u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Mi potvrđujemo da (prema našim najboljim saznanjima i u dobroj vjeri, nakon što smo postavili pitanja koje smo smatrali neophodnim da bismo se adekvatno informirali):

Finansijski izvještaji

- Ispunismo naše odgovornosti, navedene u uvjetima revizijskog angažmana datiranog [upisati datum], za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja; posebno da su finansijski izvještaji fer prezentirani (ili pružaju istinit i fer prikaz) u skladu s njima.
- Značajne pretpostavke koje smo koristili u stvaranju računovodstvenih procjena, uključujući one mjerene po fer vrijednosti, su razumne. (MRevS 540)
- Odnosi i transakcije s povezanim stranama odgovarajuće su iskazane i objavljene u skladu sa zahtjevima Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja. (MRevS 550)

¹⁰ MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja".

¹¹ Kada revizor izvještava o više od jednog perioda, revizor prilagođava datume tako da se pismo odnosi na sve periode obuhvaćene revizorovim izvještajem.

- Svi događaji nakon datuma finansijskih izvještaja a za koje Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja zahtijevaju prepravljavanje ili objavljivanje bili su prepravljani ili objavljeni. (MRevS 560)
- Učinci neispravljenih pogrešaka su beznačajni, pojedinačno i zbirno, za finansijske izvještaje kao cjelinu. Popis neispravljenih pogrešaka priložen je uz pismo s izjavom. (MRevS 450)
- [Svako drugo pitanje koje revizor može smatrati primjerenim. (Vidjeti tačku A12 ovog MRevS-a.)]

Pružene informacije

- Mi smo vam osigurali:
 - o pristup svim informacijama za koje smo svjesni da su relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja kao što su evidencije, dokumentacija i ostali materijali;
 - o dodatne informacije koje ste od nas zahtijevali za svrhe revizije; i
 - o neograničeni pristup osobama unutar subjekta za koji ste odredili da su vam neophodne za pribavljanje revizijskih dokaza.
- Sve transakcije bile su evidentirane u računovodstvenim evidencijama i odrazile su se u finansijskim izvještajima.
- Dali smo vam rezultate naše procjene rizika da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prevare.(MRevS 240)
- Dali smo vam sve informacije u vezi s prevarom ili sumnjom da ona postoji koje su nam poznate i koje mogu utjecati na subjekt, a uključuju:
 - o menadžment;
 - o zaposlenike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
 - o ostale gdje prevara može imati značajan učinak na finansijske izvještaje.(MRevS 240)
- Dali smo vam sve informacije u vezi s navodnom prevarom ili sumnjom o navodnoj prevari koja utječe na finansijske izvještaje koje su saopštili zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili drugi.(MRevS 240)
- Otkrili smo vam sve poznate slučajeve neusklađenosti sa zakonima i regulativom, ili sumnjama da postoje, a čiji efekti se trebaju sagledati kada se sastavljaju finansijski izvještaji. (MRevS 250)
- Otkrili smo vam identitet povezanih strana subjekta i sve odnose i transakcije koje su nam poznate. (MRevS 550)

- [Svako drugo pitanje koje revizor može smatrati primjerenim. (Vidjeti tačku A13 ovog MRevS-a.)]

Menadžment

Menadžment

Ovaj Međunarodni revizijski standard 580 "Pisane izjave" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 9781-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 600
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH
IZVJEŠTAJA GRUPE (UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA
KOMPONENTE)

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-6
Datum stupanja na snagu	7
Ciljevi	8
Definicije	9-10
Zahtjevi	
Odgovornost.....	11
Prihvatanje i nastavak.....	12-14
Sveukupna strategija revizija i revizijski plan	15-16
Razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja	17-18
Razumijevanje revizora komponente.....	19-20
Značajnost	21-23
Reagiranje na procijenjene rizike	24-31
Proces konsolidacije.....	32-37
Naknadni događaji	38-39
Komunikacija s revizorom komponente	40-41
Ocjenjivanje dovoljnosti i adekvatnosti prikupljenih revizijskih dokaza	42-45
Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom	46-49
Dokumentacija	50
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

Komponente koje su predmet revizije na osnovu statuta, regulative ili drugog razloga.....	A1
Definicije.....	A2-A7
Odgovornost.....	A8-A9
Prihvatanje i nastavak.....	A10-A21
Sveukupna strategija revizija i revizijski plan	A22
Razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja	A23-A31
Razumijevanje revizora komponente.....	A32-A41
Značajnost	A42-A46
Reagirane na procijenjene rizike.....	A47-A55
Proces konsolidacije.....	A56
Komunikacija s revizorom komponente	A57-A60
Ocjenjivanje dovoljnosti i adekvatnosti prikupljenih revizijskih dokaza	A61-A63
Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženim za upravljanje grupom	A64-A66
Dodatak 1: Primjer modificiranog mišljenja kada revizijski tim grupe nije u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojim će zasnivati revizijsko mišljenje o grupi (tačka A19)	
Dodatak 2: Primjeri pitanja o kojima revizijski tim grupe stičerazumijevanje (tačka A23)	
Dodatak 3: Primjeri uvjeta ili događaja koji mogu upućivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe (tačka A30)	
Dodatak 4: Primjeri potvrđenja revizora komponente (tačka A35)	
Dodatak 5: Zahtijevana i ostala pitanja uključena u pismo instrukcija za revizijski tim grupe (tačka A58)	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 600 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)” treba čitati povezano s MRevSom 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) su primjenjivi i na revizije grupe. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima koja su primjenjiva na revizije grupe, posebno na one koje uključuju revizore komponenti.
2. Revizor može smatrati ovaj MRevS, prilagođen okolnostima gdje je potrebno, korisnim kada revizor uključuje druge revizore u reviziju finansijskih izvještaja koji nisu finansijski izvještaji grupe. Na primjer, revizor može uključiti drugog revizora da posmatra popis zaliha ili obavi provjeru fizičke materijalne imovine na drugoj lokaciji.
3. Od revizora komponente može se zahtijevati statutom, regulativom ili iz drugog razloga, da izrazi revizijsko mišljenje o finansijskim izvještajima komponente. Revizijski tim angažiran za grupu može odlučiti da će koristiti revizijske dokaze na kojima se zasniva revizijsko mišljenje o finansijskim izvještajima komponente kao revizijski dokaz za reviziju grupe, pri čemu se primjenjuju zahtjevi ovog MRevS-a. (Vidjeti tačku A1.)
4. U skladu s MRevS-om 220¹, od angažiranog partnera za reviziju grupe zahtijeva se da se uvjeri kako osobe koje provode reviziju grupe, uključujući revizore komponente, kolektivno imaju odgovarajuće sposobnosti i kompetencije. Partner za reviziju grupe također je odgovoran za usmjeravanje, nadzor i uspješnost revizije grupe.
5. Partner za reviziju grupe primjenjuje zahtjeve MRevS-a 220 nezavisno od toga obavlja li revizijski tim grupe ili revizor komponente posao na finansijskim informacijama komponente. Ovaj MRevS pomaže partneru za reviziju grupe ispuniti zahtjeve MRevS-a 220 kada revizori komponenti obavljaju poslove na finansijskim informacijama komponenti.
6. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja i rizik da revizor neće otkriti ta pogrešna prikazivanja.² U reviziji grupe to uključuje rizik da revizor komponente možda neće otkriti pogrešna prikazivanja u finansijskim informacijama komponente, što može uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja finansijskih izvještaja grupe, te rizik da revizijski tim grupe možda neće otkriti ta pogrešna prikazivanja. Ovaj MRevS objašnjava pitanja koja revizijski tim grupe razmatra kada određuje vrstu, vrijeme i obim svog uključivanja u postupke procjene rizika i daljnje revizijske postupke provedene od strane revizora komponenti na finansijskim informacijama komponenti. Svrha ovog uključivanja je prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će se zasnivati revizijsko mišljenje za finansijske izvještaje grupe.

¹ MRevS 220 “Kontrola kvaliteta za revizije finansijskih izvještaja”, tačke 14 i 15.

² MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima” tačka A32.

Datum stupanja na snagu

7. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

8. Ciljevi revizora su:
- (a) utvrditi hoće li djelovati kao revizor finansijskih izvještaja grupe; i
 - (b) ako djeluje kao revizor finansijskih izvještaja grupe:
 - (i) komunicirati jasno sa svim revizorima komponenti o obimu i vremenu njihovog rada na finansijskim informacijama komponenti i o njihovim nalazima; i
 - (ii) prikupiti dovoljno i adekvatne revizijske dokaze o finansijskim informacijama komponenti i procesu konsolidacije kako bi se moglo izraziti mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji grupe pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Definicije

9. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Komponenta – subjekt ili poslovna aktivnost za koju grupa ili menadžment komponente priprema finansijske informacije koje trebaju biti uključene u finansijske izvještaje grupe. (Vidjeti tačke A2-A4)
 - (b) Revizor komponente – revizor koji, na zahtjev angažiranog tima grupe, za reviziju grupe obavlja posao na finansijskim informacijama koje se odnose na komponentu. (Vidjeti tačku A7.)
 - (c) Menadžment komponente – menadžment odgovoran za pripremanje finansijskih informacija komponente.
 - (d) Značajnost komponente – značajnost za komponentu koju je odredio angažirani tim grupe.
 - (e) Grupa – sve komponente čije finansijske informacije su uključene u finansijske izvještaje grupe. Grupa uvijek ima više od jedne komponente.
 - (f) Revizija grupe – revizija finansijskih izvještaja grupe.
 - (g) Revizijsko mišljenje za grupu – revizijsko mišljenje za finansijske izvještaje grupe.

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

- (h) Angažirani partner za grupu – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za preuzetu obavezu revizije grupe i njeno ispunjavanje te za revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima grupe koji se izdaje u ime društva. Kada 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.
 - (i) Angažirani tim za grupu – partneri, uključujući angažiranog partnera za grupu, i osoblje koje utvrđuje 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 finansijskim izvještajima grupe.
 - (j) Finansijski izvještaji grupe – finansijski izvještaji koji uključuju finansijske informacije više od jedne komponente. Pojam “finansijski izvještaji grupe” odnosi se također i na kombinirane finansijske izvještaje nastale objedinjavanjem finansijskih informacija koje su pripremile komponente koje nemaju maticu ali su pod zajedničkom kontrolom.
 - (k) Menadžment grupe – menadžment odgovoran za pripremanje finansijskih izvještaja grupe.
 - (l) Kontrole na nivou grupe – kontrole nad finansijskim izvještavanjem grupe koje osmišljava, provodi i održava menadžment grupe.
 - (m) Značajna komponenta – komponenta koju je prepoznao angažirani tim grupe
 - (i) koja je od pojedinačne finansijske važnosti za grupu, ili (ii) za koju je, zbog specifičnog sadržaja ili okolnosti, vjerovatno da uključuje velike rizike značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja grupe. (Vidjeti tačke A5-A6.)
10. Pozivanje na “primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja” podrazumijeva okvir finansijskog izvještavanja koji se primjenjuje za finansijske izvještaje grupe. Pozivanje na “proces konsolidacije” uključuje:
- (a) priznavanje, mjerenje, prezentaciju i objave finansijskih informacija komponente u finansijskim izvještajima grupe kroz konsolidaciju, proporcionalnu konsolidaciju, ili računovodstvene metode udjela ili troška; i
 - (b) agregiranje u kombinirane finansijske izvještaje finansijskih informacija komponenti koje nemaju matično društvo ali su pod zajedničkom kontrolom.

Zahtjevi

Odgovornost

11. Angažirani partner za grupu odgovoran je za usmjeravanje, nadzor i rezultate revizije grupe u skladu s profesionalnim standardima i regulatornim i zakonskim zahtjevima, kao i za to da je revizorov izvještaj izdat kako je primjereno u datim okolnostima.³

Kao posljedica toga, u revizorovom izvještaju o finansijskim izvještajima grupe neće senavoditi revizor komponente, osim ako to nije propisano zakonom ili regulativom. Ako se to propisuje zakonom ili regulativom, u revizorovom izvještaju će se navesti da se ovim ne smanjuje odgovornost angažiranog partnera za grupu ili društva za reviziju angažiranog partnera za grupu – vezi sa revizijskim mišljenjem za grupu. (Vidjeti tačke A8-A9.)

Prihvatanje i nastavak

12. U primjenjivanju MRevS-a 220, angažirani partner za grupu će utvrditi može li se razumno očekivati da se pribave dovoljni i adekvatni revizijski dokazi u vezi s procesom konsolidacije i finansijskim informacijama komponente na kojima se treba zasnivati revizijsko mišljenje za grupu. U ove svrhe, angažirani tim za grupu steći će razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja, koje je dovoljno da se prepoznaju one komponente koje su vjerovatno značajne komponente. Kada revizori komponenti rade na finansijskim informacijama komponente, angažiranipartner za grupu će ocijeniti hoće li se angažirani tim za grupu moći uključiti u rad revizora komponente do nivoa koji je neophodan za prikupljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. (Vidjeti tačke A10-A12.)

13. Ako angažirani partner za grupu zaključi da:
- (a) neće bit moguće da angažirani timza grupu prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment grupe; i
 - (b) mogući učinci ove nemogućnosti će rezultirati suzdržavanjem od mišljenja o finansijskim izvještajima grupe);⁴ angažirani partner za grupu:
 - u slučaju novog angažmana, neće prihvatiti angažman, ili u slučaju angažmana koji se obavlja iz godine u godinu, povući će se iz angažmana; ili
 - u slučaju da zakon ili regulativa zabranjuju revizoru povlačenje iz angažmana ili kada povlačenje iz angažmana nije moguće, nakon provođenja revizije finansijskih izvještaja grupe u mjeri u kojoj je to moguće, suzdržat će se od mišljenja o finansijskim izvještajima grupe. (Vidjeti tačke A13-A19.)

³ MRevS 220, tačka 15.

⁴ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

Uvjeti angažmana

14. Angažirani partner za grupu će dogovoriti uvjete revizije grupe u skladu s MRevS-om 210.⁵ (Vidjeti tačke A20-A21.)

Sveukupna strategija revizije i plan revizije

15. Angažirani tim za grupu će pripremiti sveukupnu strategiju revizije grupe i izraditi plan revizije za grupu u skladu s MRevS-om 300.⁶
16. Angažirani partner za grupu će pregledati sveukupnu strategiju revizije grupe i plan revizije za grupu. (Vidjeti tačku A22.)

Razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovog okruženja

17. Od revizora se zahtijeva da prepozna i procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovih okruženja.⁷ Angažirani tim za grupu će:
 - (a) poboljšati razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja, kao i kontrola na nivou cijele grupe, stečeno tokom faze prihvatanja ili zadržavanja; i
 - (b) steći razumijevanje procesa konsolidacije, kao i instrukcija izdatih komponentama od strane menadžmenta grupe. (Vidjeti tačke A23-A29.)
18. Angažirani tim za grupu steći će razumijevanje koje je dovoljno da:
 - (a) potvrdi ili promijeni prvobitnu identifikaciju komponenti koje su vjerovatno značajne; i
 - (b) procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe zbog prevare ili pogreške.⁸ (Vidjeti tačke A30-A31.)

Razumijevanje revizora komponente

19. Ako angažirani tim za grupu planira tražiti od revizora komponente da obavi rad na finansijskim informacijama komponente, angažirani tim za grupu steći će razumijevanje o sljedećem: (Vidjeti tačke A32-A35.)
 - (a) razumije li revizor komponente i hoće li se pridržavati etičkih zahtjeva koji su relevantni za reviziju grupe, i posebno, je li nezavisan; (Vidjeti tačku A37.)
 - (b) profesionalnoj kompetenciji revizora komponente; (Vidjeti tačku A38.)

⁵ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”.

⁶ MRevS 300 “Planiranje revizije finansijskih izvještaja”, tačke 7-12.

⁷ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

⁸ MRevS 315.

- (c) hoće li se angažirani tim za grupu moći uključiti u rad revizora komponente do mjere potrebne za prikupljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza; i
 - (d) djeluje li revizor komponente u reguliranom okruženju koje aktivno nadgleda revizore. (Vidjeti tačku A36.)
20. Ako revizor komponente ne ispunjava zahtjeve nezavisnosti koji su relevantni za reviziju grupe, ili angažirani tim za grupu ima ozbiljne dileme o ostalim pitanjima navedenim u tačkama 19(a)-(c), angažirani tim za grupu treba prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji se tiču financijskih informacija komponente bez zahtijevanja da revizor komponente radi s financijskim informacijama te komponente. (Vidjeti tačke A39-A41.)

Značajnost

21. Angažirani tim za grupu će utvrditi sljedeće: (Vidjeti tačku A42.)
- (a) nivo značajnosti za financijske izvještaje grupe u cjelini prilikom utvrđivanja sveukupne strategije revizije grupe;
 - (b) ako, u posebnim uvjetima grupe, postoje posebne klase transakcija, stanja računa ili objave u financijskim izvještajima grupe za koje se može očekivati da pogrešna prikazivanja manjih iznosa od nivoa značajnosti u financijskim izvještajima grupe kao cjeline mogu razumno utjecati na ekonomske odluke korisnika na osnovu financijskih izvještaja grupe, angažirani tim za grupu će odrediti nivo ili nivo značajnosti koje treba primijeniti na te posebne klase transakcija, stanja računa ili objave;
 - (c) značajnost komponente za one komponente za koje će revizori komponenti provesti reviziju ili pregled za potrebe revizije grupe. Kako bi se na prihvatljivo nizak nivo smanjila vjerovatnoća da ukupan iznos neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih iskazivanjima u financijskim izvještajima grupe pređe nivo značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjelinu, značajnost komponente treba biti niža od nivoa značajnosti financijskih izvještaja grupe kao cjeline; i (Vidjeti tačke A43-A44.)
 - (d) granice preko kojih se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati potpuno beznačajnim za financijske izvještaje grupe. (Vidjeti tačku A45.)
22. Kada revizori komponenti obavljaju reviziju za potrebe revizije grupe, angažirani tim za grupu će ocijeniti prikladnost značajnosti performanse koja se utvrđuje na nivou komponente. (Vidjeti tačku A46.)
23. Ako je komponenta predmet revizije na osnovu zakona, regulative ili drugog razloga, i angažirani tim za grupu odluči koristiti reviziju za prikupljanje revizijskih dokaza

za reviziju grupe, angažirani tim za grupu će odrediti ispunjavaju li uvjete iz ovog MRevS-a:

- (a) značajnost za finansijske izvještaje komponente u cjelini; i
- (b) značajnost za performanse na nivou komponente.

Reagirane na procijenjene rizike

- 24. Od revizora se zahtijeva da osmisli i implementira odgovarajuće reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja.⁹ Angažirani tim za grupu će odrediti vrstu poslova koje treba obaviti taj tim ili revizori komponenti u njihovo ime, u vezi s finansijskim informacijama komponente. (Vidjeti tačke 26-29.) Angažirani tim za grupu također će odrediti vrste, vrijeme i obim svog uključivanja u rad revizora komponenti. (Vidjeti tačke 30-31.)
- 25. Ako se vrste, vrijeme i obim rada koji treba obaviti u vezi s procesom konsolidacije ili finansijskim informacijama zasnivaju na očekivanjima da kontrole na nivou grupe djeluju efikasno, ili ako sami dokazni postupci ne mogu pružiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na nivou tvrdnji, angažirani tim za grupu će testirati, ili zahtijevati od revizora komponente da testira, operativnu efikasnost tih kontrola.

Određivanje vrste poslova koji je potrebno obaviti nad finansijskim informacijama komponenti (Vidjeti tačku A47.)

Značajne komponente

- 26. Za komponentu koja je značajna zbog pojedinačnog finansijskog značaja za grupu, angažirani tim za grupu, ili revizor komponente u njegovo ime, obavljaju reviziju finansijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente.
- 27. Za komponentu koja je značajna jer je vjerovatno da uključuje značajne rizike pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe usljed svoje specifične prirode ili okolnosti, angažirani tim za grupu, ili revizor komponente u njegovo ime, trebaju obaviti jedan ili više sljedećih postupaka:
 - (a) reviziju finansijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente;
 - (b) reviziju jednog ili više stanja računa, klasa transakcija ili objava koje se odnose na vjerovatno značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe; i (Vidjeti tačku A48.)
 - (c) posebne revizijske postupke koji se odnose na vjerovatno značajne rizike pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe. (Vidjeti tačku A49.)

⁹ MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

Komponente koje nisu značajne komponente

28. Za komponente koje nisu značajne komponente, angažirani tim za grupu će provesti analitičke postupke na nivou grupe. (Vidjeti tačku A50.)
29. Ako angažirani tim za grupu ne smatra da će biti prikupljeni dovoljni i adekvatni revizijski dokazi, na osnovu kojih se formira revizijsko mišljenje za grupu, kroz:
- rad obavljen u vezi s finansijskim informacijama značajne komponente;
 - rad obavljen u vezi s kontrolama na nivou grupe i procesom konsolidacije; i
 - analitičke postupke provedene na nivou grupe,

angažirani tim za grupu će odabrati komponente koje nisu značajne komponente i provesti, ili zatražiti od revizora komponente da za finansijske informacije pojedinih odabranih komponenti provede, jedno ili više od sljedećeg: (Vidjeti tačke A51-A53.)

- reviziju finansijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente;
- reviziju jednog ili više stanja računa, klasa transakcija ili objava;
- pregled finansijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente; i
- specifične postupke.

Angažirani tim za grupu će u određenim vremenskim periodima mijenjati izbor komponente.

Uključenost u rad obavljen od strane revizora komponenti (Vidjeti tačke A54-A55.)

Značajne komponente – procjene rizika

30. Ako revizor komponente provodi reviziju nad finansijskim informacijama značajne komponente, angažirani tim za grupu će biti uključen u procjenu rizika koju obavlja revizor komponente kako bi prepoznao značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe. Sadržaj, vrijeme i obim tog uključivanja zavise od toga kako angažirani tim za grupu shvata rad revizora komponente, ali će kao minimum uključiti:
- diskutiranje s revizorom komponente ili menadžmentom komponente o onim poslovnim aktivnostima komponente koje su značajne za grupu;
 - diskutiranje s revizorom komponente o osjetljivosti komponente na značajna pogrešna prikazivanja finansijskih informacija zbog prevare ili pogreške; i
 - pregled dokumentacije revizora komponente o prepoznatim značajnim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe. Takva do-

kumentacija može biti u formi memoranduma koji odražava zaključke revizora komponente o identificiranim značajnim rizicima.

Prepoznati značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe – daljnji revizijski postupci

31. Kada su značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe prepoznati u komponenti u kojoj je revizor komponente obavio posao, angažirani tim za grupu će ocijeniti primjerenost daljnjih revizijskih postupaka koje je potrebno provesti kao reakciju na prepoznate značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe. Na osnovu svog razumijevanja revizora komponente, angažirani tim za grupu će odrediti je li potrebno da se uključi u daljnje revizijske postupke.

Proces konsolidacije

32. U skladu s tačkom 17, angažirani tim za grupu stiže razumijevanje kontrola na nivou grupe i procesa konsolidacije, uključujući instrukcije koje je menadžment grupe dao komponenti. U skladu s tačkom 25, angažirani tim za grupu ili revizor komponente, na zahtjev tog tima, testira operativnu efikasnost kontrola na nivou grupe ako se vrste, vrijeme i obim rada koji je potrebno obaviti u vezi s procesom konsolidacije zasnivaju na očekivanjima da kontrole na nivou grupe djeluju efikasno, ili kada sami dokazni postupci ne mogu pružiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje.
33. Angažirani tim za grupu će osmisliti i provesti daljnje revizijske postupke u vezi s procesom konsolidacije kako bi reagirao na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe koji proizlaze iz procesa konsolidacije. Ovo će uključiti ocjenu jesu li sve komponente uključene u finansijske izvještaje grupe.
34. Angažirani tim za grupu će ocijeniti primjerenost, potpunost i tačnost konsolidacijskih usklađenja i reklasifikacija te će ocijeniti postoje li bilo koji faktori rizika prevara ili indikatori moguće neobjektivnosti menadžmenta. (Vidjeti tačku A56.)
35. Ako finansijske informacije komponente nisu pripremljene u skladu s istim računovodstvenim politikama koje se primjenjuju za finansijske izvještaje grupe, angažirani tim za grupu će ocijeniti jesu li finansijske informacije te komponente odgovarajuće usklađene za svrhe pripreme i prezentiranja finansijskih izvještaja grupe.
36. Angažirani tim za grupu će odrediti jesu li finansijske informacije identificirane u komunikaciji revizora komponente (vidjeti tačku 41(c)) iste kao finansijske informacije koje su uključene u finansijske izvještaje grupe.
37. Ako finansijski izvještaji grupe uključuju finansijske izvještaje komponente koji imaju kraj finansijskog izvještajnog perioda drugačiji nego grupa, angažirani tim za grupu će ocijeniti jesu li provedena odgovarajuća usklađivanja tih finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Naknadni događaji

38. Kada angažirani tim za grupu ili revizori komponenti obavljaju revizije finansijskih informacija komponenti, angažirani tim za grupu ili revizori komponenti će provesti postupke osmišljene za prepoznavanje događaja u tim komponentama koji nastaju između datuma finansijskih informacija komponente i datuma revizorovog izvještaja za finansijske izvještaje grupe, i to može zahtijevati usklađenja ili objave u finansijskim izvještajima grupe.
39. Kada revizori komponenti obavljaju posao koji nije revizija finansijskih informacija komponenti, angažirani tim za grupu će zahtijevati od revizora komponente da ga obavijesti ukoliko postane svjestan naknadnih događaja koji mogu zahtijevati usklađenja ili objave u finansijskim izvještajima grupe.

Komunikacija s revizorom komponente

40. Angažirani tim za grupu će ažurno komunicirati o svojim zahtjevima s revizorom komponente. Ova komunikacija će uključivati rad koji treba obaviti, svrhu u koju se taj rad može koristiti te formu i sadržaj komunikacije revizora komponente s angažiranim timom za reviziju grupe. (Vidjeti tačke A57, A58 i A60). Također će uključiti sljedeće:
 - (a) zahtjev da revizor komponente, znajući kontekst u kojem će angažirani tim za grupu koristiti njegov rad, potvrdi da će saradivati s timom revizije grupe; (Vidjeti tačku A59.)
 - (b) etičke zahtjeve koji su relevantni za reviziju grupe i posebno zahtjeve nezavisnosti;
 - (c) u slučaju revizije ili pregleda finansijske informacije komponente, značajnost komponente (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoi značajnosti za posebne klase transakcija, stanja računa ili objave) i prag iznad kojeg se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati beznačajnim za finansijske izvještaje grupe;
 - (d) prepoznate značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe, usljed prevare ili pogreške, koji su relevantni za rad revizora komponente. Angažirani tim za grupu će zahtijevati od revizora komponente da redovno saopštava o svim ostalim prepoznatim značajnim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe usljed prevare ili pogreške, u komponenti, i o reakciji revizora komponente na takve rizike; i
 - (e) spisak povezanih strana koji je pripremio menadžment grupe, kao i svih drugih povezanih strana o kojim angažirani tim za grupu ima spoznaju. Angažirani tim za grupu će zahtijevati od revizora komponente da mu redovno saopštava o povezanim stranama koje nisu prije identificirane od strane menadžmenta grupe ili

tima revizije grupe. Angažirani tim za grupu će utvrditi hoće li obavijestiti ostale revizore komponenti o takvim dodatnim povezanim stranama.

41. Angažirani tim za grupu će zahtijevati da revizor komponente komunicira pitanja relevantna za zaključak angažiranog tima za grupe u vezi s revizijom grupe. Ta komunikacija će uključiti: (Vidjeti tačku A60.)
- (a) je li revizor komponente postupao u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za reviziju grupe, uključujući zahtjeve nezavisnosti i profesionalne kompetencije;
 - (b) je li revizor komponente postupao u skladu sa zahtjevima angažiranog tima za grupu;
 - (c) identifikaciju finansijskih informacija komponente o kojima revizor komponente izvještava;
 - (d) informacije o slučajevima nepoštivanja zakona ili regulative koji mogu uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja finansijskih izvještaja grupe;
 - (e) spisak neispravljenih pogrešnih prikazivanja finansijskih informacija komponente (lista ne mora uključivati pogrešna prikazivanja ispod nivoa beznačajnih pogrešnih prikazivanja koje je saopštio angažirani tim za grupu; (Vidjeti tačku 40(c).))
 - (f) pokazatelje mogućih pristranosti menadžmenta;
 - (g) opis svih prepoznatih značajnih nedostataka u internim kontrolama na nivou komponente;
 - (h) ostala značajna pitanja o kojima revizor komponente komunicira ili očekuje da će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, uključujući prevaru ili sumnji na prevaru koja uključuje menadžment komponente, zaposlenike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama na nivou komponente ili ostale gdje prevara rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjem finansijskih informacija komponente;
 - (i) sva druga pitanja koja mogu biti relevantna za reviziju grupe ili na koje revizor komponente želi skrenuti pažnja angažiranom timu za grupu, uključujući izuzetke navedene u pisanim izjavama koja je revizor komponente zatražio od menadžmenta komponente; i
 - (j) sveukupne nalaze, zaključke ili mišljenje revizora komponente.

Ocjena dovoljnosti i adekvatnosti prikupljenih revizijskih dokaza

Ocjenjivanje komunikacije revizora komponente i adekvatnost njihovog rada

42. Angažirani tim za grupu će ocijeniti komunikaciju revizora komponente. (Vidjeti tačku 41.) Angažirani tim za grupu će:

- (a) raspraviti značajna pitanja koja proizlaze iz te ocjene s revizorom komponente, menadžmentom komponente ili menadžmentom grupe, po potrebi; i
 - (b) utvrditi je li potrebno pregledati ostale relevantne dijelove revizorske dokumentacije revizora komponente. (Vidjeti tačku A61.)
43. Ako angažirani tim za grupu zaključi da je rad revizora komponente nedovoljan, angažirani tim za grupu će odrediti koje dodatne postupke treba obaviti te trebaju li biti obavljani od strane revizora komponente ili angažiranog tima za grupu.

Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza

44. Od revizora se zahtijeva da prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza kako bi snizio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo i na taj se način omogućilo revizoru da donese razumne zaključke na kojima se treba zasnivati revizorovo mišljenje.¹⁰

Angažirani tim za grupu će ocijeniti je li prikupljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza iz obavljenih revizijskih postupaka u vezi s procesom konsolidacije, kao i rada angažiranog tima za grupu i revizora komponenti u vezi s finansijskim informacijama komponente, na osnovu kojih treba formirati revizijsko mišljenje za grupu. (Vidjeti tačku A62.)

45. Angažirani partner za grupu će ocijeniti efekt neispravljenih pogrešnih prikazivanja na revizijsko mišljenje za grupu (bilo da su identificirana od strane angažiranog tima za grupu ili saopštena od strane revizora komponenti) i svih ostalih slučajeva kada nije bilo moguće pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. (Vidjeti tačku A63.)

Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe

46. Angažirani tim za grupu će odrediti o kojim prepoznatim nedostacima u internim kontrolama će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom grupe u skladu s MRevS-om 265.¹¹ Pri tom određivanju angažirani tim za grupu će razmotriti:
- (a) nedostatke u kontrolama na nivou grupe koje je otkrio angažirani tim za grupu;
 - (b) nedostatke koje je angažirani tim za grupu otkrio u internim kontrolama komponenti; i

¹⁰ MRevS 200, tačka 17.

¹¹ MRevS 265 “Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu”.

- (c) nedostatke na koje su revizori komponenti skrenuli pažnju angažiranom timu za grupu.
47. Ako je angažirani tim za grupu identificirao prevaru ili je o njoj obaviješten od strane revizora komponente (vidjeti tačku 41(h)), ili informacije upućuju na to da prevara možda postoji, angažirani tim za grupu će o toj činjenici pravovremeno komunicirati s odgovarajućim nivoom menadžmenta grupe s ciljem informiranja osoba s primarnom odgovornošću za sprječavanje i otkrivanje prevara o pitanjima relevantnim za njihove odgovornosti. (Vidjeti tačku A64.)
48. Odrevizora komponente se može zahtijevati zakonom, regulativom ili iz drugog razloga da izrazi revizijsko mišljenje za financijske izvještaje komponente. U tom slučaju, angažirani tim za grupu će zahtijevati od menadžmenta grupe da informira menadžment komponente o svim pitanjima o kojima angažirani tim za grupu ima saznanja koja mogu biti značajna za financijske izvještaje komponente, a o kojima menadžment komponente možda nema saznanja. Ako menadžment grupe odbije saopštiti ta pitanja menadžmentu komponente, angažirani tim za grupu će raspraviti pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom. Ako pitanje ostane neriješeno, angažirani tim za grupu će, u skladu s uvjetima pravne i profesionalne povjerljivosti, razmotriti hoće li savjetovati revizoru komponente da ne izda revizorov izvještaj o financijskim izvještajima komponente dok se pitanje ne riješi. (Vidjeti tačku A65.)

Komunikacija s osobama zaduženim za upravljanje grupom

49. Angažirani tim za grupu će, osim onih pitanja koje zahtijeva MRevS 260¹² i drugi MRevS-ovi, komunicirati o sljedećim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom: (Vidjeti tačku A66.)
- (a) pregledu vrsta poslova koje treba obaviti za financijske informacije komponente;
 - (b) pregledu vrste planirane uključenosti angažiranog tima za grupu u rad koji će obaviti revizori komponenti u vezi s financijskim informacijama značajnih komponenti;
 - (c) slučajevima kada ocjena rada revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu stvara sumnju u kvalitet rada tog revizora;
 - (d) bilo kakvim ograničenjima u reviziji grupe, na primjer, kada je angažiranom timu za grupu ograničen pristup informacijama; i
 - (e) prevari ili prevarama na koje se sumnja, koje uključuju menadžment grupe, menadžment komponente i zaposlenike koji imaju značajne uloge u kontrolama na nivou grupe ili druge gdje prevara ima za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja grupe.

¹² MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”.

Dokumentacija

50. Angažirani tim za grupu će u revizijsku dokumentaciju uključiti sljedeća pitanja:¹³
- (a) analizu komponenti, navodeći one koje su značajne, i vrstu rada obavljenog u vezi s finansijskim informacijama komponente;
 - (b) vrste, vremenski raspored i obim uključenosti angažiranog tima za grupu u rad revizora komponenti u značajnim komponentama uključujući, gdje je primjeren, i pregled značajnih dijelova revizijske dokumentacije i zaključaka revizora komponenti od strane angažiranog tima za grupu; i
 - (c) pisanu komunikaciju između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti o zahtjevima angažiranog tima za grupu.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Komponente koje su predmet revizije na osnovu zakona, regulative ili drugog razloga (Vidjeti tačku 3.)

- A1. Faktori koji mogu utjecati na odluke angažiranog tima za grupu o tome hoće li koristiti reviziju u skladu sa zahtjevima zakona, regulative ili iz drugog razloga za osiguranje revizijskih dokaza za potrebe revizije grupe, uključuju sljedeće:
- razlike u okvirima finansijskog izvještavanja koji se primjenjuju u pripremi finansijskih izvještaja komponente i finansijskim izvještajima grupe;
 - razlike u revizijskim i drugim standardima koje primjenjuje revizor komponente i onih primijenjenih u reviziji finansijskih izvještaja grupe; i
 - hoće li revizija finansijskih izvještaja komponente biti dovršena na vrijeme da se ispune vremenski rokovi koje ima grupa u vezi s izvještavanjem.

Definicije

Komponenta (Vidjeti tačku 9(a).)

- A2. Struktura grupe utječe na to kako se identificiraju komponente. Na primjer, sistem finansijskog izvještavanja grupe može biti baziran na organizacijskoj strukturi u kojoj finansijske informacije priprema matično društvo ili jedno ili više zavisnih društava, zajedničkih pothvata ili investicija koje se vode metodom udjela ili metodom troška,

¹³ MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

u sjedištu ili jednoj ili više divizija ili podružnica, ili kombinaciji obje. Neke grupe, međutim, mogu organizirati svoj sistem finansijskog izvještavanja po funkciji, procesu, proizvodu ili usluzi (ili grupama proizvoda ili usluga) ili geografskim lokacijama. U takvim slučajevima, subjekt ili poslovna aktivnost za koje grupa ili menadžment komponente priprema finansijske informacije koje su uključene u finansijske izvještaje grupe može biti funkcija, proces, proizvod ili usluga (ili grupa proizvoda ili usluga) ili geografska lokacija.

- A3. Unutar sistema finansijskog izvještavanja grupe mogu postojati različiti nivoi komponenti pa u tom slučaju može biti primjerenije identificirati komponente na određenim agregiranim nivoima nego pojedinačno.
- A4. Komponente agregirane na određenom nivou mogu predstavljati komponentu za svrhe revizije, međutim, ta komponenta može također pripremati finansijske izvještaje grupe koji sadrže finansijske informacije komponenti koje ona uključuje (na primjer, podgrupe). Ovaj MRevS mogu primijeniti različiti angažirani partneri za grupu i timovi za različite podgrupe unutar veće grupe.

Značajna komponenta (Vidjeti tačku 9(m).)

- A5. Srastom pojedinačne finansijske značajnosti komponente, obično rastu rizici značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe. Angažirani tim za grupu može primijeniti postotak na izabranu referentnu veličinu kao pomoć pri identificiranju komponenti koje su pojedinačno finansijski značajne. Prepoznavanje referentne veličine i određivanje postotka koji će primijeniti zahtijeva profesionalnu prosudbu. Zavisno od vrste i uvjeta grupe, odgovarajuće referentne veličine mogu uključivati imovinu, obaveze, novčane tokove, profit ili promet. Na primjer, angažirani tim za grupu može smatrati da su komponente koje prelaze 15% izabrane referentne veličine značajne komponente. Viši ili niži postotak, može, međutim, biti primjeren u određenim okolnostima.
- A6. Angažirani tim za grupu također može identificirati komponentu koja vjerovatno uključuje značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe zbog specifične prirode ili okolnosti (odnosno, rizike koji zahtijevaju posebna razmatranja u reviziji).¹⁴ Na primjer, komponenta može biti odgovorna za devizno trgovanje i tako izlaže grupu značajnom riziku značajnih pogrešnih prikazivanja, iako komponenta na drugi način nije pojedinačno finansijski značajna na nivou grupe.

¹⁴ MRevS 315, tačke 27-29.

Revizor komponente (Vidjeti tačku 9(b).)

- A7. Član angažiranog tima za grupu može obaviti posao u vezi s finansijskim informacijama komponente za reviziju grupe na zahtjev angažiranog tima za grupu. U tom slučaju, takav član tima revizije također je revizor komponente.

Odgovornost (Vidjeti tačku 11.)

- A8. Iako revizor komponenti može obaviti radnje u vezi s finansijskim informacijama komponente za reviziju grupe i kao takav biti odgovoran za sveukupne nalaze, zaključke ili mišljenja, za revizijsko mišljenje za grupu odgovara angažirani partner za grupu ili društvo tog partnera.
- A9. Kada je revizijsko mišljenje za grupu modificirano zbog toga što angažirani tim za grupu nije bio u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u pogledu finansijskih informacija jedne ili više komponenti, odjeljak s osnovom za modificirano mišljenje u revizorovom izvještaju o finansijskim izvještajima grupe opisuje razloge za tu nemogućnost bez pozivanja na revizora komponente, osim ako takvo pozivanje nije neophodno za odgovarajuće objašnjenje okolnosti.¹⁵

Prihvatanje i nastavak

Stjecanje razumijevanja u fazi prihvatanja i zadržavanja (Vidjeti tačku 12.)

- A10. U slučaju novog angažmana, razumijevanje koje tim revizije grupe ima o grupi, njezinim komponentama i njihovim okruženjima može biti stečeno iz:
- informacija prikupljenih od strane menadžmenta grupe;
 - komunikacije s menadžmentom grupe; i
 - gdje je primjenjivo, komunikacije s prethodnim timom za reviziju grupe, menadžmentom komponenti ili revizorima komponenti.
- A11. Razumijevanje angažiranog tima za grupu može uključiti sljedeća pitanja:
- strukturu grupe, uključujući pravnu i organizacijsku strukturu (na primjer, kako je sistem finansijskog izvještavanja grupe organiziran);
 - poslovne aktivnosti komponente koje su značajne za grupu, uključujući industrijsko i regulatorno, ekonomsko i političko okruženje u kojem se takve aktivnosti provode;
 - korištenje uslužnih organizacija, uključujući zajedničke uslužne centre;
 - opis kontrola na nivou grupe;

¹⁵ MRevS 705, tačka 20.

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

- kompleksnost procesa konsolidacije;
- hoće li revizori komponenti, koji nisu iz društva ili mreže iz koje je angažirani partner za grupu, obaviti posao u vezi s finansijskim informacijama bilo koje komponente, i objašnjenje menadžmenta za imenovanje više od jednog revizora;
- hoće li angažirani tim za grupu:
 - o imati neograničen pristup onima koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmentu grupe, onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, menadžmentu komponente, informacijama komponente i revizorima komponenti (uključujući relevantnu revizijsku dokumentaciju koju traži angažirani tim za grupu); i
 - o biti u mogućnosti obaviti potreban posao u vezi s finansijskim informacijama komponente.

A12. U slučaju kontinuiranog angažmana, mogućnost angažiranog tima za grupu da prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza može biti uvjetovana značajnim promjenama, na primjer:

- promjenama u strukturi grupe (na primjer, akvizicije, otuđenja, reorganizacije, ili promjene načina organizacije sistema finansijskog izvještavanja grupe);
- promjenama u poslovnim aktivnostima komponente koje su značajne za grupu;
- promjenama u sastavu onih koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmenta grupe ili ključnog menadžmenta značajne komponente;
- zabrinutosti koju angažirani tim za grupu ima u pogledu integriteta ili kompetencija menadžmenta grupe ili menadžmenta komponente;
- promjenama u kontrolama na nivou grupe; i
- promjenama u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja.

Očekivanje da se prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza (Vidjeti tačku 13.)

A13. Grupa se može sastojati jedino od komponenti koje nisu značajne komponente. U takvim okolnostima, angažirani partner za grupu može razumno očekivati da će prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će zasnovati revizijsko mišljenje za grupu, ako angažirani tim za grupu ima mogućnost:

- (a) obaviti posao u vezi s finansijskim informacijama nekih od tih komponenti; i
- (b) biti uključen u rad revizora komponenti u vezi s finansijskim informacijama ostalih komponenti koliko bude potrebno za prikupljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Pristup informacijama (Vidjeti tačku 13.)

- A14. Pristup informacijama angažiranog tima za grupu može biti ograničen u okolnostima koje ne mogu biti otklonjene od strane menadžmenta grupe, na primjer, zakonom o povjerljivosti i zaštiti podataka, ili odbijanjem revizora komponente da omogući pristup relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koju traži angažirani tim za grupu. Menadžment grupe također može ograničavati pristup.
- A15. Kada je pristup informacijama ograničen okolnostima, angažirani tim za grupu ipak može biti u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Međutim, to postaje manje vjerovatno kako raste značaj komponente. Na primjer, angažirani tim za grupu možda neće imati pristup onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentu ili revizoru (uključujući relevantnu revizijsku dokumentaciju koju traži angažirani tim za grupu) komponente koja je evidentirana metodom ulaganja. Ako komponenta nije značajna komponenta, i angažirani tim za grupu ima cjelovit set finansijskih izvještaja komponente, uključujući revizorovo mišljenje o njemu, te ima pristup informacijama koje ima menadžment grupe u pogledu te komponente, angažirani tim za grupu može zaključiti da takve informacije čine dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u pogledu komponente. Ako je komponenta značajna komponenta, međutim, angažirani tim za grupu neće biti u mogućnosti ispuniti zahtjeve ovog MRevS-a relevantne u okolnostima revizije grupe. Na primjer, angažirani tim za grupu neće biti u mogućnosti postupiti u skladu sa zahtjevima tačaka 30-31 da bude uključen u rad revizora komponente. Angažirani tim za grupu stoga neće biti u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u pogledu te komponente. Efekat nemogućnosti angažiranog tima za grupu da prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza razmatra se u kontekstu MRevS-a 705.
- A16. Angažirani tim za grupu neće biti u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza ako menadžment grupe ograniči pristup informacijama o značajnim komponentama angažiranom timu za grupu ili revizoru komponente.
- A17. Iako angažirani tim za grupu može biti u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, ako se ograničenja odnose na komponentu koja se ne smatra značajnom komponentom, razlozi ograničavanja mogu utjecati na revizorovo mišljenje za grupu. Na primjer, mogu utjecati na pouzdanost odgovora menadžmenta grupe na pitanja angažiranog tima za grupu i izjava menadžmenta grupe datih angažiranom timu za grupu.
- A18. Zakon ili regulativa može zabraniti angažiranom partneru za grupu odbijanje angažmana ili povlačenje iz angažmana. Na primjer, u nekim jurisdikcijama revizor je odabran za određeni period i zabranjeno mu je povlačenje prije isteka tog perioda. Također, u javnom sektoru, opcija odbijanja ili povlačenja iz angažmana može revizoru biti onemogućena zbog prirode mandata ili zbog javnog interesa. U takvim okolnostima, ovaj MRevS je i dalje primjenjiv na reviziju grupe a učinak nemogućnosti angažiranog tima

za grupu da prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza sagledava u kontekstu MRevS-a 705.

- A19. Dodatak 1 sadrži primjer revizorovog izvještaja s mišljenjem s rezervom usljed nemogućnosti angažiranog tima za grupu da prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u pogledu značajne komponente koja je evidentirana metodom udjela, ali gdje je po prosudbi angažiranog tima za grupu, učinak značajan, ali ne i prožimajući.

Uvjeti angažmana (Vidjeti tačku 14.)

- A20. Uvjeti angažmana navode primjenjiv okvir finansijskog izvještavanja.¹⁶ Dodatna pitanja mogu biti uključena u uvjete angažmana revizije grupe kao, na primjer, činjenice da:

- komunikacija između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti treba biti neograničena do mjere dopuštene zakonom ili regulativom;
- važna komunikacija između revizora komponenti, onih koji su zaduženi za upravljanje komponentom i menadžmenta komponente, uključujući komunikaciju o značajnim nedostacima u internim kontrolama, također treba biti saopštena i angažiranom timu za grupu;
- važna komunikacija između regulatornih tijela i komponenti vezana za pitanja finansijskog izvještavanja treba se saopštiti angažiranom timu za grupu;
- do mjere do koje angažirani tim za grupu smatra potrebnim, treba dopustiti:
 - o pristup informacijama komponente, onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, menadžmentu komponente i revizorima komponenti (kao i relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koju traži angažirani tim za grupu); i
 - o obaviti posao ili zahtijevati od revizora komponente da obavi posao u vezi s finansijskim informacijama komponente.

A21. Ograničenja nametnuta u:

- pristupu angažiranog tima za grupu informacijama komponente, onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, menadžmentu komponente ili revizoru komponenti (kao i relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koju traži angažirani tim za grupu), ili
- poslu koji je potrebno obaviti u vezi s finansijskim informacijama komponente nakon prihvaćanja angažmana revizije grupe od strane partnera reviziju grupe, predstavlja nemogućnost prikupljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji mogu utjecati na revizijsko mišljenje za grupu. U izuzetnim okolnostima

¹⁶ MRevS 210, tačka 8.

čak može voditi do ovlačenja iz angažmana, ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom.

Sveukupna strategija revizije i plan revizije (Vidjeti tačku 16.)

A22. Pregled sveukupne strategije i plana revizije grupe od strane angažiranog partnera za grupu značajan je dio ispunjavanja odgovornosti koje angažirani partner za grupu ima za usmjeravanje angažmana revizije grupe.

Razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja

Pitanja o kojima angažirani tim za grupu stječe razumijevanje (Vidjeti tačku 17.)

A23. MRevS 315 sadrži uputstva za pitanja koja revizor može razmatrati kada stječe razumijevanje djelatnosti, regulative i ostalih vanjskih faktora koji mogu utjecati na subjekt, uključujući i razumijevanje o primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja; o vrsti subjekta; ciljevima, strategijama i povezanim poslovnim rizicima; i o mjerenju i pregledu finansijske uspješnosti subjekta.¹⁷ Dodatak 2 ovog MRevS-a sadrži uputstva za pitanja specifična za grupu, kao i za proces konsolidacije.

Instrukcije izdate komponentama od strane menadžmenta grupe (Vidjeti tačku 17.)

A24. Kako bi se postigla jednoobraznost i uporedivost finansijskih informacija, menadžment grupe obično izdaje instrukcije komponentama. Takve instrukcije specificiraju zahtjeve da finansijske informacije komponente budu uključene u finansijske izvještaje grupe i često uključuju priručnik postupaka finansijskog izvještavanja i izvještajni paket. Izvještajni paket obično se sastoji od standardnih formata za pripremanje finansijskih informacija za uključivanje u finansijske izvještaje grupe. Izvještajni paketi, međutim, obično nemaju format kompletnih finansijskih izvještaja pripremljenih i prezentiranih u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

A25. Instrukcije obično obuhvataju:

- računovodstvene politike koje se trebaju primijeniti;
- zakonske i druge zahtjeve za objavljivanjem, primjenjive na finansijske izvještaje grupe, uključujući:
 - o identifikaciju i izvještavanje segmenata,
 - o odnose i transakcije povezanih strana,
 - o međusobne transakcije unutar grupe i nerealizirane profite,
 - o međusobna stanja računa unutar grupe, i
- rokove za izvještavanje.

¹⁷ MRevS 315, tačke A15 i A37.

A26. Razumijevanje instrukcija angažiranog tima za grupu može uključivati sljedeće:

- jasnoću i praktičnost instrukcija za popunjavanje izvještajnog paketa;
- da li instrukcije:
 - o adekvatno opisuju karakteristike primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja;
 - o sadrže objave koje su dovoljne za ispunjavanje zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, na primjer objave o odnosima i transakcijama s povezanim stranama te informacije o segmentima;
 - o sadrže identifikaciju konsolidacijskih usklađenja, na primjer međusobne transakcije unutar grupe i nerealizirane profite te stanja računa; i
 - o sadrže odobrenja finansijskih informacija od strane menadžmenta komponente.

Prevara (Vidjeti tačku 17.)

A27. Od revizora se zahtijeva prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare te osmišljavanje i implementacija primjerenih reakcija na procijenjene rizike.¹⁸ Informacije potrebne za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe zbog prevare mogu sadržavati sljedeće:

- procjenu rizika menadžmenta grupe da finansijski izvještaji grupe mogu biti značajno pogrešno prikazani kao posljedica prevare;
- postupci menadžmenta grupe za prepoznavanje i reagiranje na rizike prevare u grupi, uključujući bilo koje specifične rizike prevare prepoznate od strane menadžmenta grupe ili stanja, klase transakcija ili objave za koje je rizik prevare vjerojatan;
- postoje li određene komponente za koje je rizik prevare vjerojatan;
- kako oni koji su zaduženi za upravljanje grupom nadgledaju procese menadžmenta grupe za prepoznavanje i reagiranje na rizike prevara unutar grupe te kontrole koje je menadžment grupe uspostavio za smanjivanje tih rizika; i
- odgovore onih koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmenta grupe, interne revizije (i ako se smatra primjerenim, menadžmenta komponente, revizora komponenti i ostalih) na pitanja angažiranog tima za grupu o tome imaju li saznanja o nekim stvarnim prevarama, prevarama na koje se sumnja ili navodnim prevarama koje utječu na komponentu ili grupu.

¹⁸ MRevS 240 “Revizorova odgovornost da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prevare”.

Rasprava između članova angažiranog tima za grupu i revizora komponenti o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe, kao i o riziku prevare (Vidjeti tačku 17.)

A28. Od ključnih članova angažiranog tima zahtijeva se raspravljanje o podložnosti subjekta značajnim pogrešnim prikazivanjima u finansijskim izvještajima zbog prevare ili pogreške, uz poseban naglasak na rizike usljed prevare. U reviziji grupe, takve diskusije također mogu uključivati revizore komponenti.¹⁹ Na odlučivanje angažiranog partnera za grupu o tome ko će biti uključen u diskusiju, kako i kada će do nje doći te o njezinom obimu utječu faktori kao što je prethodno iskustvo s grupom.

A29. Rasprava pruža priliku za:

- razmjenu znanja o komponentama i njihovim okruženjima, kao i o kontrolama na nivou grupe;
- razmjenu informacija o poslovnim rizicima komponenti ili grupe;
- razmjenu ideja o tome kako i gdje finansijski izvještaji grupe mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prevare ili pogreške, kako menadžment grupe i menadžment komponente mogu počinuti finansijsko izvještavanje u svrhe prevare te kako imovina komponente može biti zloupotrijebljena;
- prepoznavanje praksi koje slijedi grupa ili menadžment komponente koje mogu biti pristrane ili osmišljene radi upravljanja zaradama što može voditi pogrešnom finansijskom izvještavanju u svrhe prevare, na primjer, praksi priznavanja prihoda koja nije u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
- razmatranje poznatih vanjskih i unutrašnjih faktora koji utječu na grupu što može kreirati podsticaj ili pritisak na menadžment grupe, menadžment komponente ili ostale da počine prevaru, pruža priliku za počinjenje prevare, ili ukazuje na kulturu ili okruženje koje omogućuje menadžmentu grupe, menadžmentu komponente ili ostalima racionaliziranje počinjenja prevare;
- razmatranje rizika da grupa ili menadžment komponente mogu zaobići kontrole;
- razmatranje o tome jesu li korištene jedinstvene računovodstvene politike za pripremanje finansijskih informacija komponente za finansijske izvještaje grupe i, gdje nisu, kako su razlike u računovodstvenim politikama prepoznaju i usklađuju (tamo gdje se zahtijeva primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja);
- diskutiranje o prevari koja je otkrivena u komponenti, ili o informacijama koje ukazuju na postojanje prevara u komponenti; i

¹⁹ MRevS 240, tačka 15 i MRevS 315, tačka 10.

- razmjenu informacija koje mogu ukazivati na neusklađenost s nacionalnim zakonima ili regulativom, na primjer, plaćanje mita i neprimjerene prakse transfernih cijena.

Faktori rizika (Vidjeti tačku 18.)

A30. Dodatak 3 sadrži primjere uvjeta ili događaja koji pojedinačno ili zajedno mogu ukazivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe, uključujući rizike zbog prevare.

Procjena rizika (Vidjeti tačku 18.)

A31. Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe na nivou grupe koju obavi angažirani tim za grupu zasniva se na informacijama, kao što su:

- informacije pribavljene kroz stjecanje razumijevanja grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja, i procesa konsolidacije, kao i revizijskih dokaza prikupljenih ocjenom osmišljenosti i implementacije kontrola na nivou grupe i kontrola koje su relevantne za konsolidaciju; i
- informacije prikupljene od revizora komponenti.

Razumijevanje rada revizora komponente (Vidjeti tačke 19-20.)

A32. Angažirani tim za grupu stječe razumijevanje o radu revizora komponente jedino kada planira zahtijevati od revizora komponente da obavi posao u vezi s finansijskim informacijama komponente u svrhu revizije grupe. Na primjer, neće biti neophodno steći razumijevanje o radu revizora komponenti za koje angažirani tim za grupu planira obaviti samo analitičke postupke na nivou grupe.

Postupci angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja rada revizora komponente i izvori revizijskog dokaza (Vidjeti tačku 19.)

A33. Vrste, vrijeme i obim postupaka angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja rada revizora komponente zavise od faktora kao što su prethodno iskustvo s revizorom komponente ili poznavanje revizora komponente, i stepen do kojeg angažirani tim za grupu i revizor komponente podliježu zajedničkim politikama i postupcima, na primjer:

- dijele li angažirani tim za grupu i revizor komponente:
 - o zajedničke politike i postupke za obavljanje posla (na primjer, revizorske metodologije);
 - o zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete; ili o zajedničke politike i postupke nadzora;

- konzistentnost ili sličnost:
 - o zakona i regulative ili pravnog sistema;
 - o profesionalnog nadzora, discipline i vanjskog osiguranja kvalitete;
 - o edukacije i treninga;
 - o profesionalnih organizacija i standarda; i
 - o jezika i kulture.

A34. Navedeni faktori su interaktivni i nisu međusobno isključivi. Na primjer, obim postupaka angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja rada revizora komponente A, koji konzistentno primjenjuje zajedničku kontrolu kvalitete i nadzor politika i postupaka te zajedničke revizijske metodologije ili djeluje u istoj jurisdikciji kao angažirani partner za grupu, može biti manji od obima postupaka angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja rada revizora komponente B, koji ne primjenjuje konzistentno zajedničku kontrolu kvalitete i nadzor politika i postupaka te zajedničku revizijsku metodologiju ili djeluje u stranoj jurisdikciji. Vrste postupaka obavljenih u pogledu revizora komponenti A i B također mogu biti različite.

A35. Angažirani tim za grupu može steći razumijevanje rada revizora komponente na brojne načine. U prvoj godini u kojoj je uključen revizor komponente, angažirani tim za grupu može, na primjer:

- ocijeniti rezultate sistema nadzora kontrole kvalitete kada su angažirani tim za grupu i revizor komponente iz istog društva ili mreže koji djeluju pod zajedničkim politikama i postupcima nadzora i primjenjuju ih;²⁰
- posjetiti revizora komponente radi rasprave pitanja u tačkama 19(a)-(c);
- zahtijevati od revizora komponente da pismeno potvrdi pitanja u tačkama 19(a)-(c). Dodatak 4 sadrži primjer pisane konfirmacije od strane revizora komponente;
- zahtijevati od revizora komponente da ispuni upitnik o pitanjima u tačkama 19(a)-(c);
- diskutirati o revizoru komponente s kolegama iz društva partnera za grupu ili s uglednim trećim stranama koje imaju saznanja o revizoru komponente; ili
- prikupiti konfirmacije profesionalnih tijela ili tijela kojima revizor komponente pripada, tijela od kojih je revizor komponente licenciran ili trećih strana.

²⁰ Kao što zahtijevaju MSKK 1 “Kontrola kvaliteta za društva za reviziju i pregled finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge”, tačka 54 ili nacionalni zahtjevi koji su bar jednako zahtjevni.

U narednim godinama, razumijevanje rada revizora komponente se može zasnivati na prethodnom iskustvu angažiranog tima za grupu s revizorom komponente. Angažirani tim za grupu može zatražiti od revizora komponente da potvrdi je li došlo do promjena u pogledu pitanja navedenih u tačkama 19(a)-(c) u odnosu na prethodnu godinu.

- A36. Ukoliko su uspostavljena nezavisna tijela za nadzor revizijske profesije i nadzor kvaliteta revizija, svijest o regulatornom okruženju može pomoći angažiranom timu za grupu u ocjenjivanju nezavisnosti i kompetencija revizora komponente. Informacije o regulatornom okruženju mogu se pribaviti od revizora komponente ili nezavisnog tijela za nadzor.

Etički zahtjevi relevantni za reviziju grupe (Vidjeti tačku 19(a).)

- A37. Kada za reviziju grupe obavlja posao u vezi s finansijskim informacijama komponente, revizor komponente podliježe etičkim zahtjevima koji su relevantni za reviziju grupe. Takvi zahtjevi mogu biti različiti ili dodatak onima koji se primjenjuju na revizora komponente kada obavlja zakonsku reviziju u jurisdikciji revizora komponente. Angažirani tim za grupu stoga stječe razumijevanje o tome razumije li revizor komponente i hoće li postupati u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za reviziju grupe u dovoljnoj mjeri da ispuni odgovornosti revizora komponente u reviziji grupe.

Profesionalne kompetencije revizora komponente (Vidjeti tačku 19(b).)

- A38. Razumijevanje angažiranog tima za grupu profesionalnih kompetencija revizora komponente može uključivati razumijevanje o tome posjeduje li revizor komponente:
- razumijevanje revizijskih i drugih standarda, primjenjivih na reviziju grupe dovoljno da ispuni odgovornosti revizora komponente u reviziji grupe;
 - posebne vještine (na primjer, specifično poznavanje djelatnosti) neophodne za obavljanje posla u vezi s finansijskim informacijama određene komponente; i
 - kada je relevantno, razumije li primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja u dovoljnoj mjeri za ispunjavanje odgovornosti revizora komponente u reviziji grupe (instrukcije menadžmenta grupe izdate komponentama obično objašnjavaju karakteristike primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja).

Primjena razumijevanja rada revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu (Vidjeti tačku 20.)

- A39. Angažirani tim za grupu ne može zanemariti činjenicu da revizor komponente nije nezavisan time što je uključen u posao revizora komponente ili obavlja dodatne procjene rizika ili dodatne revizijske postupke u vezi s finansijskim informacijama komponente.

- A40. Međutim, angažirani tim za grupu može prevazići manje ozbiljnu zabrinutost koja se tiče profesionalnih kompetencija revizora komponente (na primjer, nedostatak specifičnog poznavanja djelatnosti) ili činjenice da revizor komponente ne djeluje u okruženju koje aktivno nadzire revizore, time što će biti uključen u rad revizora komponente ili obavljanjem dodatne procjene rizika ili dodatnih revizijskih postupaka u vezi s finansijskim informacijama komponente.
- A41. Kada zakon ili regulativa zabranjuju pristup relevantnim dijelovima revizijske dokumentacije revizora komponente, angažirani tim za grupu može zatražiti od revizora komponente da to prevaziđe tako što će pripremiti memorandum koji pokriva relevantne informacije.

Značajnost (Vidjeti tačke 21-23.)

A42. Od revizora se zahtijeva:²¹

- (a) kada uspostavlja sveukupnu strategiju revizije, da odredi:
 - (i) nivo značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu; i
 - (ii) ako postoje, u posebnim okolnostima subjekta, posebne klase transakcija, stanja ili objave za koje se u razumnoj mjeri može očekivati da će pogrešna prikazivanja manjih iznosa nego što je nivo značajnosti za nivo finansijskih izvještaja kao cjeline, utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovu finansijskih izvještaja, nivo ili nivoie značajnosti koje se primjenjuju na te posebne klase transakcija, stanja ili objave; i
- (b) značajnost za performansi.

U kontekstu revizije grupe, značajnost se uspostavlja za nivo finansijskih izvještaja grupe kao cjeline te za finansijske informacije komponente. Nivo značajnosti za finansijske izvještaje grupe kao cjelinu koriste se kada se uspostavlja sveukupna strategija revizije grupe.

- A43. Kako bi smanjio rizik da agregirani iznos neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe prelazi nivo značajnosti za finansijske izvještaje grupe u cjelini, nivo značajnosti komponente utvrđuje se na nivou nižem od nivoa značajnosti finansijskih izvještaja grupe u cjelini. Različiti nivoi značajnosti mogu se uspostaviti za različite komponente. Nivo značajnosti komponente ne mora biti aritmetički dio značajnosti za finansijske izvještaje grupe u cjelini, i u skladu s tim agregirani iznos značajnosti komponente za različite komponente može biti viši od nivoa značajnosti finansijskih izvještaja grupe u cjelini. Nivo značajnosti komponente se koristi kada se uspostavlja sveukupna strategija revizije komponente.

²¹ MRevS 320 “Značajnost u planiranju i obavljanju revizije”, tačke 9-11.

- A44. Nivo značajnosti komponente se utvrđuje za one komponente čije finansijske informacije podliježu reviziji ili pregledu u sklopu revizije grupe u skladu s tačkama 26, 27(a) i 29. Značajnost komponente koristi revizor komponente kod ocjenjivanja jesu li neispravljena otkrivena pogrešna prikazivanja značajna, pojedinačno ili kumulativno.
- A45. Pored značajnosti komponenti utvrđuje se i prag pogrešnih prikazivanja. Pogrešni prikazi za koje je u finansijskim informacijama komponente utvrđeno da prelaze prag pogrešnog prikazivanja se saopštavaju angažiranim timu za grupu.
- A46. U slučaju revizije finansijskih informacija komponente, revizor komponente (ili angažirani tim za grupu) određuje značajnost performanse na nivou komponente. Ovo je neophodno kako bi se smanjio rizik da ukupni iznos neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja finansijskih informacija komponente pređe nivo značajnosti komponente. U praksi, angažirani tim za grupu može postaviti značajnost komponente na ovaj, niži nivo. Kada je to slučaj, revizor komponente koristi značajnost komponente u svrhu procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih informacija komponente i za osmišljavanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike, kao i za ocjenu jesu li otkrivena pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili kumulativno, značajna.

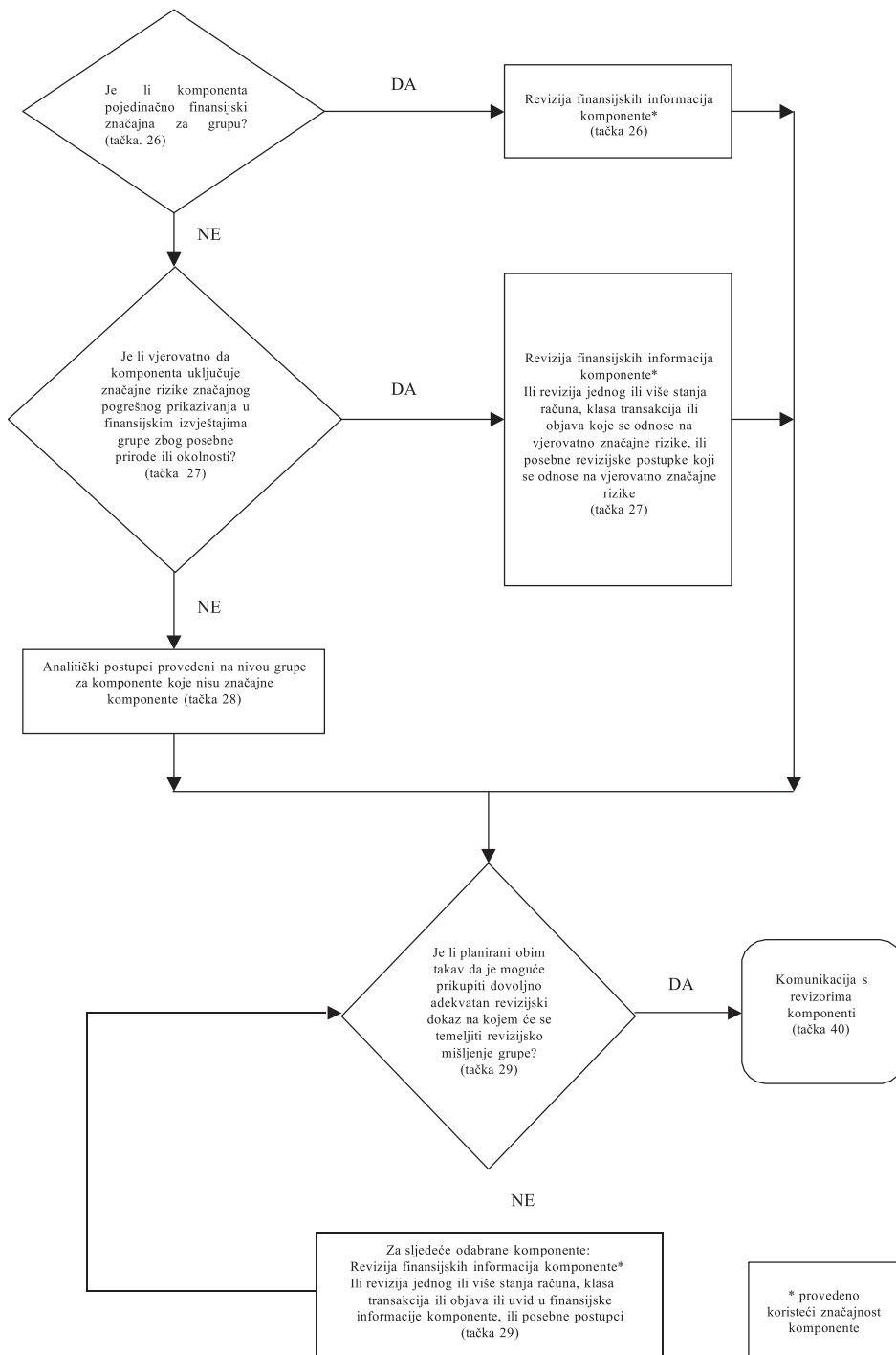
Reagiranje na procijenjene rizike

Određivanje vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s finansijskim informacijama komponente (Vidjeti tačke 26-27.)

- A47. Na odluku angažiranog tima za grupu o određivanju vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s finansijskim informacijama komponente i o svojoj uključenosti u rad revizora komponente utječu:
- (a) značajnost komponente;
 - (b) prepoznati značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe;
 - (c) ocjena osmišljenosti kontrola na nivou grupe od strane angažiranog tima za grupu i određivanje jesu li implementirane; i
 - (d) razumijevanje revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu.

Dijagram prikazuje kako značajnost komponente utječe na određivanje vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s finansijskim informacijama komponente, od strane tima revizije grupe.

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)



Značajne komponente (Vidjeti tačke 27(b)-(c).)

- A48. Angažirani tim za grupu može identificirati komponentu kao značajnu komponentu zato što ta komponenta može da uključuje značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe zbog svoje specifične prirode ili okolnosti. U tom slučaju, angažirani tim za grupu može biti u mogućnosti prepoznati stanja po računima, klase transakcija ili objave na koje utječu mogući značajni rizici. Kad je to slučaj, angažirani tim za grupu može odlučiti da obavi, ili zahtijevati od revizora komponente da obavi reviziju samo tih stanja računa, klasa transakcija ili objava. Na primjer, u situaciji opisanoj u tački A6, posao na finansijskim informacijama komponente može biti ograničen na reviziju stanja računa, klase transakcija i objave na koje utječe devizno trgovanje komponente. Kada angažirani tim za grupu traži od revizora komponente da obavi reviziju jednog ili više specifičnih stanja računa, klasa transakcija ili objava, u komunikaciji angažiranog tima za grupu (vidi tačku 40) u obzir se uzima činjenica da su mnoge stavke u finansijskim izvještajima međusobno povezane.
- A49. Angažirani tim za grupu može osmisliti revizijske postupke koji reagiraju na vjerojatno značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe. Na primjer, u slučaju vjerovatnog značajnog rizika zastarjelih zaliha, angažirani tim za grupu može obaviti ili zatražiti od revizora komponente da obavi specifične revizijske postupke u vezi s vrednovanjem zaliha u komponenti koja ima veliki obim potencijalno zastarjelih zaliha, ali nije na drugi način značajna.

Komponente koje nisu značajne komponente (Vidjeti tačke 28-29.)

- A50. U zavisnosti od okolnosti angažmana, finansijske informacije komponente mogu se agregirati na različitim nivoma u svrhu analitičkih postupaka. Rezultati analitičkih postupaka potvrđuju zaključke angažiranog tima za grupu o tome da nema značajnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u agregiranim finansijskim informacijama komponenti koje nisu značajne komponente.
- A51. Na odluku angažiranog tima za grupu o tome koliko komponenti odabrati u skladu s tačkom 29, koje komponente odabrati, te koju vrstu posla obaviti u vezi s finansijskim informacijama pojedinih odabranih komponenti mogu utjecati sljedeći faktori:
- obim revizijskih dokaza za koje se očekuje da će biti prikupljeni iz finansijskih informacija značajne komponente;
 - je li komponenta novoformirana ili stečena;
 - jesu li se u komponenti dogodile značajne promjene;
 - je li interna revizija obavila posao u komponenti i koji su efekti tog posla na reviziju grupe;
 - primjenjuju li komponente zajedničke sisteme i procese;

- operativna efikasnost kontrola na nivou grupe;
- jesu li abnormalna fluktuiranja identificirana analitičkim postupcima obavljenim na nivou grupe;
- kolika je individualna finansijska značajnost ili rizik komponente u poređenju s ostalim komponentama unutar iste kategorije; i
- je li komponenta predmet revizije u skladu sa zakonom, regulativom ili iz drugih razloga.

Uključivanje elementa nepredvidivosti u izboru komponente u ovoj kategoriji može povećati vjerovatnost otkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih informacija komponente. Izbor komponente često ciklički varira.

A52. Pregled finansijskih informacija komponente može biti obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane pregleda (ISRE) 2400²² ili ISRE 2410²³, prilagođen kako je potrebno u okolnostima. Angažirani tim za grupu također može specificirati dodatne postupke kako bi nadopunio ovaj posao.

A53. Kao što je objašnjeno u tački A13, grupa se može sastojati jedino od komponenti koje nisu značajne komponente. U tim okolnostima, angažirani tim za grupu može prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će zasnivati revizijsko mišljenje za grupu, određivanjem vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s finansijskim informacijama komponente u skladu s tačkom 29. Nije vjerovatno da će angažirani tim za grupu prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će zasnivati revizijsko mišljenje za grupu ako angažirani tim za grupu ili revizor komponente samo testiraju kontrole na nivou grupe i obave analitičke postupke u vezi s finansijskim informacijama komponente.

Uključenost u posao obavljen od strane revizora komponenti (Vidjeti tačke 30-31.)

A54. Faktori koji mogu utjecati na uključenost angažiranog tima za grupu u posao revizora komponente uključuju:

- (a) značaj komponente;
- (b) prepoznate značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe; i
- (c) kako angažirani tim za grupu shvaća revizora komponente.

²² ISRE 2400 “Angažmani pregleda finansijskih izvještaja”.

²³ ISRE 2410 “Pregled periodičnih finansijskih informacija proveden od strane nezavisnog revizora subjekta”.

U slučaju značajne komponente ili prepoznatih značajnih rizika, angažirani tim za grupu obavlja postupke opisane u tačkama 30-31. U slučaju komponente koja nije značajna komponenta, vrste, vrijeme i obim uključenosti angažiranog tima za grupu u posao revizora komponente varirat će zavisno od toga kako angažirani tima za grupu shvaća tog revizora komponente. Činjenica da komponenta nije značajna komponenta postaje sekundarna. Na primjer, iako se komponenta ne smatra značajnom komponentom, angažirani tim za grupu svejedno može odlučiti da se uključi u procjenu rizika revizora komponente zbog toga što ima određene sumnje u profesionalne kompetencije revizora komponente (na primjer, nedostatak specifičnog znanja o djelatnosti) ili zbog toga što revizor komponente ne posluje u okruženju koje aktivno nadzire revizore.

- A55. Načini uključenosti u posao revizora komponente, osim onih opisanih u tačkama 3031 i 42 može, na osnovu shvaćanja koje angažirani tim za grupu ima o revizoru komponente, uključiti jedno ili više od sljedećeg:
- (a) sastanak s menadžmentom komponente ili revizorima komponenti radi stjecanja razumijevanja komponente i njezinog okruženja;
 - (b) pregled opće strategije i plana revizije revizora komponente;
 - (c) provođenje postupaka procjene rizika kako bi se prepoznali i procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou komponente. To se može obaviti zajedno s revizorom komponente ili može obaviti sam angažirani tim za grupu;
 - (d) osmišljavanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka. Njih mogu osmisliti i obaviti revizori komponente ili angažirani tim za grupu;
 - (e) učestvovanje u završnom i ostalim ključnim sastancima između revizora komponente i menadžmenta komponente; i
 - (f) pregled ostalih relevantnih dijelova revizijske dokumentacije revizora komponente.

Proces konsolidacije

Konsolidacijska usklađenja i reklasifikacije (Vidjeti tačku 34.)

- A56. Proces konsolidacije može zahtijevati usklađivanja iznosa objavljenih u finansijskim izvještajima grupe koja ne prolaze kroz redovne sisteme procesiranja transakcija te ne podliježu istim internim kontrolama kojima podliježu ostale finansijske informacije. Ocjenjivanje angažiranog tima za grupu o primjerenosti, potpunosti i tačnosti usklađivanja može uključivati:
- ocjenu odražavaju li značajna usklađivanja na odgovarajući način događaje i transakcije koji su im osnova;

- utvrđivanje jesu li značajna usklađivanja tačno izračunata, procesirana i odobrena od strane menadžmenta grupe i, gdje je primjenjivo, menadžmenta komponente; i
- utvrđivanje jesu li značajna usklađivanja ispravno potkrijepljena i dovoljno dokumentirana; i
- provjeru usklađivanja i eliminacije međusobnih transakcija i nerealiziranih profita te međusobnih stanja računa unutar grupe.

Komunikacija s revizorom komponente (Vidjeti tačke 40-41.)

- A57. Ako ne postoji efikasna dvostrana komunikacija između angažiranog tima za grupu i revizora komponente, postoji rizik da angažirani tim za grupu neće prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će zasnovati revizijsko mišljenje za grupu. Jasna i ažurna komunikacija zahtjeva, koje ima angažirani tim za grupu, čini osnovu za efikasnu dvostranu komunikaciju između angažiranog tima za grupu i revizora komponente.
- A58. O zahtjevima angažiranog tima za grupu često se komunicira pomoću pisma s instrukcijama. Dodatak 5 sadrži uputstva o zahtijevanim i dodatnim pitanjima koja mogu biti uključena u takvo pismo s instrukcijama. Komunikacija revizora komponente s angažiranim timom za grupu često ima formu memoranduma ili izvještaja o obavljenom poslu. Komunikacija između angažiranog tima za grupu i revizora komponente, međutim, ne mora neophodno biti u pisanom obliku. Na primjer, angažirani tim za grupu može posjetiti revizora komponente kako bi razgovarao o prepoznatim značajnim rizicima ili kako bi pregledao relevantne dijelove revizijske dokumentacije revizora komponente. U svakom slučaju se primjenjuju zahtjevi vezani za dokumentacijom iz ovog i drugih MRevS-ova.
- A59. Pri saradnji s angažiranim timom za grupu, revizor komponente, na primjer, pruža timu pristup relevantnoj revizijskoj dokumentaciji ako mu to nije zabranjeno zakonom ili regulativom.
- A60. Ako je član angažiranog tima za grupu također i revizor komponente, cilj angažiranog tima za grupu da jasno komunicira s revizorom komponente, osim pisanom komunikacijom, često može biti postignut i drugim sredstvima. Na primjer:
- pristup revizora komponente općoj strategiji i planu revizije može biti dovoljan za komuniciranje zahtjeva angažiranog tima za grupu, navedenih u tački 40; i
 - pregled revizijske dokumentacije revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu može biti dovoljan za komuniciranje pitanja, navedenih u tački 41, relevantnih za zaključak angažiranog tima za grupu.

Ocjena dovoljnosti i adekvatnosti prikupljenih revizijskih dokaza

Pregled revizijske dokumentacije revizora komponente (Vidjeti tačku 42(b).)

A61. Koji će dijelovi revizijske dokumentacije revizora komponente biti relevantni za reviziju grupe, može varirati zavisno od okolnosti. Fokus je često na revizijskoj dokumentaciji koja je relevantna za značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe. Obim pregleda može zavistiti od činjenice je li revizijska dokumentacija revizora komponente predmet postupaka pregleda koji obavlja njegovo društvo za reviziju.

Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza (Vidjeti tačke 44-45.)

A62. Ako angažirani tim za grupu zaključi danije pribavljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima se treba zasnivati revizijsko mišljenje, angažirani tim za grupu može zatražiti od revizora komponente da obavi dodatne postupke. Ako to nije izvodiivo, angažirani tim za grupu može obaviti svoje postupke u vezi s finansijskim informacijama komponente.

A63. Ocjena agregatnih efekata bilo kojih pogrešnih prikazivanja od strane angažiranog partnera za grupu (bilo da ih je otkrio angažirani tim za grupu ili ih je saopštio revizor komponente) omogućava partneru na reviziji grupe odrediti jesu li finansijski izvještaji grupe kao cjelina značajno pogrešno prikazani.

Komunikacija s menadžmentom grupe i osobama zaduženim za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe (Vidjeti tačke 46-48.)

A64. MRevS 240 sadrži zahtjeve i uputstva za komunikaciju o prevarama s menadžmentom i, gdje menadžment može biti umiješan u prevaru, s onima koji su zaduženi za upravljanje.²⁴

A65. Menadžment grupe možda treba čuvati povjerljivost značajnih osjetljivih informacija. Primjeri pitanja koja mogu biti značajna za finansijske izvještaje komponenti a u koja menadžment komponente možda nije upućen uključuju sljedeće:

- potencijalne sudske sporove;
- planove za otuđivanje ili rashodovanje značajne operativne imovine;
- naknadne događaje; i
- značajne pravne ugovore.

²⁴ MRevS 240, tačke 40-42.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom (Vidjeti tačku 49.)

A66. Pitanja o kojima angažirani tim za grupu komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom mogu uključivati ona koja je angažiranom timu za grupu stavio na znanje revizor komponente i za koja angažirani tim za grupu prosuđuje da su značajna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje grupom. Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom odvija se u različito vrijeme tokom trajanja revizije grupe. Na primjer, pitanja iz tačaka 49(a)-(b) mogu biti komunicirana nakon što angažirani tim za grupu utvrdi posao koji treba biti obavljen u vezi s finansijskim informacijama komponente. S druge strane, pitanja navedena u tački 49(c) mogu biti komunicirana na kraju revizije a pitanja navedena u tačkama 49(d)-(e) mogu biti komunicirana kada se pojave.

Dodatak 1

(Vidjeti tačku A19.)

Primjer mišljenja s rezervom kada angažirani tim za grupu nije u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima treba zasnivati revizijsko mišljenje za grupu

U ovom primjeru, angažirani tim za grupu nije u mogućnosti prikupiti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi sa značajnom komponentom koja je računovodstveno evidentirana upotrebom metode udjela (priznatom u iznosu 15 miliona \$ u bilansu, koji sadrži 60 miliona \$ ukupne imovine) budući da angažirani tim za grupu nije imao pristup računovodstvenim podacima, menadžmentu ili revizoru drugih komponenti.

Angažirani tim za grupu pročitao je revidirane finansijske izvještaje komponente na dan 31. decembra 20X1. godine, uključujući izvještaj revizora i konsolidirane povezane finansijske informacije koje čuva menadžment grupe a koje se odnose na tu komponentu.

Prema procjeni angažiranog partnera za grupu, učinak nemogućnosti prikupljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza značajan je za finansijske izvještaje grupe, ali ne i prožimajući.

IZVJEŠTAJ NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o konsolidiranim finansijskim izvještajima²⁵

Obavili smo reviziju priloženih konsolidiranih finansijskih izvještaja ABC društva i njegovih zavisnih društava koji obuhvataju konsolidirani bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, konsolidirani račun dobitka i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih bilježaka.

Odgovornost menadžmenta²⁶ za konsolidirane finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih konsolidiranih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja²⁷ i za one inter-

²⁵ Podnaslov "Izvještaj o konsolidiranim finansijskim izvještajima" nije neophodan ako ne postoji drugi podnaslov "Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

²⁶ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²⁷ Kada je menadžment odgovoran sastaviti finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja i za one...".

ne kontrole za koje je menadžment utvrdio da su neophodne za omogućavanje sastavljanja konsolidiranih finansijskih izvještaja koji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o tim konsolidiranim finansijskim izvještajima osnovu izvršene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u konsolidiranim finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja konsolidiranih finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju²⁸ konsolidiranih finansijskih izvještaja od strane subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola²⁹. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije konsolidiranih finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje društva ABC u društvo XYZ, strano pridruženo društvo stečeno tokom godine i računovodstveno evidentirano metodom udjela, evidentirano je u iznosu od 15 miliona \$ u konsolidiranom bilansu na dan 31. decembra 20X1. godine i udio ABC društva u neto dobiti društva XYZ u iznosu od 1 milion \$ uključen je u konsolidirani račun dobiti i gubitka za za godinu koja završava na taj dan.

²⁸ U slučaju iz fusnote 27, ovo može glasiti: “Pri stvaranju procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji su odgovarajući u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

²⁹ U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom konsolidiranih finansijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi rečenica mogla da glasi: “Pri stvaranju procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima”. U slučaju iz fusnote 27, ovo može glasiti: “Pri stvaranju procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji su odgovarajući u datim okolnostima”.

Nismo bili u mogućnosti prikupiti dovoljne i adekvatne revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja društva ABC u XYZ na dan 31. decembra 20X1. godine, te udjelu društva ABC u neto dobiti društva XYZ za ovu godinu zato što nam je uskraćen pristup finansijskim informacijama, menadžmentu i revizorima društva XYZ. U skladu s tim, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li potrebna neka usklađenja tih iznosa.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim mogućih učinaka pitanja navedenog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, konsolidirani finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC i njegovih zavisnih društava na dan 31. decembra 20X1. godine, njihovu finansijsku uspješnost i novčane tokove za godinu koja završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

Ako je, po procjeni angažiranog partnera za grupu, učinak nemogućnosti prikupljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na finansijske izvještaje grupe značajan i prožimajući, angažirani partner za grupu suzdržat će se od mišljenja u skladu s MRevS-om 705.

Dodatak 2

(Vidjeti tačku A23.)

Primjeri pitanja o kojima angažirani tim za grupu stječe razumijevanje

Navedeni primjeri pružaju širok spektar pitanja. Međutim, nisu sva pitanja relevantna za svaki angažman revizije grupe i lista primjera nije neophodna i konačna.

Kontrole na nivou grupe

1. Kontrole na nivou grupe mogu uključivati kombinaciju sljedećeg:

- redovne sastanke između grupe i menadžmenta komponente radi diskusije o poslovnom razvoju i pregledu ostvarenih rezultata;
- nadgledanje poslovanja komponente i njenih finansijskih rezultata, uključujući redovnu rutinu izvještavanja, što omogućava menadžmentu grupe nadzor nad ostvarenim rezultatima komponente u odnosu na planove i poduzimanje odgovarajućih aktivnosti;
- proces procjene rizika menadžmenta grupe, tj. proces prepoznavanja, analiziranja i nadgledanja poslovnih rizika, kao i rizika prevare, što može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja grupe;
- nadgledanje, kontroliranje, usklađivanje i eliminaciju međusobnih transakcija i nerealiziranih profita te međusobnih stanja na nivou grupe;
- proces nadgledanja vremenske dimenzije i procjenjivanje tačnosti i potpunosti finansijskih informacija primljenih od komponente;
- centralni IT sistem koji je pod kontrolom istih IT općih kontrola za sve ili za dio grupe;
- kontrolne aktivnosti unutar IT sistema koje su zajedničke za sve ili neke komponente;
- nadgledanje kontrola, uključujući aktivnosti interne revizije i programe samoprocjene;
- konzistentne politike i procedure, uključujući priručnik za finansijsko izvještavanje grupe;
- sveobuhvatni programi za cijelu grupu, kao što su kodeks ponašanja i programi prevencije prevara; i
- aranžmani za dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti menadžmentu komponente.

2. Interna revizija se može smatrati dijelom sveukupnih kontrola na nivou grupe, na primjer kada je funkcija interne revizije centralizirana. MRevS 610³⁰ bavi se ocjenom angažiranog tima za grupu o kompetenciji i objektivnosti interne revizije kada tim planira da koristi rezultate interne revizije.

Proces konsolidacije

3. Razumijevanje angažiranog tima za grupu u vezi s procesom konsolidacije može uključivati sljedeća pitanja:

Pitanja koja su povezana s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja:

- obim u kojem menadžment komponente ima razumijevanje primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja;
- proces identificiranja i računovodstvenog evidentiranja komponente u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
- proces identificiranja izvještajnih segmenata za izvještavanje po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
- proces identificiranja odnosapovezanih stranaitransakcijapovezanih strana za izvještavanje u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
- računovodstvene politike primjenjive na finansijske izvještaje grupe, promjene istih u odnosu na prethodne finansijske godine te promjene koje su rezultat novih ili izmijenjenih standarda prema primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja;
- postupci za tretiranje komponenti s krajem finansijske godine drugačijim od kraja godine grupe.

Pitanja koja se odnose na proces konsolidacije:

- proces menadžmenta grupe za stjecanje razumijevanja računovodstvenih politika koje koriste komponente, i gdje je primjenjivo, osiguravanje da se jedinstvene računovodstvene politike koriste za izradu finansijskih informacija komponente za finansijske izvještaje grupe te da su razlike u računovodstvenim politikama identificirane i usklađene gdje je potrebno u smislu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Jedinstvene računovodstvene politike su specifični principi, osnove, konvencije, pravila i prakse primijenjeni od strane grupe, koji se zasnivaju na primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja, a koje komponente koriste za konzistentno izvještavanje sličnih transakcija. Ove politike su obično opisane u priručniku postupaka finansijskog izvještavanja i grupnom paketu izdatom od strane menadžmenta grupe;

³⁰ MRevS 610 “Korištenje radom internih revizora”, tačka 9.

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

- proces menadžmenta grupe za osiguravanje potpunog, tačnog i pravovremenog finansijskog izvještavanja od strane komponente za konsolidaciju;
- proces svodenja finansijskih informacija strane komponente na valutu finansijskih izvještaja grupe;
- kako je IT organiziran za konsolidaciju, uključujući ručne i automatizirane faze procesa te ručne i programirane kontrole u različitim fazama procesa konsolidacije; i
- proces menadžmenta grupe za prikupljanje informacija o događajima nakon datuma bilansa.

Pitanja koja se odnose na konsolidacijska usklađenja:

- proces evidentiranja konsolidacijskih usklađenja, uključujući pripremu, autoriziranje i procesiranje povezanih knjiženja te iskustvo osoblja odgovornog za konsolidaciju;
- konsolidacijska usklađenja koja se zahtijevaju primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
- poslovna opravdanost događaja i transakcija zbog kojih dolazi do konsolidacijskih usklađenja;
- učestalost, vrste i veličine transakcija između komponenti;
- postupci za nadgledanje, kontroliranje, usklađivanje i eliminiranje međusobnih transakcija i nerealiziranih profita i međusobnih stanja računa;
- koraci poduzeti za dolaženje do fer vrijednosti stečene imovine i obaveza, postupci za amortizaciju goodwilla (gdje je primjenjivo) i testiranje umanjenja vrijednosti goodwilla, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i
- aranžmani s većinskim vlasnikom ili manjinskim interesima o gubicima komponente (na primjer, obaveze prema manjinskim interesima da se pokriju takvi gubici).

Dodatak 3

(Vidjeti tačku A30.)

Primjeri uvjeta ili događaja koji mogu ukazivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja grupe

Navedeni primjeri pokrivaju širok spektar uvjeta ili događaja. Međutim, nisu svi uvjeti ili događaji relevantni za svaki angažman revizije grupe i lista primjera nije neophodno i potpuna.

- Kompleksna struktura grupe, posebno gdje su česte akvizicije, otuđenja ili reorganizacije.
- Slabe strukture korporativnog upravljanja, uključujući proces donošenja odluka, koji nije transparentan.
- Nepostojeće ili neefikasne kontrole na nivou grupe, uključujući neadekvatne informacije menadžmenta grupe o nadgledanju poslovanja komponenti i njihovih rezultata.
- Komponente koje posluju u stranim jurisdikcijama koje mogu biti izložene faktorima, kao što su neuobičajene intervencije vlade u područjima kao što su trgovinska i fiskalna politika, te ograničenja na kretanje valute i dividendi, i fluktuacija deviznog kursa.
- Poslovne aktivnosti komponenti koje uključuju visok rizik, kao što su dugoročni ugovori ili trgovanje u inovativnim ili kompleksnim finansijskim instrumentima.
- Neizvrsnosti u vezi s tim koje finansijske informacije komponente trebaju biti uključene u finansijske izvještaje grupe u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, na primjer, postoje li i trebaju li biti uključeni subjekti posebne namjene ili netrgovinski subjekti.
- Neobični odnosi i transakcije povezanih strana.
- Prijašnja pojavljivanja međusobnih stanja unutar grupe koja nisu bizbalansirana ili bila usklađena u konsolidaciji.
- Postojanje kompleksnih transakcija koje se evidentiraju u više od jedne komponente.
- Primjena računovodstvenih politika komponente koje su različite od politika primijenjenih u finansijskim izvještajima grupe.
- Komponente s drugačijim krajem finansijske godine, što može biti korišteno za manipuliranje vremenom nastanka transakcije.
- Prethodna pojavljivanja neautoriziranih ili nepotpunih konsolidacijskih usklađenja.
- Agresivno porezno planiranje unutar grupe, ili velike novčane transakcije sa subjektima u poreznim oazama.
- Učestale promjene revizora angažiranih na reviziji finansijskih izvještaja komponente.

Dodatak 4

(Vidjeti tačku A35.)

Primjeri konfirmacija revizora komponente

Namjera pisma u nastavku nije da predstavlja standardno pismo. Konfirmacije mogu varirati od jednog revizora komponente do drugog te od jednog perioda do drugog.

Konfirmacije se često prikupljaju prije nego što počne rad na finansijskim informacijama komponente.

[Zaglavlje revizora komponente]

[Datum]

[Angažiranom partneru za grupu]

Ovo se pismo izdaje u svrhu Vaše revizije finansijskih izvještaja grupe [ime matičnog društva] za godinu koja završava s [datum] u svrhu izražavanja mišljenja o tome prezentiraju li finansijski izvještaji fer, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj grupe na [datum] i rezultate njenog poslovanja i novčane tokove za godinu koja završava na taj dan, u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja].

Potvrđujemo prijem Vaših instrukcija izdatih [datum], kojima od nas zahtijevate da obavimo navedeni posao na finansijskim informacijama [ime komponente] za godinu koja završava na [datum].

Potvrđujemo da:

1. U mogućnosti smo da postupimo prema instrukcijama. / Obavještavamo Vas da nećemo biti u mogućnosti postupiti prema sljedećim instrukcijama [navesti instrukcije] iz sljedećih razloga [navesti razloge].
2. Instrukcije su jasne i razumijemo ih. / Cijenili bismo ako biste nam mogli pojasniti sljedeće instrukcije [navesti instrukcije].
3. Suradivati ćemo s Vama i pružiti ćemo Vam pristup relevantnoj revizijskoj dokumentaciji.

Potvrđujemo da:

1. Finansijske informacije [ime komponente] će biti uključene u finansijske izvještaje grupe [ime matičnog društva].
2. Možete smatrati potrebnim da se uključite se u rad koji ste od nas tražili da obavimo na finansijskim informacijama [ime komponente] za godinu koja završava [datum].

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

3. Namjeravate ocijeniti, i ako smatrate odgovarajućim, koristiti naš rad u reviziji finansijskih izvještaja grupe [ime matičnog društva].

U pogledu rada koji ćemo obaviti na finansijskim informacijama [ime komponente], [opiši komponentu, na primjer, zavisno društvo u potpunom vlasništvu, zavisno društvo, zajednički poduhvat, ulaganje evidentirano metodom ulaganja ili troška] [ime matičnog društva], potvrđujemo sljedeće:

1. Imamo razumijevanje [navedi relevantne etičke zahtjeve] koje je dovoljno za ispunjavanje naših odgovornosti u reviziji finansijskih izvještaja grupe, i postupat ćemo u skladu s njima. Posebno, u pogledu [ime matičnog društva] i drugih komponenti u grupi, mi smo nezavisni u smislu [navedi relevantne etičke zahtjeve] i postupamo u skladu s primjenjivim zahtjevima [referirati se na pravila] izdanima od strane [ime regulatorne agencije].
2. Imamo razumijevanje Međunarodnih revizijskih standarda i [navedi ostale nacionalne standarde primjenjive na reviziju finansijskih izvještaja grupe] koje je dovoljno za ispunjavanje naših odgovornosti u reviziji finansijskih izvještaja grupe, i obaviti ćemo naš rad na finansijskim informacijama [ime komponenta] za godinu koja završava na [datum] u skladu s tim standardima.
3. Posjedujemo posebne vještine (na primjer, specifično poznavanje djelatnosti) neophodno za obavljanje rada na finansijskim informacijama određene komponente.
4. Imamo razumijevanje [navedi primjenjiv okvir finansijskog izvještavanja ili priručnik postupaka finansijskog izvještavanja grupe] koje je dovoljno za ispunjavanje naših odgovornosti u reviziji finansijskih izvještaja grupe.

Informirat ćemo Vas osim eventualnim promjenama u pogledu prethodno navedenih izjava, tokom našeg rada na finansijskim informacijama [naziv komponente].

[Potpis revizora]

[Datum]

[Adresa revizora]

Dodatak 5

(Vidjeti tačku A58.)

Obavezna i dodatna pitanja uključena u pismo instrukcija angažiranog tima za grupu

Pitanja koja po zahtjevima ovog MRevS-a moraju biti saopštena revizorou komponente navedena su u kurzivu.

Pitanja koja su relevantna za planiranje rada revizora komponente:

- Zahtjev revizoru komponente, znajući kontekst u kojem će angažirani tim za grupu koristiti rad revizora komponente, da potvrdi da će revizor komponente saradivati s angažiranim timom za grupu.
- Raspored obavljanja revizije.
- Datumi kada menadžment grupe i angažirani tim za grupu planiraju posjete, i datumi planiranih sastanaka s menadžmentom komponente i revizorom komponente.
- Spisak ključnih kontakata.
- Posao koji treba obaviti revizor komponente, kako će se koristiti taj rad, i aranžmani za koordinaciju djelovanja u inicijalnoj fazi i tokom revizije, uključujući planiranu uključenost angažiranog tima za grupu u rad revizora komponente.
- Etički zahtjevi koji su relevantni za reviziju grupe, i posebno, zahtjevi nezavisnosti.
- U slučaju revizije ili pregleda finansijskih informacija komponente, značajnost komponente (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoi značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objave) i prag iznad kojeg se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati potpuno tbeznačajnim za finansijske izvještaje grupe.
- Lista povezanih strana pripremljena od strane menadžmenta grupe i sve druge povezanane strane o kojima angažirani tim za grupu ima saznanje te zahtjev da angažirani tim za grupu pravovremeno obavijesti revizora komponente o povezanim stranama koje nisu bile prije identificirane od strane menadžmenta grupe ili angažiranog tima za grupu.
- Posao koji je potrebno obaviti na međusobnim transakcijama i nerealiziranim profitima i stanjima računa unutar grupe.
- Smjernice o ostalim zakonskim odgovornostima izvještavanja, na primjer, izvještavanje o tvrdnji menadžmenta grupe o efikasnosti internih kontrola.
- Kada postoji mogućnost vremenskog jaza između završetka posla na finansijskim informacijama komponente i zaključaka angažiranog tima za grupu o finansijskim izvještajima grupe, posebne instrukcije za naknadne događaje.

Pitanja koja su relevantna za obavljanje posla revizora komponente

- Nalazi testiranja kontrolnih aktivnosti angažiranog tima za grupu u sistemu procesiranja koji su zajednički za sve ili neke komponente, i testovi kontrola koje treba obaviti revizor komponente.
- Identificirani značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe, zbog prevare ili pogreške, koji su relevantni za posao revizora komponente te zahtjev da revizor komponente ažurno komunicira o bilo kojim drugim značajnim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima grupe, zbog prevare ili pogreške, identificiranim u komponenti kao i reakcije revizora komponente na takve rizike.
- Nalazi interne revizije, koji se zasnivaju na poslu obavljenom nad kontrolama u komponenti ili relevantnim za komponentu.
- Zahtjev za pravovremenu komunikaciju revizijskog dokaza prikupljenog obavljanjem posla na finansijskim informacijama komponente koji je u suprotnosti s revizijskim dokazom na kojem je angažirani tim za grupu prvobitno zasnivao procjenu rizika provedenu na nivou grupe.
- Zahtjev za pisanom izjavom menadžmenta komponente o usklađenosti s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, ili izjava da su objavljene razlike između računovodstvenih politika primijenjenih na finansijske informacije komponente i primijenjenih u finansijskim izvještajima grupe.
- Pitanja koja revizor komponente treba dokumentirati.

Ostale informacije

- Zahtjev da se angažirani tim za grupu pravovremeno izvijesti o sljedećem:
 - o značajnim računovodstvenim, izvještajnim i revizijskim pitanjima, uključujući računovodstvene procjene i povezane prosudbe;
 - o pitanjima o statusu vremenske neograničenosti poslovanja komponente;
 - o pitanjima o sudskim sporovima i odštetnim zahtjevima; i
 - o značajnim nedostacima u kontrolama koje je otkrio revizor komponente tokom obavljanja posla u vezi s finansijskim informacijama komponente te informacije koje ukazuju na postojanje prevare.
- Zahtjev da angažirani tim za grupu bude što prije obaviješten o svim značajnim ili neobičnim događajima.
- Zahtjev da se o pitanjima navedenim u tački 41 komunicira s angažiranim timom za grupu nakon završetka rada na finansijskim informacijama komponente.

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

Ovaj Međunarodni revizijski standard 600 “Posebna razmatranja revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 9781-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 610

KORIŠTENJE RADA INTERNIH REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Odnos između funkcije interne revizije i eksternog revizora	3-4
Datum stupanja na snagu	5
Cilj	6
Definicije	7
Zahtjevi	
Treba li i u kom obimu koristiti rad internih revizora	8-10
Korištenje rada internih revizora	11-12
Dokumentacija	13
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Cilj ovog MRevS-a	A1-A2
Djelokrug rada interne revizije	A3
Treba li i u kom obimu koristiti rad internih revizora	A4-A5
Korištenje rada internih revizora	A6

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 610 “Korištenje rada internih revizora” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj MRevS odnosi se na situacije u kojima eksterni revizor koristi rad internog revizora, odnosno, na situacije u kojima je eksterni revizor utvrdio da je, u skladu s MRevS-om 315¹, interna revizija relevantna za provođenje revizijskih postupaka. (Vidjeti tačke A1-A2.)
2. Ovaj standard ne odnosi se na primjere kad pojedini interni revizori direktno pružaju pomoć eksternom revizoru u oprovođenju revizijskih postupaka.

Odnos između funkcije interne revizije i eksternog revizora

3. Djelokrug rada interne revizije utvrđuje menadžmenta ili, ako je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje. Iako se ciljevi funkcije interne revizije i eksternog revizora međusobno razlikuju, određeni načini na koje funkcija interne revizije i eksterni revizor postižu svoje ciljeve mogu biti slični. (Vidjeti tačku A3.)
4. Bez obzira na stepen autonomije i objektivnosti, funkcija interne revizije ne može osigurati isti stepen nezavisnosti od subjekta koji se zahtijeva od eksternog revizora kada izražava mišljenje o financijskim izvještajima. Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje zbog toga što je koristio rad internog revizora.

Datum stupanja na snagu

5. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za periode započete 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

6. U okolnostima kada kod subjekta postoji organizirana funkcija interne revizije, eksterni revizor treba:
 - (a) utvrditi treba li i u kojem obimu koristiti rad internih revizora;
 - (b) ako se koristi rad internog revizora, utvrditi je li je on adekvatan za svrhu revizije.

Definicije

7. Za potrebe ovog MRevS-a navedeni pojmovi imaju sljedeća značenja:
 - (a) Funkcija interne revizije – ocjenjivačka funkcija formirana u ili se pruža kao usluga subjektu. Njene zadaće, između ostalog, uključuju ispitivanje, ocjenjivanje i monitoring adekvatnosti i efikasnosti internih kontrola.

¹ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, tačka 23.

- (b) Interni revizori – osobe koje provode aktivnosti interne revizije. Interni revizori mogu pripadati odjelu interne revizije ili nekoj drugoj ekvivalentnoj službi.

Zahtjevi

Utvrđivanje treba li i u kojem obimu koristiti rad internih revizora

8. Eksterni revizor treba razmotriti:
 - (a) je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije; i
 - (b) ako je rad internog revizora adekvatan, očekivani efekat takvog rada na prirodu, vremenski raspored i obim procedura eksternog revizora.
9. Prilikom utvrđivanja je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije, revizor treba ocijeniti:
 - (a) nepristranost funkcije interne revizije;
 - (b) tehničku kompetentnost internog revizora;
 - (c) je li posao internog revizora obavljen uz dužnu profesionalnu pažnju;
 - (d) postoji li vjerovatnoća efikasne komunikacije između internog i eksternog revizora. (Vidjeti tačku A4.)
10. U određivanju očekivanog efekta rada internog revizora na prirodu, vremenski raspored ili obim njegovih revizorskih postupaka, eksterni revizor treba razmotriti:
 - (a) prirodu i obim rada koji je interni revizor obavio ili treba obaviti;
 - (b) procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja vezan uz određene transakcije, salda i objavljivanja; i
 - (c) stepen subjektivnosti uključen u ocjenu revizorskih dokaza koje je prikupio interni revizor. (Vidjeti tačku A5.)

Korištenje rada internog revizora

11. Eksterni revizor treba provesti određene revizorske postupke kako bi ocijenio adekvatnost rada internog revizora za potrebe eksterne revizije. (Vidjeti tačku A6.)
12. Prilikom utvrđivanja adekvatnosti rada internog revizora, eksterni revizor treba ocijeniti:
 - (a) je li rad obavio interni revizor koji posjeduje adekvatno tehničko obrazovanje i stručnost;
 - (b) je li rad pravilno nadgledan, pregledan i 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 obavljena rada;
- (e) jesu li odstupanja ili neuobičajene stavke koje je interni revizor otkrio primjerno riješeni.

Dokumentacija

13. Ako eksterni revizor koristi rad internog revizora, tada u revizorsku dokumentaciju treba uključiti zaključke vezane uz ocjenu rada internog revizora i revizorske postupke koje je obavio u vezi s tim radom, a u skladu sa tačkom 11.²

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti tačku 1.)

- A1. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 315,³ funkcija interne revizije može biti značajna za eksternu reviziju ako su aktivnosti i priroda odgovornosti interne revizije povezane s finansijskim izvještavanjem subjekta i ako revizor očekuje koristiti rad internog revizora radi modifikacije prirode, vremenskog rasporeda ili smanjenja obima planiranih revizorskih postupaka.
- A2. Kao posljedica postupanja u skladu s odredbama ovog MRevS-a moguća je situacija da eksterni revizor ponovno provede procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, a koju je prethodno proveo interni revizor. U skladu s tim, ovo može utjecati na utvrđivanje relevantnosti funkcije interne revizije za eksternu reviziju. Eksterni revizor može odlučiti da u procesu provođenja revizije ne koristi rad internih revizora. U takvim okolnostima, daljnja primjena ovog MRevS-a neće biti potrebna.

Ciljevi funkcije interne revizije

- A3. Ciljevi funkcije interne revizije međusobno variraju i zavise od veličine i strukture subjekta te zahtjeva menadžmenta, odnosno osoba zaduženih za upravljanje. Aktivnosti interne revizije mogu uključivati sljedeće:
- Monitoring internih kontrola. Funkciji interne revizije se obično dodjeljuje odgovornost za pregled kontrola, monitoring njihovog djelovanja te davanje preporuka za njihovo poboljšanje.
 - Ispitivanje finansijskih i poslovnih informacija. Ovo može uključivati pregled načina određivanja, mjerenja, razvrstavanja i izvještavanja o finansijskim i po-

² MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", tačke 8-11 i tačka A6.

³ MRevS 315, tačka A101.

slovnim informacijama, kao i ispitivanje pojedinačnih stavki, uključujući detaljno testiranje transakcija, salda i postupaka.

- Pregled poslovnih aktivnosti. Ovo može uključivati pregled, ocjenu ekonomičnosti, efikasnosti i uspješnosti, uključujući i nefinansijske aktivnosti subjekta.
- Provjeru usklađenosti sa zakonskim propisima i drugom regulativom. Podrazumijeva provjeru usklađenosti sa zakonima, kao i drugom regulativom, ali i usklađenost s usvojenim smjernicama i politikom menadžmenta te drugim internim zahtjevima.
- Upravljanje rizikom. Interna revizija može pomoći u utvrđivanju i ocjeni izloženosti riziku te doprinijeti poboljšanju sistema kontrola i upravljanja rizikom.
- Upravljanje. Interna revizija može ocijeniti procese upravljanja u ostvarivanju ciljeva vezanih za etiku, uspješnost i odgovornosti, vezu rizika i kontrolnih informacija za određena područja organizacije te efikasnu komunikaciju između onih koji su zaduženi za upravljanje, internih i eksternih revizora i menadžmenta.

Treba li i u kojem obimu koristiti rad internih revizora

Adekvatnost rada internog revizora za svrhu eksterne revizije (Vidjeti tačku 9.)

A4. Faktori, odnosno pitanja koja mogu utjecati na revizorovo prosudbu je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije uključuju:

Objektivnost

- status interne revizije u organizacijskoj strukturi subjekta i njegov utjecaj na objektivnost internog revizora;
- izvještava li interna revizija one koji su zaduženi za upravljanje ili nadležnog rukovodioca i imaju li interni revizori direktan pristup onima koji su zaduženi za upravljanje;
- jesu li interni revizori oslobođeni od suprotstavljenih odgovornosti;
- nadziru li osobe zadužene za upravljanje odluke o zapošljavanju internih revizora;
- postoje li određeni uvjeti ili ograničenja koja nameće menadžment ili osobe zadužene za upravljanje; i
- da li i u kojem obimu menadžment postupa po preporukama interne revizije te kako se to iskazuje.

Tehničke kompetencije

- je li interni revizor član relevantnih profesionalnih udruženja;
- posjeduje li interni revizor adekvatnu tehničku obuku i znanje potrebno za obavljanje interne revizije; i
- postoji li utvrđena politika zapošljavanja i edukacije revizora.

Profesionalna dužna pažnja

- jesu li aktivnosti interne revizije pravilno planirane, nadzirane, pregledane i dokumentirane; i
- postoje li adekvatni revizijski priručnici i druga literatura, programi rada i radna dokumentacija.

Komunikacija

Komunikacija između eksternog i internog revizora može biti najefikasnija onda kada interni revizor može slobodno, bez ograničenja, komunicirati s eksternim revizorom i:

- ako se sastanci održavaju u određenim intervalima tokom perioda;
- eksterni revizor se obavještava i ima pristup relevantnim izvještajima internog revizora i treba biti upoznat sa svim značajnim pitanjima koje je uočio interni revizor, a koja mogu utjecati na rad eksternog revizora; i
- eksterni revizor izvještava internog revizora o značajnim pitanjima koja mogu imati utjecaja na funkciju interne revizije.

Očekivani efekat rada internog revizora na vrste, vremenski raspored i obim postupaka eksternog revizora (Vidjeti tačku 10.)

A5. Kada je rad internog revizora značajan faktor u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka eksternog revizora, može biti korisno s internim revizorom unaprijed usaglasiti sljedeća pitanja:

- vremenski raspored rada;
- obuhvat revizije;
- značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (i ako je primjenjivo, nivo značajnosti za određene transakcije, stanja ili objavljivanja);
- predložene metode odabiranja stavki;
- dokumentaciju o obavljenom poslu; i
- postupke vezane uz pregled i izvještavanje.

Korištenje rada internog revizora (Vidjeti tačku 11.)

A6. Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka koji će se provesti na rezultatima rada internog revizora zavisit će od prosudbe eksternog revizora o riziku značajnog pogrešnog prikazivanja, ocjene funkcioniranja interne revizije i ocjene rada internog revizora. Ti postupci mogu uključivati:

KORIŠTENJE RADA INTERNIH REVIZORA

- ponovno ispitivanje stavki koje su već ispitali interni revizori;
- ispitivanje ostalih sličnih stavki; i
- posmatranje postupaka koje provode interni revizori.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 610 “Korištenje radom internih revizora” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 620
KORIŠTENJE RADA REVIZOROVOG EKSPERTA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode
započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Revizorova odgovornost za revizijsko mišljenje	3
Datum stupanja na snagu	4
Ciljevi	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Utvrđivanje potrebe za revizorovim ekspertom.....	7
Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka	8
Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog eksperta.....	9
Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta	10
Sporazum s revizorovim ekspertom.....	11
Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta	12-13
Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvještaju.....	14-15
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicija eksperta	A1-A3
Utvrđivanje potrebe za revizorovim ekspertom.....	A4-A9
Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka	A10-A13
Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog eksperta.....	A14-A20
Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta	A21-A22
Sporazum s revizorovim ekspertom.....	A23-A31

KORIŠTENJE RADA REVIZOROVOG EKSPERTA

Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta	A32-A40
Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvještaju.....	A41-A42
Dodatak: Razmatranja za sporazum između revizora i revizorovog eksperta	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 620 “Korištenje rada revizorovog eksperta” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u vezi s radom pojedinca ili organizacije sa ekspertizom izvan područja računovodstva ili revizije, kada se rad koristi kako bi pomogao revizoru u pribavljanju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.
2. Ovaj MRevS ne odnosi se na:
 - (a) situacije u kojima angažirani tim uključuje članove ili se konsultira s osobom ili organizacijom koja posjeduje ekspertizu u specijaliziranom području računovodstva ili revizije, koje uređuje MRevS 220¹, ili
 - (b) revizorovo korištenje rada pojedinaca ili organizacije s ekspertnim znanjima i vještinama u područjima različitim od računovodstva ili revizije, čijirad u tim područjima koristi subjekt kako bi lakše pripremio svoje finansijske izvještaje (ekspert menadžmenta) što se uređuje MRevS-om 500².

Revizorova odgovornost za revizijsko mišljenje

3. Revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje time što je revizor koristio rad revizorovog eksperta. Ipak, ako revizor koristeći se radom revizorovog eksperta u skladu s ovim MrevS-om, zaključi da je rad eksperta adekvatan za revizorove svrhe, on može prihvatiti nalaze, odnosno zaključke eksperta kao odgovarajuće revizijske dokaze.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

5. Ciljevi revizora su:
 - (a) utvrditi hoće li koristiti rad svoga eksperta; i
 - (b) ako koristi rad svoga eksperta, utvrditi je li rad eksperta adekvatan za svrhe revizije.

¹ MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije finansijskih izvještaja", tačke A10, A20-A22.

² MRevS 500 "Revizijski dokazi", tačke A34-A48.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Revizorov ekspert – osoba ili društvo s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi revizor kako bi mu to pomoglo u pribavljanju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Revizorov ekspert može biti ili interni revizorov ekspert (koji je partner³ ili član osoblja, uključujući privremenog člana osoblja društva za reviziju ili mreže društava) ili neki vanjski revizorski ekspert. (Vidjeti tačke A1-A3.)
 - (b) Ekspertiza – vještine, znanja i iskustvo u određenom području.
 - (c) Ekspert menadžmenta – osoba ili društvo s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju finansijskih izvještaja.

Zahtjevi

Utvrđivanje potrebe za revizorovim ekspertom

7. Ako je za stjecanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza potrebna ekspertiza izvan područja računovodstva ili revizije, revizor će utvrditi hoće li koristiti rad svoga eksperta. (Vidjeti tačke A4-A9.)

Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka

8. Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka u vezi sa zahtjevima iz tačka 9-13 ovog MRevS-a, variraju u zavisnosti od konkretnih okolnosti. U utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima takvih postupaka revizor će razmotriti: (Vidjeti tačku 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 poznavanje i iskustvo vezano za prethodne angažmane eksperta; i
 - (e) da li ekspert podliježe politikama i procedurama kontrole kvaliteta u društvu za reviziju. (Vidjeti tačke A11-A13.)

³ “Partner” i “društvo”, kada je relevantno, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihovi ekvivalenti u javnom sektoru.

Kompetentnost, sposobnost i nepristranost eksperta

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 pitanja u vezi s interesima i odnosima koji mogu ugroziti objektivnost eksperta. (Vidjeti tačke A14-A20.)

Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta

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.

Sporazum s revizorovim ekspertom

11. Revizor će s ekspertom usaglasiti, u pisanom obliku kada je odgovarajuće, sljedeća pitanja: (Vidjeti tačke A23-A26.)
- (a) vrstu, djelokrug i ciljeve rada tog eksperta; (Vidjeti tačku A27.)
 - (b) ulogu i odgovornost revizora, kao i ulogu i odgovornost eksperta; (Vidjeti tačke A28-A29.)
 - (c) vrste, vremenski raspored i obim komunikacije između revizora i tog eksperta, uključujući oblik izvještaja koji će dostaviti taj ekspert; i (Vidjeti tačku A30.)
 - (d) potrebu da se revizorov ekspert pridržava zahtjeva povjerljivosti. (Vidjeti tačku A31.)

Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta

12. Revizor će ocijeniti adekvatnost rada svog eksperta za svrhu revizije, uključujući: (Vidjeti tačku A32.)
- (a) relevantnost i osnovanost nalaza ili zaključaka eksperta i njihovu konzistentnost s ostalim revizijskim dokazima; (Vidjeti tačke A33-A34.)
 - (b) ukoliko rad eksperta uključuje korištenje značajnih pretpostavki i metoda, relevantnost i opravdanost takvih pretpostavki i metoda u datim okolnostima; i (Vidjeti tačke A35-A37.)
 - (c) ukoliko rad eksperta uključuje korištenje izvora podataka koji su značajni za njegov rad, relevantnost, potpunost i tačnost tih izvora. (Vidjeti tačke A38-A39.)
13. Ako revizor utvrdi da rad eksperta nije adekvatan za svrhu revizije, revizor će: (Vidjeti tačku A40.)

- (a) usaglasiti sa ekspertom vrste i obim daljnjih radnji; i
- (b) obaviti dodatne revizijske postupke primjerene tim okolnostima.

Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvještaju

14. Revizor se neće pozivati na rad eksperta u revizorovom izvještaju s pozitivnim mišljenjem, osim ako to ne zahtijeva zakon ili regulativa. Ako zakon ili regulativa zahtijevaju takvo pozivanje, revizor će u svom izvještaju navesti da takvo pozivanje ne umanjuje revizorovu odgovornost za revizorovo mišljenje. (Vidjeti tačku A41.)
15. Ako se revizor u svom izvještaju ipak pozove na rad svog eksperta, jer je to pozivanje važno za razumijevanje modifikacije revizorovog mišljenja, revizor će u svom mišljenju navesti da takvo pozivanje ne umanjuje revizorovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti tačku A42.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija revizorovog eksperta (Vidjeti tačku 6(a).)

- A1. Ekspertiza izvan područja računovodstva ili revizije može obuhvatati pitanja kao što su:
 - vrednovanje složenih finansijskih instrumenata, zemljišta i zgrada, postrojenja i mašina, nakita, umjetnina, antikviteta, nematerijalne imovine, imovine i obaveza stečenih poslovnim kombinacijama i imovine čija vrijednost može biti umanjena;
 - aktuarski obračuni obaveza povezanih s ugovorima o osiguranju ili mirovinskim planovima;
 - procjena rezervi nafte i gasa;
 - vrednovanje obaveza za zaštitu okoliša i troškova uklanjanja onečišćenja;
 - pravna mišljenja i tumačenja odredbi ugovora, zakona i druge regulative; i
 - analiza složenih ili neuobičajenih pitanja o usklađenosti s poreznom regulativom.
- A2. U većini će slučajeva razlika između ekspertize u računovodstvu ili reviziji i ekspertiza iz drugih područja biti vidljiva, čak i u slučajevima kada to uključuje specijalistička područja iz računovodstva ili revizije. Na primjer, pojedinca sa znanjima o primjeni računovodstvenih metoda za odgođene poreze često je lako razlikovati od eksperta za porezni zakon. Prvi nije ekspert u smislu ovog MRevS-a jer je u domenu računovodstvene ekspertize, dok je drugi ekspert u smislu ovog MRevS-a jer je u domenu pravne ekspertize. Slične razlike se mogu napraviti i u drugim područjima, na primjer,

između ekspertize u metodama računovodstva finansijskih instrumenata i ekspertize u kompleksnom sastavljanju modela za svrhe vrednovanja finansijskih instrumenata. U nekim slučajevima, međutim, naročito u onima koji uključuju novija područja računovodstvenih ili revizijskih ekspertiza, razlikovanje između specijalističkih područja računovodstva ili revizije i ekspertiza iz drugih područja je pitanje profesionalne prosudbe. Profesionalna pravila i standardi koji se primjenjuju vezi sa zahtjevima edukacije i kompetencija računovođa i revizora mogu revizoru pomoći u takvoj prosudbi.⁴

- A3. Prosuđivanje je također važno primijeniti i kada se razmatra kako na zahtjeve ovog MRevS-a utječe činjenica da revizorov ekspert može biti pojedinac ili organizacija. Na primjer, kada se ocjenjuje kompetentnost, sposobnosti objektivnost revizorovog eksperta, može se dogoditi da je ekspert neka organizacija čije je usluge revizor već koristio, dok revizor nema prethodno iskustvo s individualnim ekspertom kojem je ta organizacija dodijelila određeni angažman; ili može biti suprotno, tj. revizor može biti upoznat s radom pojedinačnog eksperta, ali ne i sa organizacijom kojoj ekspert pripada. U svakom slučaju, i lična obilježja pojedinca eksperta kao i menadžerska obilježja organizacije (kao što je sistem kontrole kvalitete koji organizacija primjenjuje) mogu biti relevantni za revizorovu procjenu.

Utvrđivanje potrebe za revizorovim ekspertom (Vidjeti tačku 7.)

- A4. Revizorov ekspert može biti potreban kako bi pomogao revizoru u jednom ili više od sljedećeg:
- stjecanju razumijevanja poslovanja subjekta i njegovog okruženja, kao i njegovih internih kontrola;
 - prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikaza;
 - utvrđivanju i implementiranju cjelokupnih reakcija na procijenjene rizike na nivou finansijskih izvještaja;
 - osmišljavanju i izvođenju daljnjih revizorskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike na nivou tvrdnje, koji uključuju testove kontrola i dokazne testove; i
 - ocjenjivanju dovoljnosti i adekvatnosti pribavljenih revizijskih dokaza za formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima.
- A5. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja mogu se, na primjer, povećati u slučaju kad je menadžmentu, za pripremu finansijskih izvještaja, potrebna ekspertiza iz drugih područja izvan računovodstva, jer to može ukazivati na određenu složenost ili da menadžment ne posjeduje dovoljno znanja u datom području. Ako prilikom pripreme finansij-

⁴ Na primjer, Međunarodni standard za edukaciju 8 "Zahtjevi kompetencija za profesionalnih revizora" može biti od pomoći.

skih izvještaja menadžment ne posjeduje sva potrebna znanja, ekspert menadžmenta se može se koristiti za bavljenje rizicima iz tog područja. Relevantne kontrole, uključujući kontrole povezane s radom eksperta menadžmenta, ako ga ima, također mogu smanjiti rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.

- A6. Ako priprema finansijskih izvještaja uključuje korištenje ekspertize izvan područja računovodstva, revizor, koji ima vještine iz računovodstva i revizije, ne mora neophodno posjedovati sva znanja potrebna u reviziji tih finansijskih izvještaja. Angažirani partner treba se uvjeriti da angažirani tim i bilo koji revizorov ekspert koji nije dio angažiranog tima, zajedno imaju prikladne kompetencije i sposobnosti obavljanja angažmana.⁵ Osim toga, od revizora se zahtijeva da ustanovi vrste, vremenski raspored i obim resursa potrebnih za obavljanje angažmana.⁶ Revizorovo odlučivanje o tome hoće li koristiti rad revizorovog eksperta i ako hoće, kada i u kojem obimu, pomaže revizoru u ostvarivanju tih zahtjeva. Revizor će možda trebati izmijeniti prijašnje odluke vezane za angažman eksperta kako revizija odmiče ili se mijenjaju prvobitne okolnosti.
- A7. Revizor koji nije ekspert u relevantnom području izvan računovodstva ili revizije ipak može steći dovoljno razumijevanje o tom području kako bi obavio reviziju bez angažmana eksperta. To razumijevanje može steći kroz, na primjer:
- iskustvo iz prijašnjih revizija kod subjekata koji zahtijevaju takve ekspertize pri izradi finansijskih izvještaja;
 - edukaciju ili profesionalno usavršavanje u određenom području. To može uključiti formalno obrazovanje ili razgovore s pojedincima koji posjeduju znanja i vještine u relevantnim područjima za svrhu revizorova poboljšavanja sposobnosti bavljenja s pitanjima iz tog područja. Takve se rasprave razlikuju od konsultacija s revizorovim ekspertom u vezi sa specifičnim skupom okolnosti nastalim tokom angažmana kada se ekspertu daju sve relevantne činjenice koje će mu omogućiti davanje stručnog savjeta o određenom pitanju⁷; i
 - diskusije s revizorima koji su obavljali slične angažmane.
- A8. U drugim slučajevima, revizor može odrediti da je potrebno, ili se odlučiti da koristi svog eksperta kako bi mu pomogao u pribavljanju dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Prilikom donošenja odluke o angažmanu eksperta treba razmotriti:
- je li menadžment koristio rad eksperta menadžmenta pri izradi finansijskih izvještaja; (Vidjeti tačku A9.)
 - vrstu i značajnost problematike, uključujući i njenu složenost;

⁵ MRevS 220, tačka 14.

⁶ MRevS 300 "Planiranje revizije finansijskih izvještaja", tačka 8(e).

⁷ MRevS 220, tačka A21.

- rizik značajnih pogrešnih prikazivanja u toj problematici; i
- očekivane vrste postupaka za reagiranje na prepoznate rizike, uključujući revizorovo poznavanje i iskustvo u radu s ekspertom na tim područjima kao i dostupnost alternativnih izvora revizijskih dokaza.

A9. U slučaju da menadžment koristi rad svog eksperta u pripremanju finansijskih izvještaja, na revizorovu odluku o tome hoće li angažirati svog eksperta također mogu utjecati faktori kao što su:

- vrsta, djelokrug i ciljevi rada eksperta menadžmenta;
- je li ekspert menadžmenta zaposlen u subjektu ili je to strana angažirana radi izvršenja određene usluge;
- obim u kojem menadžment može kontrolirati ili imati utjecaj na rad takvog eksperta;
- kompetentnost i sposobnost eksperta menadžmenta;
- podliježe li taj ekspert tehničkim standardima izvođenja ili drugim zahtjevima struke; i
- kontrole koje subjekt ima nad radom takvog eksperta.

MRevS 500⁸ sadrži zahtjeve i uputstva u pogledu utjecaja kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti eksperta menadžmenta na pouzdanost revizijskih dokaza.

Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka (Vidjeti tačku 8.)

A10. Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka u vezi s tačkama 9-13 ovog MRevS-a variraju u zavisnosti od konkretnih okolnosti. Tako, na primjer, neki od sljedećih faktora mogu ukazivati na potrebu drugačijih ili detaljnijih postupaka od uobičajenih:

- rad revizorovog eksperta odnosi se na posebno značajnu problematiku koja uključuje složene i subjektivne prosudbe;
- revizor nije prethodno koristio rad eksperta i nema prethodna saznanja o njegovoj kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti;
- revizorov ekspert se ne koristi radi savjetovanja o pojedinim pitanjima već provodi postupke koji su integralni dio revizije; i
- ekspert je za revizora eksterna strana i, samim tim, ne podliježe politikama i procedurama kontrole kvaliteta društva za reviziju.

⁸ MRevS, tačka 8.

Politike i procedure kontrole kvaliteta društva za reviziju (Vidjeti tačku 8(e).)

- A11. Revizorov interni ekspert može biti partner ili zaposlenik, uključujući i privremeno zaposlene u društvu za reviziju, i stoga podliježe politikama i procedurama kontrole kvaliteta tog društva za reviziju u skladu s Međunarodnim standardom kontrole kvaliteta 1⁹ ili nacionalnim zahtjevima¹⁰, koji su najmanje jednako zahtjevni. Alternativno, interni ekspert može biti partner ili zaposlenik, uključujući i privremeno zaposlene uz u mreži društava koja primjenjuju zajedničke politike i procedure kontrole kvaliteta kao i društvo za reviziju.
- A12. Revizorov eksterni ekspert nije član angažiranog revizorskog tima i stoga ne podliježe politikama i procedurama kontrole kvaliteta u skladu s Međunarodnim standardom kontrole kvaliteta 1.¹¹ U nekim sistemima, zakon ili druga regulativa mogu zahtijevati da se revizorov eksterni ekspert tretira kao član angažiranog tima te stoga on podliježe relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući i one koji se odnose na nezavisnost, kao i drugim zahtjevima struke, kako određuje taj zakon ili regulativa.
- A13. Angažirani tim ima pravo da se osloni na sistem kontrole kvaliteta društva, osim ako informacije dobivene od društva ili drugih strana ne nalažu drugačije.¹²

Stepen tog pouzdanja zavisi od okolnosti i može utjecati na vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka u vezi s pitanjima kao što su:

- kompetentnost i sposobnosti zasnovane na programima obuke i prijema (regrutiranja) novih osoba;
- objektivnost. Revizorovi interni eksperti podliježu relevantnim etičkim zahtjevima, kao i onima koji se odnose na nezavisnost;
- revizorova ocjena adekvatnosti rada revizorovog eksperta. Na primjer, programi obuke unutar društva za reviziju mogu omogućiti da interni ekspert stekne odgovarajuće razumijevanje povezanosti svog rada s procesom revizije. Oslanjanje na takvu obuku i ostale procese u društvu, kao što su protokoli koji definiraju djelokrug rada revizorovog internog eksperta, mogu utjecati na vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka za ocjenu adekvatnosti rada eksperta;
- poštovanje zakonskih i drugih regulatornih zahtjeva, kroz nadgledanje procesa; i
- sporazum s revizorovim ekspertom.

⁹ Međunarodni standardi kontrole kvalitete 1 “Kontrola kvaliteta za društva za reviziju i pregled finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge”, tačka 12(f).

¹⁰ MReVS 220, tačka 2.

¹¹ Međunarodni standardi kontrole kvalitete 1, tačka 12(f).

¹² MReVS 220, tačka 4.

Takvo oslanjanje ne umanjuje revizorovu odgovornost u pogledu zahtjeva ovog MRevS-a.

Kompetentnost, sposobnost i objektivnost eksperta (Vidjeti tačku 9.)

A14. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog eksperta faktori su koji značajno utječu na procjenu adekvatnosti rada eksperta u svrhu revizije. Kompetentnost je povezana s vrstom i nivoom ekspertize revizorovog eksperta. Sposobnost se odnosi na mogućnost eksperta da primjeni kompetencije u uvjetima angažmana. Faktori koji utječu na sposobnost mogu uključivati, na primjer, geografski položaj te raspoloživost vremena i resursa. Objektivnost se odnosi na moguće efekte koje predrasude, sukob interesa ili neki drugi utjecaji mogu imati na profesionalnu ili poslovnu procjenu revizorovog eksperta.

A15. Informacije vezane za ocjenu kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti revizorovog eksperta mogu doći iz različitih izvora, kao što su:

- lično iskustvo iz prethodnog rada s tim ekspertom;
- razgovor s ekspertom;
- razgovor s drugim revizorima ili drugim osobama koje su upoznate s radom konkretnog eksperta;
- poznavanje kvalifikacije eksperta, njegovog članstva u organizacijama i profesionalnim udruženjima, licenci za rad ili drugih oblika eksternog priznavanja;
- članci ili knjige koje je ekspert objavio; i
- politike i procedure kontrole kvaliteta društva za reviziju. (Vidjeti tačke A11A13.)

A16. Prilikom ocjenjivanja kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti revizorovog eksperta u obzir treba uzeti i to podliježe li njegov rad tehničkim standardima izvođenja ili drugim profesionalnim ili granskim zahtjevima kao, na primjer, poštovanju etičkih kodeksa i ostalih zahtjeva vezanih za članstvo u profesionalnim udruženjima, akreditacijskih standarda tijela koja izdaju licence ili nekih drugih zahtjeva određenih zakonom.

A17. Druga pitanja koja mogu biti relevantna uključuju:

- značaj kompetencija revizorovog eksperta za pitanja za koja će biti angažiran, uključujući područje specijalizacije eksperta. Tako se, na primjer, određeni aktuar može specijalizirati za osiguranje nekretnina ili osiguranje od nesreća ali, kad se radi o obračunu penzija, njegova ekspertiza može biti ograničena;

- kompetencije revizorovog eksperta u vezi s relevantnim računovodstvenim i revizorskim zahtjevima, na primjer, poznavanje pretpostavki i metoda, uključujući modela gdje je primjenjivo, koji su konzistentni s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i
- ukazuju li neočekivani događaji, promjene uvjeta ili prikupljeni revizorski dokazi iz obavljanja drugih revizijskih postupaka na činjenicu da je potrebno izvršiti ponovnu procjenu kompetencija, sposobnosti i objektivnosti eksperta.

A18. Mnogo je okolnosti koje mogu ugrožavati objektivnost kao što su, na primjer, prijetnje na osnovu ličnog interesa, lobiranja, poznanstva, samokontrole i zastrašivanja. Mjere zaštite mogu otkloniti ili smanjiti takve prijetnje a mogu ih kreirati eksterne strukture (na primjer, profesija eksperta, zakonodavstvo ili regulativa) ili okruženje u kojem ekspert djeluje (na primjer, politike i procedure kontrole kvaliteta). Također mogu postojati mjere zaštite specifične za određeni revizijski angažman.

A19. Ocjena značaja prijetnji po objektivnost i potreba za mjerama zaštite zavisi, između ostalog, i od uloge revizorovog eksperta i značaja njegovog rada u kontekstu revizije. Mogu postojati određene okolnosti u kojima mjere zaštite ne mogu smanjiti prijetnje na prihvatljiv nivo, na primjer, ako je predloženi revizorov ekspert pojedinac koji je imao značajnu ulogu u pripremi informacija čija se revizija obavlja, tj. ako je revizorov ekspert ujedno bio i ekspert menadžmenta.

A20. Prilikom ocjene objektivnosti revizorovog eksternog eksperta, može biti relevantno sljedeće:

- (a) ispitati ima li eventualnih poznatih interesa ili odnosa između eksperta i subjekta koji mogu utjecati na njegovu objektivnost;
- (b) raspraviti s ekspertom mjere zaštite koje se primjenjuju, uključujući profesionalne zahtjeve koji se na njega odnose i ocijeniti jesu li te mjere zaštite adekvatne za smanjenje prijetnji na prihvatljiv nivo. Interesi i odnosi koji mogu biti relevantni za raspravu s ekspertom uključuju:
 - finansijske interese;
 - poslovnu i ličnu povezanost; i
 - pružanje drugih usluga od strane eksperta ili organizacije u slučaju kada se organizacija pojavljuje u ulozi eksperta.

U određenim slučajevima, revizor može od svog eksternog eksperta zatražiti pisanu izjavu o interesima i odnosima koje taj ekspert ima sa subjektom.

Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta (Vidjeti tačku 10.)

- A21. Revizor može steći razumijevanje o području djelovanja svog eksperta na načine opisane u tački A7 ili putem razgovora s ekspertom.
- A22. Aspekti značajni za revizorovo razumijevanje ekspertovog rada uključuju sljedeće:
- ima li područje rada eksperta segmente specijalizacije koji su relevantni za reviziju; (Vidjeti tačku 17.)
 - primjenjuju li se profesionalni ili drugi standardi, odnosno zakoni i druga regulativa;
 - koje je pretpostavke i metode ekspert koristio, uključujući i modele gdje je to primjenjivo, i jesu li oni općeprihvaćeni u području rada eksperta te prikladni u svrhu finansijskog izvještavanja; i
 - prirodu internih i eksternih informacija koje ekspert koristi.

Sporazum s revizorovim ekspertom (Vidjeti tačku 11.)

- A23. Vrste, djelokrug i ciljevi rada revizorovog eksperta mogu značajno varirati, zavisno od okolnosti, tj. od uloge i odgovornosti revizora i eksperta, vrsti, vremenskom rasporedu i obimu komunikacije između eksperta i revizora. Zbog toga se zahtijeva usaglašavanje tih pitanja između revizora i eksperta, bez obzira na to radi li se o internom ili eksternom ekspertu.
- A24. Pitanja navedena u tački 8 mogu utjecati na nivo detalja i formalnost sporazuma između revizora i eksperta uključujući, gdje je to prikladno, pisani oblik sporazuma. Na primjer, faktori koji ukazuju na potrebu izrade pisanog sporazuma ili izrade detaljnijeg sporazuma od uobičajenog su:
- revizorov ekspert će imati pristup povjerljivim informacijama;
 - uloga i odgovornost revizora i eksperta razlikuju se od uobičajenih situacija;
 - zahtijeva se primjena različitih zakonodavstava više država;
 - materija kojom se bavi ekspert je vrlo složena;
 - revizor nije prethodno koristio rad eksperta; i
 - što je veći obim rada eksperta to je veći značaj tog rada za reviziju.
- A25. Sporazum između revizora i eksperta često je u formi pisma o preuzimanju obaveze. Dodatak prikazuje pitanja koja revizor može uključiti u pismo o preuzimanju obaveze ili u bilo koju drugu formu sporazuma s ekspertom.
- A26. U slučaju kada nema pisanog sporazuma između revizora i eksperta, dokazi o sporazumu mogu uključivati, na primjer:

- memorandum o planiranju ili povezane radne papire kao što je, na primjer, program revizije; i
- politike i procedure društva za reviziju. U slučaju angažmana internog eksperta, utvrđene politike i procedure mogu uključivati određena pravila vezana za rad takvog eksperta. Obim dokumentacije u revizorovoj radnoj dokumentaciji zavisi od prirode takvih politika i procedura. Na primjer, u tom se kontekstu neka dokumentacija ne mora zahtijevati ako društvo za reviziju ima razvijene detaljne protokole koji obuhvataju okolnosti u kojima se koristi rad takvog eksperta.

Vrsta, djelokrug i ciljevi rada (Vidjeti tačku 11(a).)

A27. Prilikom dogovaranja o vrsti, djelokrugu i ciljevima rada eksperta može biti relevantno uključiti razmatranje relevantnih standarda tehničkog izvođenja ili drugih zahtjeva struke kojih ekspert treba da se pridržava.

Zasebne uloge i odgovornosti (Vidjeti tačku 11(b).)

A28. Sporazum o zasebnim ulogama i odgovornostima revizora i eksperta može uključivati sljedeća pitanja:

- hoće li revizor ili ekspert izvoditi detaljne testove izvora podataka; i
- saglasnost da revizor raspravlja o nalazima i zaključcima eksperta sa subjektom i da, ako je potrebno, uključi detalje tih nalaza u osnovu za modificirano mišljenje u revizorov izvještaj; i (Vidjeti tačku A42.)
- saglasnost da se ekspert informira o revizorovim zaključcima vezanim za rad eksperta.

Radna dokumentacija (Vidjeti tačku 11(b).)

A29. Sporazum o zasebnim ulogama i odgovornostima revizora i eksperta također može uključivati odredbe o međusobnom pristupu i zadržavanju radnih materijala. Ako je ekspert član angažiranog tima, tada njegova radna dokumentacija predstavlja dio ukupne revizorove dokumentacije. Ako sporazumom nije drugačije određeno, radna dokumentacija eksternog eksperta je njegova vlastita dokumentacija i ne čini dio revizorove dokumentacije.

Komunikacija (Vidjeti tačku 11(c).)

A30. Efikasna dvosmjerna komunikacija olakšava pravilno integriranje vrsta, vremenskog rasporeda i obima ekspertovih postupaka s drugim aktivnostima u procesu revizije, ali i primjerenu modifikaciju ekspertovih ciljeva za vrijeme obavljanja revizije. Tako, na primjer, kada se rad eksperta odnosi na revizorove zaključke u vezi sa značajnim rizi-

kom, i pisani izvještaj eksperta sa zaključcima kao i usmeni izvještaji u toku provođenja aktivnosti mogu biti primjereni. Određivanje partnera ili zaposlenika koji će saradivati s ekspertom, kao i procedura komuniciranja između eksperta i subjekta olakšavaju pravovremenu i efikasnu komunikaciju, naročito kad se radi o većim angažmanima.

Povjerljivost (Vidjeti tačku 11(d).)

A31. U svrhu osiguranja povjerljivosti neophodno je da i revizor i ekspert primjenjuju relevantne zahtjeve etike. Također, određene dodatne zahtjeve može nametnuti zakon ili regulativa. Subjekt također može imati zahtjeve da određene odredbe o povjerljivosti budu dogovorene s eksternim ekspertom.

Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta (Vidjeti tačku 12.)

A32. Revizorova ocjena kompetencija, sposobnosti i objektivnosti revizorovog eksperta, kao i revizorova upućenost u područje ekspertize i vrstu rada eksperta utječu na vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupka radi ocjene adekvatnosti rada eksperta za svrhu revizije.

Nalazi i zaključci eksperta (Vidjeti tačku 12(a).)

A33. Specifični postupci za ocjenu adekvatnosti rada eksperta za svrhu revizije mogu uključiti:

- ispitivanje eksperta;
- pregled radnih materijala i izvještaja eksperta;
- pomoćne postupke kao što su, na primjer: o posmatranje rada eksperta;
 - o ispitivanje objavljenih podataka, kao što su statistički izvještaji iz uglednih, pouzdanih izvora;
 - o confirmiranje relevantnih pitanja s trećim stranama;
 - o provođenje detaljnih analitičkih testova; i
 - o ponovno izvođenje obračuna;
- rasprave s drugim relevantnim ekspertom kada, na primjer, nalazi ili zaključci eksperta nisu konzistentni s ostalim revizorskim dokazima; i
- rasprave s menadžmentom o izvještaju eksperta.

A34. Značajni faktori za ocjenjivanje relevantnosti i razumnosti nalaza ili zaključaka revizorovog eksperta, bez obzira na to jesu li u pisanoj ili nekoj drugoj formi, mogu uključiti pitanje jesu li:

- prezentirani na način koji je konzistentan sa standardima koji vrijede u ekspertovoj profesiji ili struci;
- jasno izraženi, uključujući reference na ciljeve usaglašene s revizorom, djelokrug izvršenog rada i primijenjene standarde;
- bazirani na odgovarajućem periodu i jesu li, kada je to značajno, uzeti u obzir naknadni događaji;
- predmet bilo kojih rezervacija, ograničenja u upotrebi i ako je tako, ima li to posljedice za revizora; i
- bazirani na odgovarajućem razmatranju pogrešaka ili odstupanja koje je ekspert pronašao.

Pretpostavke, metode i izvori podataka

Pretpostavke i metode (Vidjeti tačku 12(b).)

- A35. Kada revizorov ekspert ocjenjuje pretpostavke i metode koje je menadžment koristio u određivanju računovodstvenih procjena, revizorovi postupci primarno će biti orijentirani na ocjenu je li ekspert adekvatno provjerio te pretpostavke i metode. Ako je posao eksperta primarno usmjeren na izradu revizorove tačke procjene ili revizorovog raspona za poređenje s tačkom procjene menadžmenta, revizorovi postupci bit će primarno usmjereni na ocjenjivanje pretpostavki i metoda, uključujući i modela, gdje je to odgovarajuće, koje je koristio njegov ekspert.
- A36. MRevS 540¹³ razmatra pretpostavke i metode koje koristi menadžment u utvrđivanju računovodstvenih procjena, uključujući upotrebu u određenim slučajevima visoko specijaliziranih, u subjektu razvijenih modela. Iako su ova razmatranja pisana u kontekstu revizorovog stjecanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s pretpostavkama i metodama menadžmenta, ona također mogu pomoći revizoru kada ocjenjuje pretpostavke i metode koje je koristio revizorov ekspert.
- A37. Kada rad revizorovog eksperta uključuje korištenje značajnih pretpostavki i metoda, faktori relevantni za revizorovu ocjenu tih pretpostavki i metoda uključuju procjenu jesu li ti faktori:
- općeprihvaćeni u području rada eksperta;
 - konzistentni sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja;
 - zavisni od upotrebe specijaliziranih metoda; i

¹³ MRevS 540 “Revizija računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja”, tačke 8, 13 i 15.

- konzistentni s onima koje primjenjuje menadžment i ako nisu, razlog tome i kakvi su efekti tih razlika.

Izvori podataka korišteni od strane eksperta (Vidjeti tačku 12(c).)

A38. Kada rad revizorovog eksperta uključuje upotrebu posebno značajnih izvora podataka, sljedeći postupci se mogu biti koristiti u svrhu provjere tih podataka:

- provjera porijekla podataka, što uključuje i stjecanje potrebnog razumijevanja, i gdje je to primjenjivo, testiranje internih kontrola nad podacima kao i, ako je to značajno, kanalima prenosa do eksperta; i
- pregledavanje potpunosti i konzistentnosti podataka.

A39. U većini slučajeva, revizor može testirati izvore podataka. Međutim, u nekim drugim slučajevima, kada su izvori podataka visoko tehničke prirode u smislu područja ekspertize, tada izvore podataka može testirati ekspert. Ako je revizorov ekspert testirao izvore podataka, ispitivanje tog eksperta, supervizija ili pregled tih testova može biti prikladan način da revizor ocijeni pouzdanost, potpunost i tačnost tih podataka.

Neadekvatan rad (Vidjeti tačku 13.)

A40. Ako revizor zaključi da rad njegovog eksperta nije adekvatan za svrhu revizije i ako revizor ne može riješiti određena pitanja kroz dodatne revizorske postupke zahtijevane u tački 13, koje mogu uključiti daljnji angažman i revizora i eksperta ili uključiti angažiranje drugog eksperta, tada može biti potrebno da revizor izrazi modificirano mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705¹⁴ budući da nije pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvještaju (Vidjeti tačke 14-15.)

A41. U određenim slučajevima, zakon ili druga regulativa može zahtijevati pozivanje na rad revizorovog eksperta, na primjer, za svrhu transparentnosti u javnom sektoru.

A42. U određenim okolnostima može biti primjereno pozvati se na rad eksperta u revizorovom izvještaju s modificiranim mišljenjem kako bi se objasnila vrsta modifikacije. U takvim okolnostima, revizor bi trebao dobiti prethodnu dozvolu eksperta.

¹⁴ MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora", tačka 6(b).

Dodatak

(Vidjeti tačku A25.)

Razmatranja za sporazum između revizora i revizorovog eksperta

Ovaj Dodatak prikazuje pitanja koja revizor može uključiti u sporazum s ekspertom. Sljedeća pitanja služe za ilustraciju i nisu konačna; njihova je namjera poslužiti isključivo kao uputstvo koje se može koristiti u kombinaciji s razmatranjima iznijetim u ovom MRevS-u. Koja će pitanja biti uključena u tekst sporazuma zavisi od dogovorenog angažmana. Sadržaj ovog Dodatka također može pomoći u razmatranju pitanja koja će biti uključena u sporazum s internim ekspertom.

Vrste, djelokrug i ciljevi rada eksperta

- Vrste i djelokrug postupaka koje će provesti revizorov ekspert.
- Ciljevi rada revizorovog eksperta u kontekstu značajnosti i utvrđivanja rizika koji se odnose na područje angažmana eksperta i, kada je to relevantno, na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
- Svi relevantni standardi tehničkog izvođenja ili drugi zahtjevi struke kojih će se ekspert pridržavati.
- Pretpostavke i metode, uključujući i modele, kada je to primjenjivo, koje će ekspert koristiti, kao i njihov autoritet.
- Datum stupanja na snagu i, kada je to primjenjivo, period testiranja za pitanja područja rada eksperta, kao i zahtjevi vezani za naknadne događaje.

Zasebne uloge i odgovornosti revizora i eksperta

- Relevantni revizijski i računovodstveni standardi i regulatorni ili zakonski zahtjevi.
- Pristanak revizorovog eksternog eksperta da revizor može koristiti njegov izvještaj, uključujući i ostale reference u svrhu objave drugima, ili na primjer pozivanje na njega u osnovi za izražavanje modificiranog mišljenja u revizorovom izvještaju ili za objavu menadžmentu ili revizijskom odboru.
- Vrsta i obim revizorovog pregleda rada eksternog eksperta.
- Hoće li revizor ili njegov eksterni ekspert testirati izvore podataka.
- Pristup revizorovog eksternog revizora evidencijama, datotekama i osoblju subjekta, te ekspertima koje je angažovao subjekt.
- Komunikacijske procedure između revizorovog eksternog eksperta i subjekta.
- Pristup revizora radnim materijalima eksperta i obrnuto.

- Vlasništvo i kontrola radne dokumentacije za vrijeme i nakon angažmana, uključujući zahtjeve za čuvanjem datoteka.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da obavlja posao s dužnom pažnjom i vještinom.
- Kompetentnost i sposobnost revizorovog eksternog eksperta da obavi traženi posao.
- Očekivanja da će revizorov eksterni ekspert koristiti sve svoje znanje koje je relevantno za reviziju, a ako ne, da će o tome obavijestiti revizora.
- Ograničenja vezana uz povezivanje revizorovog eksternog eksperta s revizorovim izvještajem.
- Saglasnost o informiranju revizorovog eksternog eksperta o revizorovim zaključcima vezanim za njegov rad.

Komunikacija i izvještavanje

- Metode i učestalost komunikacije uključuju:
 - o način na koji će revizorov eksterni ekspert izvijestiti o svojim nalazima i zaključcima (na primjer, pisani izvještaj, usmeni izvještaj, kontinuirano izvještavanje angažiranog tima); i
 - o određivanje osoba unutar angažiranog tima koje će komunicirati s ekspertom.
- Vrijeme kada će revizorov eksterni ekspert završiti svoj posao i izvijestiti revizora o svojim nalazima ili zaključcima.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da pravovremeno izvijesti o mogućem kašnjenju završetka posla, kao i o mogućim rezervama i ograničenjima vezanim uz nalaze ili zaključke.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da pravovremeno izvijesti o slučajevima u kojima mu subjekt ograničava pristup podacima, evidencijama, datotekama, osoblju i stručnjacima angažovanim od strane subjekta.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da izvijesti revizora o svim informacijama za koje vjeruje da mogu biti relevantne za reviziju, uključujući i promjene u okolnostima o kojima je već prethodno izviješteno.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da izvijesti o okolnostima koje mogu ugroziti njegovu objektivnost, kao i zaštitnim mjerama koje može otkloniti ili smanjiti takve prijetnje na prihvatljiv nivo.

Povjerljivost

- Potreba da revizorov ekspert ispuni zahtjeve vezane za povjerljivost uključuju:
- o odredbe o povjerljivosti iz relevantnih etičkih kodeksa koje se odnose na revizora;
- o dodatne zahtjeve koji mogu biti nametnuti zakonom ili regulativom; i
- o specifične odredbe o povjerenju koje zahtijeva subjekt.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 620 “Korištenje radom revizorovog eksperta” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 700
FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKIM
IZVJEŠTAJIMA

(Na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-4
Datum stupanja na snagu	5
Ciljevi	6
Definicije	7-9
Zahtjevi	
Formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima	10-15
Oblik mišljenja	16-19
Revizorov izvještaj	20-45
Dodatne informacije prezentirane s finansijskim izvještajima	46-47
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	
Kvalitativni aspekti računovodstvene prakse subjekta	A1-A3
Objavljivanje učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u finansijskim izvještajima	A4
Opis primjenjivog okvira finansijskog izvješćivanja.....	A5-A10
Oblik mišljenja	A11-A12
Revizorov izvještaj	A13-A44
Dodatne informacije prezentirane s finansijskim izvještajima	A45-A51
Dodatak: Ilustracije revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima" treba čitati zajedno s MRevS-om 200 "Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima. On također uređuje oblik i sadržaj revizorovog izvještaja koji je izdat na osnovu revizije financijskih izvještaja.
2. MRevS 705¹ i MRevS 706² uređuju kako na oblik i sadržaj revizorovog izvještaja utječe kada revizor izrazi modificirano mišljenje ili u revizorov izvještaj uključi odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja.
3. Ovaj MrevS je napisan u kontekstu kompletnog seta financijskih izvještaja opće namjene. MRevS 800³ uređuje posebne okolnosti kada se financijski izvještaji sastavljaju u skladu s okvirom posebne namjene. MRevS 805⁴ uređuje posebne okolnosti relevantne za reviziju pojedinog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja.
4. Ovaj MRevS promovira dosljednost u revizorovom izvještaju. Kada je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima, dosljednost u revizorovom izvještaju promovira vjerodostojnost na globalnom tržištu, olakšavajući prepoznavanje onih revizija koje su obavljene u skladu s globalno priznatim standardima. On također pomaže u unaprjeđivanju razumijevanja kod korisnika i otkrivanju neuobičajenih okolnosti kada one nastanu.

Datum stupanja na snagu

5. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za periode započete 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

6. Ciljevi revizora su:
 - (a) formirati mišljenje o financijskim izvještajima koje se zasniva na ocjeni zaključaka stvorenih iz dobivenih revizijskih dokaza; i
 - (b) jasno izraziti to mišljenje u pisanom izvještaju u kojem se također opisuje osnova za to mišljenje.

¹ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

² MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora”.

³ MRevS 800 “Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene”.

⁴ MRevS 805 “Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elementa, računa i stavaka financijskog izvještaja”.

Definicije

7. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Finansijski izvještaji opće namjene – finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.
 - (b) Okvir opće namjene – okvir finansijskog izvještavanja osmišljen za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog kruga korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir usklađenosti.

Pojam “okvir fer prezentacije” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira i:

- (i) eksplicitno ili implicitno navodi da za postizanje fer prezentacije finansijskih izvještaja može biti neophodno da menadžment osigura i druge objave osim onih koje izričito zahtijeva okvir; ili
- (ii) eksplicitno navodi kako može biti neophodno da, radi postizanja fer prezentacije finansijskih izvještaja, menadžment odstupi od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti neophodna samo u izuzetno rijetkim okolnostima.

Pojam “okvir usklađenosti” koristi se za označavanje okvira finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz tačke (a) ili (b).⁵

- (c) Nemodificirano mišljenje – mišljenje koje izražava revizor kada zaključi da su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.⁶
8. Pozivanje na “finansijske izvještaje” u ovom MRevS-u odnosi se na “kompletan set finansijskih izvještaja opće namjene, uključujući i povezane bilješke”. Povezane bilješke uglavnom sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja. Zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj finansijskih izvještaja i određuju šta sve čini kompletan set finansijskih izvještaja.
9. Pozivanje na “Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja” u ovom MRevS-u odnosi se na Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja (International Financial Reporting Standards) koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board) a pozivanje na “Međunarodne

⁵ MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 13(a).

⁶ Tačke 35-36 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira usklađenosti.

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 (International Public Sector Accounting Standards Board).

Zahtjevi

Formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima

10. Revizor će formirati mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.^{7 8}
11. Kako bi formirao mišljenje, revizor treba donijeti zaključak o tome je li stekao razumno uvjerenje da su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške. Takav zaključak treba uzeti u obzir sljedeće:
 - (a) revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 330, o tome je li pribavljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza;⁹
 - (b) revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 450, o tome jesu li, pojedinačno ili zbirno, neispravljena pogrešna prikazivanja značajna;¹⁰ i
 - (c) ocjene koje zahtijevaju tačke 12-15.
12. Revizor će ocijeniti jesu li finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Ova ocjena treba uključiti razmatranje kvalitativnih aspekata računovodstvene prakse subjekta, uključujući pokazatelje moguće pristranosti u presudbama menadžmenta. (Vidjeti tačke A1-A3.)
13. Revizor će posebno ocijeniti jesu li prema zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja:
 - (a) odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike prikladno objavljene u finansijskim izvještajima;
 - (b) odabrane i primijenjene računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja te jesu li prikladne;
 - (c) računovodstvene procjene menadžmenta razumne;
 - (d) informacije prezentirane u finansijskim izvještajima relevantne, pouzdane, uporedive i razumljive;

⁷ MRevS 200, tačka 11.

⁸ Tačke 35-36 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira usklađenosti.

⁹ MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”, tačka 26.

¹⁰ MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tokom revizije”, tačka 11.

- (e) u financijskim izvještajima sadržana odgovarajuća objavljivanja kako bi omogućila da namjeravani korisnici razumiju efekte značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (Vidjeti tačku A4.); i
 - (f) pojmovi koji se koriste u financijskim izvještajima, uključujući i nazive svakog financijskog izvještaja, odgovarajući.
14. Kada se financijski izvještaji sastavljaju u skladu s okvirom fer prezentacije, ocjenjivanja koje se zahtijeva tačkama 12-13 također će uključivati je li financijskim izvještajima ostvarena fer prezentacija. Revizorova ocjena o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija treba uključivati razmatranje:
- (a) cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja; i
 - (b) prikazuju li financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke, odnosno transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.
15. Revizor će ocijeniti da li se financijski izvještaji na odgovarajući način pozivaju na, ili opisuju primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. (Vidjeti tačke A5-A10.)

Oblik mišljenja

16. Revizor će izraziti pozitivno mišljenje kada zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
17. Ako revizor:
- (a) zaključi da, na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
 - (b) ne može prikupiti dovoljno adekvatne revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705.
18. Ako financijskim izvještajima sastavljenim u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije nije postignuta fer prezentacija, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, zavisno od zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načina na koji je riješeno pitanje, odrediti je li neophodno modificirati mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevS-om 705. (Vidjeti tačku A11.)
19. Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom usklađenosti, od revizora se ne zahtijeva ocjenjivanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Međutim, ako u izuzetno rijetkim okolnostima revizor zaključi da takvi financijski izvještaji mogu navesti na pogrešne zaključke, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, zavisno od načina kako je riješeno pitanje, odrediti hoće li, i kako, to saopštiti u revizorovom izvještaju. (Vidjeti tačku A12.)

Revizorov izvještaj

20. Revizorov izvještaj treba biti u pisanom obliku. (Vidjeti tačke A13-A14.)

Revizorov izvještaj za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov

21. Revizorov izvještaj mora imati takav naslov u kojem se jasno navodi da je u pitanju izvještaj nezavisnog revizora. (Vidjeti tačku A15.)

Primalac

22. Revizorov izvještaj treba biti naslovljen na odgovarajuće primaoca u skladu s okolnostima angažmana. (Vidjeti tačku A16.)

Uvodni odjeljak

23. U uvodnom odjeljku revizorovog izvještaja treba se: (Vidjeti tačke A17-A19.)

- (a) navesti subjekt čiji su finansijski izvještaji predmet revizije;
- (b) izjaviti da je obavljena revizija finansijskih izvještaja;
- (c) navesti naziv svakog izvještaja sadržanog u finansijskim izvještajima;
- (d) pozvati na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja; i
- (e) precizirati datum ili period obuhvaćen svakim finansijskim izvještajem sadržanim u finansijskim izvještajima.

Odgovornost menadžmenta za finansijske izvještaje

24. Ovaj dio revizorovog izvještaja sadrži opis odgovornosti onih koji su u organizaciji odgovorni za sastavljanje finansijskih izvještaja. U revizorovom izvještaju se ne treba izričito pozivati na “menadžment”, nego treba koristiti pojam koji je odgovarajući u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. U nekim zakonodavstvima, može biti odgovarajuće pozvati se na one koji su zaduženi za upravljanje.

25. U revizorov izvještaj treba uključiti dio s naslovom “Odgovornost menadžmenta [ili drugi odgovarajući naziv] za finansijske izvještaje”.

26. U revizorovom izvještaju treba opisati odgovornost menadžmenta za sastavljanje finansijskih izvještaja. Opistreba uključivati objašnjenje da je menadžment odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, i za interne kontrole za koje menadžment odredi da su neophodne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške. (Vidjeti tačke A20-A23.)

27. Kada se finansijski izvještaji sastavljaju u skladu s okvirom fer prezentacije, objašnjenje odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje u revizorovom izvještaju se treba pozivati na “sastavljanje i fer prezentaciju tih finansijskih izvještaja” ili “sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju”, već prema tome što je primjereno u datim okolnostima.

Revizorova odgovornost

28. Revizorov izvještaj treba sadržavati dio s naslovom “Revizorova odgovornost”.
29. U revizorovom izvještaju se navodi da je odgovornost revizora izraziti mišljenje o finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. (Vidjeti tačku A24.)
30. U revizorovom izvještaju se navodi da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. U revizorovom izvještaju također treba objasniti kako ti standardi zahtijevaju da revizor ispunjava etičke zahtjeve te planira i obavlja reviziju kako bi stekao razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (Vidjeti tačke A25-A26.)
31. U revizorovom izvještaju treba opisati reviziju navodeći da:
- (a) revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima;
 - (b) odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, uključujući procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta kako bi osmislio revizijske postupke koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali koji nisu namijenjeni za izražavanje mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta. U okolnostima kada revizor također ima i odgovornost za izražavanje mišljenja o efikasnosti interne kontrole u okviru revizije finansijskih izvještaja, revizor će izostaviti frazu da revizorovo razmatranje interne kontrole nije namijenjeno za izražavanje mišljenja o efikasnosti interne kontrole; i
 - (c) revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena menadžmenta, kao i cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.
32. Kada se finansijski izvještaji sastavljaju u skladu s okvirom fer prezentacije, opis revizije u revizorovom izvještaju treba se pozivati na “sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja od strane subjekta” ili “sastavljanje finansijskih izvještaja od strane subjekta koji daju istinit i fer prikaz”, već prema tome što je primjereno u datim okolnostima.
33. U revizorovom izvještaju se navodi da li revizor smatra da su pribavljeni revizijski dokazi dovoljni i adekvatni kao osnova za revizorovo mišljenje.

Revizorovo mišljenje

34. Revizorov izvještaj treba sadržavati dio s podnaslovom “Mišljenje”.
35. Kada se izražava pozitivno mišljenje o finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije, u revizorovom će se mišljenju, osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva drugačije, koristiti jedna od sljedećih fraza, koje se smatraju ekvivalentnim: (Vidjeti tačke A27-A33.)
 - (a) finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, ... u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]; ili
 - (b) finansijski izvještaji istinito i fer prikazuju ... u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja].
36. Kada se izražava pozitivno mišljenje o finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom usklađenosti, revizorov izražava mišljenje da su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. (Vidjeti tačke A27, A29-A33.)
37. Ako pozivanje na primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja u revizorovom mišljenju ne podrazumijeva Međunarodne standarde finansijskog 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 mišljenju treba navesti državu porijekla okvira.

Druge odgovornosti izvještavanja

38. Ako revizor u revizorovom izvještaju o finansijskim izvještajima izvještava o drugim odgovornostima izvještavanja koje su dodatne u odnosu na revizorove odgovornosti prema ovim MRevSovima za izvještavanje o finansijskim izvještajima, te druge odgovornosti izvještavanja treba navesti u odvojenom dijelu revizorovog izvještaja koji će imati podnaslov “Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima” ili neki drugi podnaslov u skladu sa sadržajem tog dijela revizorovog izvještaja. (Vidjeti tačke A34-A35.)
39. Ako revizorov izvještaj sadrži odvojeni dio za druge odgovornosti izvještavanja, podnaslovi, izvještaji i objašnjenja navedena u tačkama 23-37 daju se ispod podnaslova “Izveštaj o finansijskim izvještajima”. “Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima” slijedi nakon “Izveštaja o finansijskim izvještajima”. (Vidjeti tačku A36.)

Potpis revizora

40. Revizorov izvještaj treba biti potpisan. (Vidjeti tačku A37.) Datum revizorovog izvještaja
41. Revizorov izvještaj treba datirati na dan koji nije prije datuma na koji je revizor pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima zasniva revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima, uključujući dokaz da su: (Vidjeti tačku A38-A41.)

- (a) sastavljeni svi izvještaji koje sadrže finansijski izvještaji, uključujući povezane bilješke uz finansijske izvještaje; i
- (b) oni koji imaju ovlast potvrdili da su preuzeli odgovornost za te finansijske izvještaje.

Revizorova adresa

42. U revizorovom izvještaju se navodi adresa u jurisdikciji u kojoj revizor posluje.

Revizorov izvještaj propisan zakonom ili regulativom

43. Ako se zakonom ili regulativom određene jurisdikcije od revizora zahtijeva korištenje određene forme ili formulacije u revizorovom izvještaju, u njemu će se pozivati na Međunarodne revizijske standarde samo ako revizorov izvještaj uključuje, kao minimum, svaki od sljedećih dijelova: (Vidjeti tačku A42.)

- (a) naslov;
- (b) primalac, kako je zahtijevano okolnostima angažmana;
- (c) uvodni odjeljak u kome se navode finansijski izvještaji koji su predmet revizije;
- (d) opis odgovornosti menadžmenta ili drugi primjereni pojam (vidjeti tačku 24) za sastavljanje finansijskih izvještaja;
- (e) opis revizorove odgovornosti da izrazi mišljenje o finansijskim izvještajima i djelokrug revizije, koji uključuje:
 - pozivanje na Međunarodne revizijske standarde i zakon ili regulativu; i
 - opis revizije u skladu s tim standardima;
- (f) odjeljak za mišljenje koji sadrži izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima i pozivanje na primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja primijenjen pri sastavljanju finansijskih izvještaja (uključujući navođenje države porijekla okvira finansijskog izvještavanja koji nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, vidjeti tačku 37);
- (g) revizorov potpis;
- (h) datum revizorovog izvještaja; i
- (i) adresu revizora.

Revizorov izvještaj za revizije obavljene u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije i Međunarodnim revizijskim standardima

44. Od revizora se može zahtijevati da obavi reviziju u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije (“nacionalnim revizijskim standardima”), ali se može tražiti dodat-

no usklađivanje sa MrevS-ovima tokom revizije. Ako se radi o takvom slučaju, u revizorovom izvještaju može se pozivati, osim na nacionalne revizijske standarde, i na Međunarodne revizijske standarde, ali će to revizor učiniti samo ako: (Vidjeti tačke A42-A44.)

- (a) nema protivrječnosti između zahtjeva iz nacionalnih revizijskih standarda i onih iz MRevS-ova koji bi vodili do toga (i) da revizor formira drugačije mišljenje, ili (ii) ne uključi odjeljak za isticanje pitanja, koji u određenim okolnostima zahtijevaju MRevS-ovi; i
 - (b) revizorov izvještaj sadrži, kao minimum, svaki od elemenata navedenih u tački 43(a)(i), kada revizor koristi formu ili formulaciju određenu nacionalnim revizijskim standardima. Pozivanje na zakon ili regulativu u tački 43(e) tumači se kao pozivanje na nacionalne revizijske standarde. U revizorovom izvještaju, u tom slučaju, treba navesti takve nacionalne revizijske standarde.
45. Kada se revizor u izvještaju poziva i na nacionalne revizijske standarde i na Međunarodne revizijske standarde, u revizorovom izvještaju treba navesti državu porijekla nacionalnih revizijskih standarda.

Dopunske informacije prezentirane sa finansijskim izvještajima (Vidjeti tačke A45-A51.)

46. Ako su dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, prezentirane s revidiranim finansijskim izvještajima, revizor će ocijeniti jesu li takve dopunske informacije jasno razdvojene od finansijskih izvještaja koji su bili predmet revizije. Ako takve dopunske informacije nisu jasno razdvojene od revidiranih finansijskih 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 izvještaju objasniti da takve dopunske informacije nisu bile predmet revizije.
47. Dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, ali su ipak sastavni dio finansijskih izvještaja jer se ne mogu jasno razdvojiti od revidiranih finansijskih izvještaja zbog svog sadržaja i načina na koji su prikazane, obuhvatit će se revizorovim mišljenjem.

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

Kvalitativni aspekti računovodstvene prakse subjekta (Vidjeti tačku 12.)

- A1. Menadžment stvara brojne prosudbe o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima.
- A2. MRevS 260 sadrži razmatranja kvalitativnih aspekata računovodstvenih praksi.¹¹ Pri razmatranju kvalitativnih aspekata računovodstvene prakse subjekta, revizor može po-

¹¹ MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”, Dodatak 2.

stati svjestan moguće pristranosti u prosudbama menadžmenta. Revizor može zaključiti da kumulativni učinak pomanjkanja neutralnosti, zajedno s učincima neispravljenih pogrešnih prikazivanja, uzrokuje da su finansijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani. Pokazatelji pomanjkanja neutralnosti, koji mogu utjecati na revizorovo ocjenjivanje jesu li finansijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani, uključuju sljedeće:

- selektivno ispravljanje pogrešnog prikazivanja na koje je menadžmentu skrenuta pažnja tokom revizije (na primjer, ispravljanje pogrešnog prikazivanja s efektom povećanja iskazanih zarada, ali ne i ispravljanje pogrešnog prikazivanja koje ima učinak na smanjivanje iskazanih zarada);
- moguću pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena.

A3. MRevS 540 uređuje moguću pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena.¹² Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta ne predstavljaju pogrešna prikazivanja za svrhe stvaranja zaključaka o razumnosti pojedinih računovodstvenih procjena. Međutim, oni mogu utjecati na revizorovu ocjenu jesu li finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Objavljivanje učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u finansijskim izvještajima (Vidjeti tačku 13(e).)

A4. Uobičajeno je da finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene prezentiraju finansijski položaj subjekta, finansijski rezultat i novčane tokove. U takvim okolnostima, revizor ocjenjuje sadrže li finansijski izvještaji adekvatne objave koje omogućavaju namjeravanim korisnicima da razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na finansijski položaj subjekta, rezultat poslovanja i novčane tokove.

Opis primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 15.)

A5. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200, sastavljanje finansijskih izvještaja od strane menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, zahtijeva uključivanje odgovarajućeg opisa primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja u finansijskim izvještajima.¹³ Taj je opis važan jer obavještava korisnike finansijskih izvještaja o okviru na kojem se zasnivaju finansijski izvještaji.

A6. Opis da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s određenim primjenjivim okvirom finansijskog izvještaja primjeren je samo ako su finansijski izvještaji u skladu sa svim zahtjevima tog okvira koji su na snazi tokom perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima.

¹² MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja", tačka 21.

¹³ MRevS 200, tačke A2-A3.

- A7. Opis primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja s nepreciznom formulacijom ili ogradama (na primjer, “finansijski izvještaji su suštinski usklađeni s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja”) nije adekvatan opis tog okvira jer korisnike finansijskih izvještaja može dovesti u zabludu .

Pozivanje na više od jednog okvira finansijskog izvještavanja

- A8. U nekim slučajevima se navodi da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s dva okvira finansijskog izvještavanja (na primjer, s nacionalnim okvirom i s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja). To može biti stoga što se od menadžmenta zahtijeva, ili je menadžment odabrao, da sastavi finansijske izvještaje u skladu s oba okvira, u kojem su slučaju oba primjenjivi okviri finansijskog izvještavanja. Takav je opis primjeren samo ako su finansijski izvještaji u skladu sa svakim okvirom pojedinačno. Kako bi se moglo smatrati da su sastavljeni u skladu s oba okvira, finansijski izvještaji trebaju istovremeno biti u skladu s oba okvira i bez potrebe usklađivanja izvještaja. U praksi istovremena usklađenosti nije vjerojatna osim ako u zakonodavstvu nije usvojen drugi okvir (na primjer, Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja) kao vlastiti nacionalni okvir ili su uklonjene sve prepreke za usklađenost s njim.
- A9. Finansijski izvještaji koji su sastavljeni u skladu s jednim okvirom finansijskog izvještavanja i sadrže bilješku ili dopunski prikaz usklađivanja rezultata s onima koji bi se prikazali prema drugom okviru, nisu sastavljeni u skladu s tim drugim okvirom. To je stoga što finansijski izvještaji ne uključuju sve informacije na način koji se zahtijeva tim drugim okvirom.
- A10. Međutim, finansijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s jednim primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja i osim toga, u bilješkama uz finansijske izvještaje opisivati stepen u kojem su finansijski izvještaji u skladu s drugim okvirom (na primjer, finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s nacionalnim okvirom koji također opisuju stepen usklađenosti s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja). Takav je opis dopunska finansijska informacija i, kao što je razmatrano u tački 47, smatra se sastavnim dijelom finansijskih izvještaja te se prema tome obuhvata revizorovim mišljenjem.

Oblik mišljenja (Vidjeti tačke 18-19.)

- A11. Mogu postojati slučajevi kada, iako su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije, nije postignuta fer prezentacija. Kada je to slučaj, moguće je da menadžment u finansijske izvještaje uključi dodatna objavljivanja povrh onih koja okvir izričito zahtjeva ili, u izuzetno rijetkim okolnostima, da odstupa od zahtjeva okvira kako bi se postigla fer prezentacija finansijskih izvještaja.
- A12. Veoma rijetko revizor smatra kako finansijski izvještaji, sastavljeni u skladu s okvirom usklađenosti, dovode u zabludu ako je revizor, u skladu s MRevS-om 210, utvrdio da je okvir prihvatljiv.¹⁴

¹⁴ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”, tačka 6(a).

Revizorov izvještaj (Vidjeti tačku 20.)

- A13. Pisani izvještaj obuhvaća i izvještaj izdat u papirnatom obliku i izvještaj izdat u elektronskoj formi.
- A14. Dodatak sadrži ilustracije revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima, koji uključuje elemente navedene u tačkama 21-42.

Revizorov izvještaj za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov (Vidjeti tačku 21.)

- A15. Naslov koji pokazuje da se radi o izvještaju nezavisnog revizora, na primjer, "Izvještaj nezavisnog revizora", potvrđuje da je revizor ispunio sve relevantne etičke zahtjeve koji se odnose na nezavisnost i stoga razlikuje taj izvještaj nezavisnog revizora od izvještaja koje su izdali drugi.

Primalac (Vidjeti tačku 22.)

- A16. Zakon ili regulativa često određuju na koga revizor treba nasloviti revizorov izvještaj u toj jurisdikciji. Revizorov izvještaj obično se naslovljuje na one za koje je izvještaj pripremljen, često ili na dioničare ili na one koji su zaduženi za upravljanje subjektom čiji su finansijski izvještaji bili predmet revizije.

Uvodni odjeljak (Vidjeti tačku 23.)

- A17. U uvodnom odjeljku navodi se, na primjer, da je revizor obavio reviziju priloženih finansijskih izvještaja poslovnog subjekta, koji obuhvaćaju [navesti naslov svakog finansijskog izvještaja sadržanog u kompletnom setu finansijskih izvještaja koji se zahtijevaju primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, navodeći datum ili period na koji se odnosi svaki finansijski izvještaj] i sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih informacija za objašnjenje.
- A18. Kada revizor sazna da će revidirani finansijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži druge informacije, kao što je godišnji izvještaj, revizor može razmotriti, ako oblik prezentacije to dozvoljava, mogućnost navođenja brojeva stranica na kojima su prezentirani revidirani finansijski izvještaji. To korisnicima pomaže da prepoznaju finansijske izvještaje na koje se odnosi revizorov izvještaj.
- A19. Revizorovo mišljenje obuhvaća kompletan set finansijskih izvještaja definiran primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Na primjer, u slučaju mnogih okvira opće namjene, finansijski izvještaji uključuju: bilans, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanim tokovima i sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. U nekim zakonodavstvima dodatne se informacije mogu također smatrati sastavnim dijelom finansijskih izvještaja.

Odgovornost menadžmenta za finansijske izvještaje (Vidjeti tačku 26.)

- A20. MRevS 200 objašnjava pretpostavke u vezi s odgovornostima menadžmenta i, kada je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, na kojim se zasniva obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima.¹⁵ Menadžment i, kada je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvaćaju odgovornost za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju. Menadžment također prihvaća odgovornost za one interne kontrole koje smatra neophodnim za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške. Opis odgovornosti menadžmenta u revizorovom izvještaju uključuje pozivanje na obje vrste odgovornosti jer to pomaže da se korisnicima objasne pretpostavke na osnovu kojih je revizija obavljena.
- A21. Mogu postojati okolnosti kada je primjereno da revizor proširi opis odgovornosti menadžmenta iz tačke 26 kako bi on, u kontekstu određenog zakonodavstva ili prirode poslovnog subjekta, odražavao dodatne odgovornosti relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja.
- A22. Tačka 26 je u skladu s načinom na koji su odgovornosti usaglašene u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma, kako se zahtijeva MRevS-om 210.¹⁶ MRevS 210 omogućava fleksibilnost navođenjem da ukoliko zakon ili regulativa propisuje odgovornosti menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s finansijskim izvještavanjem, revizor može utvrditi da zakon ili regulativa uključuje odgovornosti koje, po njegovoj prosudbi, imaju ekvivalentan učinak kao i one navedene u MRevS-u 210. Za takve odgovornosti koje su ekvivalentne, revizor može koristiti formulacije iz zakona ili regulative za njihovo opisivanje u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma. U takvim slučajevima, ta se formulacija može također koristiti u revizorovom izvještaju za opisivanje odgovornosti menadžmenta kako se zahtijeva tačkom 26. U drugim okolnostima, uključujući one kada revizor odluči da ne koristi formulaciju zakona ili regulative u pismo o preuzimanju angažmana, koristi se formulacija iz tačke 26.
- A23. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa koji propisuju odgovornosti menadžmenta mogu izričito pozivati na odgovornost za adekvatnost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga ili računovodstvenog sistema. Budući da su evidencije, knjige i sistemi sastavni dio interne kontrole (kako je definirano u MRevS-u 315¹⁷), opis u MRevS-u 210 i tački 26 ne sadrži posebno pozivanje na njih.

¹⁵ MRevS 200, tačka 13(j).

¹⁶ MRevS 210, tačka 6(b)(i)-(ii).

¹⁷ MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", tačka 4 (c).

Revizorova odgovornost (Vidjeti tačke 29-30.)

- A24. Revizorov izvještaj navodi da je odgovornost revizora izraziti mišljenje o finansijskim izvještajima na osnovu izvršene revizije, kako bi se jasno razdvojila ta odgovornost od odgovornosti menadžmenta za sastavljanje finansijskih izvještaja.
- A25. Pozivanje na korištene standarde upućuje korisnike revizorovog izvještaja da je revizija obavljena u skladu s navedenim standardima.
- A26. U skladu s MRevS-om 200, u revizorovom izvještaju revizor ne navodi usklađenost s MRevS-ovima osim ako nije postupio u skladu sa zahtjevima MRevS-a 200 i svih ostalih MRevS-ova relevantnih za reviziju.¹⁸

Revizorovo mišljenje (Vidjeti tačke 35-37.)

Formulacija revizorovog mišljenja propisana je zakonom ili regulativom

- A27. MRevS 210 objašnjava da, u nekim slučajevima, zakon ili regulativa relevantnog zakonodavstva propisuje formulaciju revizorovog izvještaja (što posebno obuhvata revizorovo mišljenje) s pojmovima koji se značajno razlikuju od zahtjeva iz MRevS-ova. U tim okolnostima, MRevS 210 zahtijeva da revizor ocijeni:
- (a) mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje dobiveno revizijom finansijskih izvještaja i, ako je to slučaj,
 - (b) može li dodatno objašnjenje u revizorovom izvještaju umanjiti mogućnost takvog pogrešnog shvaćanja.

Ako revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvještaju ne može umanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja, MRevS 210 zahtijeva da revizor ne prihvati revizijski angažman, osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva da to učini. U skladu s MRevS-om 210, revizija obavljena u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s MRevS-ovima. U skladu s tim, u revizorov izvještaj revizor ne uključuje naznaku da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.¹⁹

“Fer prezentira, u svim značajnim odrednicama” ili “istinito i fer prikazuje”

- A28. Hoće li se u nekoj određenoj jurisdikciji koristiti fraza „fer prezentira, u svim značajnim odrednicama,” ili fraza „istinito i fer prikazuje” određeno je zakonom ili regulativom kojom se uređuje revizija finansijskih izvještaja u toj jurisdikciji ili općeprihvaćenom praksom u toj jurisdikciji. Kada zakon ili regulativa zahtijeva korištenje različite formulacije, to ne utječe zahtjev iz tačke 14 ovog MRevS-a da revizor ocijeni fer prezentaciju finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

¹⁸ MRevS 200, tačka 20.

¹⁹ MRevS 210, tačka 21.

Opis informacija koje prezentiraju finansijski izvještaji

A29. U slučaju finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorovo mišljenje navodi da finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, ili istinito i fer prikazuju, informacije koje finansijski izvještaji trebaju prezentirati, na primjer, u slučaju mnogih okvira opće namjene, finansijski položaj poslovnog subjekta na kraju perioda te finansijsku uspješnost i novčane tokove subjekta za tada završeni period.

Opis primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i njegovog utjecaja na revizorovo mišljenje A30. Navođenjem primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja u revizorovom mišljenju se informiraju korisnici revizorovog izvještaja o kontekstu u kojem je izrazenorevizorovo mišljenje; ono nije namijenjeno da ograniči ocjenjivanje koje se zahtijeva u tački 14. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja navodi se riječima kao što su:

“... u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja” ili

„... u skladu s računovodstvenim načelima općeprihvaćenim u jurisdikciji X ...”.

A31. Kada primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja obuhvaća standarde finansijskog izvještavanja i zakonske ili regulatorne zahtjeve, okvir se navodi riječima kao što su “... u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja i zahtjevima iz Zakona o privrednim društvima jurisdikcije X”. MRevS 210 uređuje okolnosti kada postoji konflikt između standarda finansijskog izvještavanja i zakonskih ili regulatornih zahtjeva.²⁰

A32. Kako je navedeno u tački A8, finansijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s dva okvira finansijskog izvještavanja, pri čemu se oba smatraju primjenjivim okvirima finansijskog izvještavanja. U skladu s tim, svaki okvir sagledava se zasebno pri formiranju revizorovog mišljenja o finansijskim izvještajima, i revizorovo mišljenje u skladu s tačkama 35-36 poziva se na oba okvira, kako slijedi:

- (a) Ako su finansijski izvještaji usklađeni sa svakim okvirom pojedinačno, izražavaju se dva mišljenja: tj. da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s jednim primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (na primjer, nacionalnim okvirom) i mišljenje da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s drugim primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (na primjer, Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja). Ta mišljenja mogu biti izražena odvojeno ili u jednoj rečenici (na primjer, finansijski izvještaji su fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, u skladu s računovodstvenim načelima općeprihvaćenim u jurisdikciji X i s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja).
- (b) Ako su finansijski izvještaji usklađeni s jednim okvirom, ali ne i s drugim okvirom, može se dati pozitivno mišljenje da su finansijski izvještaji sastavljeni u

²⁰ MRevS 210, tačka 18.

skladu s jednim okvirom (na primjer, nacionalnim okvirom), ali se daje modificirano mišljenje, u skladu s MRevS-om 705, u vezi s drugim okvirom (na primjerice, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja).

A33. Kako je navedeno u tački A10, financijski izvještaji mogu prikazivati usklađenost s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i, dodatno, objavljivati stepen usklađenosti s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja. Kao što je objašnjeno u tački A46, takve dopunske informacije obuhvaćene su revizorovim mišljenjem jer se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja.

- (a) Ako objava o usklađenosti s drugim okvirom dovodi u zabludu, modificirano mišljenje se izražava u skladu s MRevS-om 705.
- (b) Ako objava ne dovodi u zabludu, ali revizor prosuđuje da je ona od takve važnosti da je ključna za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja, dodaje se odjeljak za isticanje pitanja u skladu s MRevS-om 706, u kojem se skreće pažnja na datu objavu.

Druge odgovornosti izvještavanja (Vidjeti tačke 38-39.)

A34. U nekim zakonodavstvima, pored revizorove odgovornosti prema MRevS-ovima da izvijesti o financijskim izvještajima, revizor može imati dodatnu odgovornost da izvijesti o drugim pitanjima. Na primjer, od revizora se može tražiti da izvijesti o određenim pitanjima na koja naiđe tokom revizije financijskih izvještaja. Za razliku od toga, od revizora se može tražiti da obavi određene posebne postupke i izvijesti o njima ili da izrazi mišljenje o određenim pitanjima, kao što je adekvatnost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga. Revizijski standardi u određenoj jurisdikciji često pružaju uputstva o odgovornostima revizora u vezi s određenim dodatnim odgovornostima izvještavanja u toj jurisdikciji.

A35. U nekim slučajevima, relevantni zakon ili regulativa može zahtijevati ili dopuštati revizoru da izvijesti o tim drugim odgovornostima unutar revizorovog izvještaja o financijskim izvještajima. U drugim slučajevima, može se zahtijevati ili dopuštati da revizor izvijesti o njima u zasebnom izvještaju.

A36. Te druge odgovornosti izvještavanja razmatraju se u zasebnom dijelu revizorovog izvještaja kako bi se jasno razlikovale od revizorove odgovornosti prema MRevS-ovima da izvijesti o financijskim izvještajima. Tamo gdje je relevantno, taj dio može sadržati jedan ili više podnaslova koji opisuju sadržaj tački na koje se odnose druge odgovornosti izvještavanja.

Potpis revizora (Vidjeti tačku 40.)

A37. Kao revizorov potpis se navodi ili ime društva za reviziju ili lično ime revizora ili oboje, u zavisnosti od određenog zakonodavstva. Osim revizorovog potpisa, u određenim

zakonodavstvima od revizora se zahtijeva da navede profesionalno računovodstveno zvanje ili činjenicu da su revizor ili društvo, već prema tome šta je primjereno, ipriznati od strane odgovarajućeg tijela koje vrši licenciranje u toj jurisdikciji.

Datum revizorovog izvještaja (Vidjeti tačku 41.)

- A38. Datum revizorovog izvještaja informira korisnike revizorovog izvještaja da je revizor sagledao učinke događaja ili transakcija koje je uočio i koji su nastale tog datuma. Revizorova odgovornost za događaje i transakcije nakon datuma revizorovog izvještaja uređuje se u MRevS-u 560.²¹
- A39. Budući da se revizorovo mišljenje daje o finansijskim izvještajima i odgovornost za finansijske izvještaje snosi menadžment, revizor nije u položaju da zaključi da je pribavljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza sve dok ne pribavi dokaze da su svi izvještaji koji čine finansijske izvještaje, uključujući i povezane bilješke, sastavljeni, i da je menadžment prihvatio odgovornost za njih.
- A40. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa navodi osobe ili tijela (na primjer, uprava) koji su odgovorni za stvaranje zaključka da su sastavljeni svi izvještaji koji čine finansijske izvještaje, uključujući i povezane bilješke, te određuje potreban postupak odobravanja. U takvim slučajevima, dobiva se dokaz o takvom odobravanju prije datiranja izvješća o finansijskim izvještajima. U drugim zakonodavstvima, međutim, postupak odobravanja nije propisan zakonom ili regulativom. U takvim slučajevima, postupci koje subjekt koristi za pripremu i finaliziranje svojih finansijskih izvještaja sagledavaju se u kontekstu njegovog menadžmenta i strukture upravljanja kako bi se prepoznale osobe ili tijela nadležna da potvrde da su svi izvještaji koji čine finansijske izvještaje, uključujući i s njima povezane bilješke, sastavljeni. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa navode određeni trenutak u procesu izvještavanja o finansijskim izvještajima u kojem se očekuje da je revizija završena.
- A41. U nekim zakonodavstvima, prije nego što se javno objave finansijski izvještaji, zahtijeva se da ih dioničari konačno odobre. U takvim zakonodavstvima revizoru nije neophodno konačno odobrenje dioničara da bi zaključio kako je pribavljeno dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Datum odobravanja finansijskih izvještaja za svrhu MRevS-ova je datum na koji nadležne osobe utvrde da su sastavljeni svi izvještaji koji čine finansijske izvještaje, uključujući i povezane bilješke, i da su osobe nadležne za to potvrdile da preuzimaju odgovornost za njih.

Revizorov izvještaj propisan zakonom ili regulativom (Vidjeti tačku 43.)

- A42. MRevS 200 objašnjava da se od revizora može zahtijevati da, osim MRevS-ova, ispuni i zakonske i regulatorne zahtjeve.²² U ovakvim slučajevima, revizor može imati obavezu

²¹ MRevS 560 "Naknadni događaji", tačke 10-17.

²² MRevS 200, tačka A55.

da u svom izvještaju koristi formu ili formulaciju koji se razlikuju od onih opisanih u ovom MRevS-u. Kako je objašnjeno u tački 4, dosljednost u revizorovom izvještaju, kada se revizija obavlja u skladu s MRevS-ovima, unapređuje povjerenje na globalnom tržištu tako što olakšava prepoznavanje onih revizija koje su obavljene u skladu s globalno prihvaćenim standardima. Kada se razlike između zakonskih ili regulatornih zahtjeva i MRevS-ova odnose samo na formu ili formulaciju revizorovog izvještaja i, kao minimum, svaki od elemenata navedenih u tački 43(a)(i) uključen je u revizorov izvještaj, revizorov izvještaj se može pozivati na Međunarodne revizijske standarde. U skladu s tim, u takvim okolnostima smatra se da je revizor postupio u skladu sa zahtjevima MRevS-ova, čak i kada je korištena forma ili formulacija revizorovog izvještaja precizirani zakonskim ili regulatornim zahtjevima izvještavanja. Kada ti zahtjevi određenog zakonodavstva nisu u suprotnosti s MRevS-ovima, usvajanje formata i formulacija koji se koriste u ovom MRevS-u pomaže korisnicima revizorovog izvještaja da lakše prepoznaju revizorov izvještaj kao izvještaj o reviziji obavljenoj u skladu s MRevS-ovima. (MRevS 210 uređuje okolnosti kada zakon ili regulativa propisuje formu ili formulaciju izvještaja revizora na način koji se značajno razlikuje od zahtjeva MRevS-ova.)

Revizorov izvještaj za revizije obavljene i u skladu i s revizijskim standardima određene jurisdikcije i s Međunarodnim revizijskim standardima (Vidjeti tačku 44.)

- A43. U svom izvještaju revizor se može pozvati na to da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, kao i u skladu sa nacionalnim revizijskim standardima, u slučajevima kada je revizor postupio ne samo u skladu s relevantnim nacionalnim revizijskim standardima, nego i sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.²³
- A44. Pozivanje i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde nije primjereno ako postoji konflikt između zahtjeva MRevS-ova i zahtjeva nacionalnih revizijskih standarda koji će dovesti do toga da revizor formira drugačije mišljenje ili ne uključi odjeljak za isticanje pitanja koji, u određenim okolnostima, zahtijevaju MRevS-ovi. Na primjer, neki nacionalni revizijski standardi zabranjuju revizoru uključivanje odjeljka za isticanje pitanja radi skretanja pažnje na problem vremenske neograničenosti poslovanja, dok MRevS 570 zahtijeva da revizor uključi odjeljak za isticanje pitanja u takvim okolnostima.²⁴ U takvom slučaju, revizorov izvještaj poziva se samo na revizijske standarde (ili Međunarodne revizijske standarde ili nacionalne revizijske standarde) u skladu s kojima je sastavljen revizorov izvještaj.

Dopunske informacije prezentirane s finansijskim izvještajima (Vidjeti tačku 46-47.)

- A45. U nekim se okolnostima zakonom, regulativom ili standardima od poslovnog subjekta može zahtijevati, ili on može dobrovoljno izabrati, da prezentira zajedno s finansijskim izvještajima dopunske informacije koje se ne zahtijevaju primjenjivim okvirom finan-

²³ MRevS 200, tačka A56.

²⁴ MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja", tačka 19.

sijskog izvještavanja. Na primjer, dopunske informacije mogu biti prezentirane kako bi korisnicima olakšale razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili pružile dodatna objašnjenja za određene stavke financijskih izvještaja. Takve informacije se obično prezentiraju ili u dopunskim tabelama ili kao dopunske bilješke.

- A46. Revizorovo mišljenje obuhvata dopunske informacije koje se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja zbog svog sadržaja ili načina na koji su prezentirane. Na primjer, u slučaju kada bilješke uz financijske izvještaje uključuju objašnjenje do kog stepena su financijski izvještaji usklađeni s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja. Revizorovo mišljenje će obuhvatiti bilješke ili dopunske tabele koje su unakrsno povezane s financijskim izvještajima.
- A47. Dopunske informacije obuhvaćene revizorovim mišljenjem ne treba posebno navoditi u uvodnom odjeljku revizorovog izvještaja u slučaju kad je pozivanje na bilješke u opisu izvještaja koji čine financijske izvještaje u uvodnom odjeljku dovoljno.
- A48. Zakon ili regulativa ne mora zahtijevati da se dopunske informacije obuhvate revizijom a menadžment može odlučiti da od revizora ne traži uključivanje dopunskih informacija u djelokrug revizije financijskih izvještaja.
- A49. Revizorovo ocjenjivanje jesu li dopunske informacije koje nisu obuhvaćene revizijom prezentirane na način da se može smatrati kako su pokrivena revizorovim mišljenjem, uključuje, na primjer, način na koji su te informacije prezentirane u odnosu na financijske izvještaje i ostale dopunske informacije koje su obuhvaćene revizijom, i jesu li jasno naznačeno da “nisu obuhvaćene revizijom”.
- A50. Menadžment može promijeniti način prezentacije dopunskih informacija koje nisu obuhvaćene revizijom za koje se može tumačiti da su pokrivena revizorovim mišljenjem, na primjer:
- uklanjanjem svih poveznica iz financijskih izvještaja na dopunske tabele ilibilješke koje nisu obuhvaćene revizijom tako da se informacije dovoljno jasno razgraniče na one koje jesu i na one koje nisu obuhvaćene revizijom;
 - smještajem dopunskih informacija koje nisu obuhvaćene revizijom izvan financijskih izvještaja ili, ako to u datim okolnostima nije moguće, u minimalni prostor na kraju potrebnih bilješki uz financijske izvještaje i jasno označiti da nisu obuhvaćene revizijom. Ako se bilješke koje nisu obuhvaćene revizijom pomiješaju s onima koje jesu, može se pogrešno protumačiti da su i one bile predmet revizije.
- A51. Činjenica da nije obavljena revizija dopunskih informacija ne oslobađa revizora odgovornosti da pročita te informacije kako bi otkrio značajne nedosljednosti u odnosu na financijske izvještaje koji su obuhvaćeni revizijom. Revizorova odgovornost u vezi s dopunskim informacijama koje nisu obuhvaćene revizijom dosljedna je onima opisanim u MReVS-u 720.²⁵

²⁵ MReVS 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje”.

Dodatak

(Vidjeti tačku A14.)

Ilustracije revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima

- Ilustracija 1: Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije osmišljenim da ispuni zajedničke potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama (na primjer, Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja).
- Ilustracija 2: Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom usklađenosti osmišljenim da ispuni zajedničke potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama
- Ilustracija 3: Revizorov izvještaj o konsolidiranim finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije osmišljenim da ispuni zajedničke potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama (na primjer, Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja).

Ilustracija 1:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja.**
- **Finansijske izvještaje opće namjene sastavio je menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Pored revizije finansijskih izvještaja, revizorima druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o finansijskim izvještajima²⁶

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvataju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta²⁷ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja²⁸ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji ne sadrže značajno pogrešno prikazivanje usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu revizije koju smo obavili. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo, te obavimo reviziju na način da steknemo razumno uvjerenje da finansijski izvještaji ne sadrže značajno pogrešno prikazivanje.

²⁶ Podnaslov "Izvještaj o finansijskim izvještajima" nije neophodan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – "Izvještaj o ostalim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

²⁷ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²⁸ Kada je odgovornost menadžmenta sastaviti finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve...".

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju²⁹ financijskih izvještaja od strane subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.³⁰ Revizija također uključuje ocjenjivanje adekvatnosti 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 dovoljni i adekvatni 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 dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja se razlikuju u zavisnosti od prirode drugih izvještajnih odgovornosti revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja] [Revizorova adresa]

²⁹ U slučaju fusnote 28, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

³⁰ U okolnostima kada revizor, u okviru revizije financijskih izvještaja, također ima i odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 28, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Ilustracija 2:**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja u skladu sa zakonom ili regulativom.**
- **Finansijske izvještaje opće namjene sastavio je menadžment poslovnog subjekta u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja (XYZ Zakonom) jurisdikcije X (tj. okvirom finansijskog izvještavanja, koji obuhvaća zakon ili regulativu, osmišljen da ispuni zajedničke potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama, ali koji nije okvir fer prezentacije).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvataju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta³¹ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje ovih finansijskih izvještaja u skladu sa zakonom XYZjurisdikcije X i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji ne sadrže značajno pogrešno prikazivanje usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu revizije koju smo obavili. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo, te obavimo reviziju na način da steknemo razumno uvjerenje da finansijski izvještaji ne sadrže značajno pogrešno prikazivanje.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare

³¹ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje finansijskih izvještaja od strane subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o uefikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.³² Revizija također uključuje ocjenjivanje adekvatnosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, finansijski izvještaji Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa Zakonom XYZ jurisdikcije X.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

³² U okolnostima kada revizor, u okviru revizije finansijskih izvještaja, također ima odgovornost da izrazi mišljenje o uefikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 28, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Ilustracija 3:**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Revizija konsolidiranih finansijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment matice u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana za grupu odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Pored revizije finansijskih izvještaja grupe, revizorima druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o konsolidiranim finansijskim izvještajima³³

Obavili smo reviziju priloženih konsolidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvataju konsolidirani bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, konsolidirani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta³⁴ za konsolidirane finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih konsolidiranih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja³⁵ i za one interne kontrole za koje je menadžment utvrdio da su neophodne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji ne sadrže značajno pogrešno prikazivanje, usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o ovim konsolidiranim finansijskim izvještajima na osnovu revizije koju smo obavili. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo, te obavimo reviziju na način da steknemo razumno uvjerenje da finansijski izvještaji ne sadrže značajno pogrešno prikazivanje.

³³ Podnaslov "Izvještaj o konsolidiranim finansijskim izvještajima" nije neophodan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvještaj o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

³⁴ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

³⁵ Kada je odgovornost menadžmenta sastaviti finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja i za onakve..."

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u konsolidiranim financijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju³⁶ konsolidiranih financijskih izvještaja od strane subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola.³⁷ Revizija također uključuje ocjenjivanje adekvatnosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije konsolidiranih financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, konsolidirani financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) financijski položaj Društva ABC i njegovih zavisnih društava na dan 31. decembra 20X1. godine, njihovu financijsku uspješnost i novčane tokove za godinu koja završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja se razlikuje u zavisnosti od prirode drugih izvještajnih odgovornosti revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

³⁶ U slučaju iz fusnote 35, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta.”

³⁷ U okolnostima kada revizor, u okviru revizije konsolidiranih financijskih izvještaja, također ima i odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju iz fusnote 35, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 705
MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG
REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Vrste modificiranih mišljenja	2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja	6
Određivanje vrste modifikacije revizorova mišljenja	7-15
Oblik i sadržaj revizorovog izvještaja kad je mišljenje modificirano	16-27
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	28
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Vrste modificiranih mišljenja	A1
Vrste značajnog pogrešnog prikazivanja	A2-A7
Vrste nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza	A8-A12
Posljedica nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman	A13-A15
Ostala razmatranju u vezi s negativnim mišljenjem ili suzdržanošću od mišljenja	A16
Oblik i sadržaj revizorovog izvještaja kad je mišljenje modificirano	A17-A24
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	A25
Dodatak: Ilustracije revizorovih izvještaja s modifikacijama mišljenja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom dužnošću da izda odgovarajući izvještaj u okolnostima kada, pri formiranju mišljenja u skladu s MRevS-om 700¹, revizor zaključi da je potrebna modifikacija revizorovog mišljenja o finansijskim izvještajima.

Vrste modificiranih mišljenja

2. Ovaj MRevS ustanovljuje tri vrste modificiranih mišljenja, naime, mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja. Odluka u vezi s tim koja je vrsta modificiranog mišljenja odgovarajuća zavisi od: (Vidjeti tačku A1.)
 - (a) vrste pitanja koje uzrokuje modifikaciju, tj. jesu li finansijski izvještaji značajno pogrešni ili, u slučaju nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, mogu li biti značajno pogrešni; i
 - (b) revizorove prosudbe o raširenosti efekata ili mogućim efektima problema na finansijske izvještaje.

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora je da jasno izrazi odgovarajuće modificirano mišljenje o finansijskim izvještajima koje je neophodno kada:
 - (a) revizor zaključi da, na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza, da finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
 - (b) revizor ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da bi zaključio kako su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Prožimajući – pojam se koristi u kontekstu pogrešnog prikazivanja za opisivanje učinaka ili mogućih učinaka pogrešnih prikazivanja na finansijske izvještaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti pribavljanja dovoljno ade-

¹ MRevS 700 “Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima”.

kvatnih revizijskih dokaza. Prožimajući učinci na financijske izvještaje su oni koji po prosudbi revizora:

- (i) nisu ograničeni na određene elemente, računilistavku financijskih izvještaja;
 - (ii) u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio financijskih izvještaja; ili
 - (iii) u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.
- (b) Modificirano mišljenje – mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja.

Zahtjevi

Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja

6. Revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvještaju kada:
- (a) revizor zaključi da, na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili (Vidjeti tačke A2-A7.)
 - (b) revizor ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (Vidjeti tačke A8-A12.)

Određivanje vrste modifikacije revizorovog mišljenja

Mišljenje s rezervom

7. Revizor će izraziti mišljenje s rezervom kada:
- (a) revizor, nakon što je pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili uzajedno, značajna ali ne i prožimajuća za financijske izvještaje; ili
 - (b) revizor ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će zasnovati mišljenje, ali revizor zaključuje da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, mogli biti značajni ali ne i prožimajući.

Negativno mišljenje

8. Revizor će izraziti negativno mišljenje kada revizor, nakon što je pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili zajedno, i značajna i prožimajuća za financijske izvještaje.

Suzdržanost od mišljenja

9. Revizor će se suzdržati od mišljenja kada ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će zasnivati mišljenje, i revizor zaključuje da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na finansijske izvještaje, ako ih ima, mogli biti i značajni i prožimajući.
10. Revizor će se suzdržati od mišljenja kada, u izuzetno rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, revizor zaključi da, unatoč tome što je pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi sa svakom pojedinom neizvjesnošću, nije moguće formirati mišljenje o finansijskim izvještajima zbog moguće interakcije neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog učinka na finansijske izvještaje.

Posljedica nemogućnosti dobivanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman

11. Ako, nakon prihvaćanja angažmana, revizor spozna da je menadžment nametnuo ograničenje djelokruga revizije za koje revizor smatra da će vjerovatno imati za posljedicu potrebu da se izrazi mišljenje s rezervom ili suzdrži od mišljenja o finansijskim izvještajima, revizor će zatražiti da menadžment ukloni ograničenje.
12. Ako menadžment odbije ukloniti ograničenje navedeno u tački 11, revizor će to pitanje saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako su oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom,² i utvrditi je li moguće obaviti alternativne postupke kako bi se pribavilo dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.
13. Ako revizor ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, revizor će utvrditi posljedice toga kako slijedi:
 - (a) ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na finansijske izvještaje, ako ih ima, mogli biti značajni ali ne i prožimajući, revizor će izraziti mišljenje s rezervom; ili
 - (b) ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na finansijske izvještaje, ako ih ima, mogli biti i značajni i prožimajući tako da izražavanje mišljenja s rezervom ne bi bilo primjereno ozbiljnosti situacije, revizor će: (Vidjeti tačke A13-A14.)
 - (i) povući se iz revizije, gdje je to izvodivo i moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi; ili
 - (ii) ako povlačenje iz revizije prije izdavanja revizorovog izvještaja nije izvodivo ili moguće, suzdržati se od mišljenja o finansijskim izvještajima.

² MRevS 260, "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", tačka 13.

14. Ako se revizor povuče kako je navedeno u tački 13(b)(i), prije povlačenja, revizor će saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje svako pitanje u vezi s pogrešnim prikazivanjem utvrđeno tokom revizije koje bi uzrokovalo modifikaciju mišljenja. (Vidjeti tačku A15.)

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenjem ili sa suzdržanošću od mišljenja

15. Kada revizora smatra da je neophodno izraziti negativno mišljenje ili suzdržati se od mišljenja o finansijskim izvještajima kao cjelini, revizorov izvještaj također neće uključivati ni pozitivno mišljenje u vezi s istim okvirom finansijskog izvještavanja o pojedinom finansijskom izvještaju ili jednom ili više određenih elemenata, računa ili stavki finansijskog izvještaja. Kada bi se u takvim okolnostima uključilo takvo pozitivno mišljenje u isti izvještaj³, to bi bilo kontradiktorno revizorovom negativnom mišljenju ili suzdržanosti od mišljenja o finansijskim izvještajima kao cjelini. (Vidjeti tačku A16.)

Oblik i sadržaj revizorovog izvještaja kada je mišljenje modificirano

Odjeljak s osnovom za modifikaciju

16. Kada revizor modificira mišljenje o finansijskim izvještajima, revizor će, osim određenih elemenata potrebnih prema MRevS-u 700, u revizorov izvještaj uključiti odjeljak koji sadrži opis pitanja koja uzrokuju modifikaciju. Revizor će taj odjeljak smjestiti neposredno prije odjeljka mišljenja u revizorovom izvještaju i koristiti podnaslov “Osnova za mišljenje s rezervom”, “Osnova za negativno mišljenje” ili “Osnova za suzdržanost od mišljenja”, već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti tačku A17.)
17. Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja koje se odnosi na određene iznose u finansijskim izvještajima (uključujući kvantitativne objave), revizor će u odjeljak s osnovom za modifikaciju uključiti opis i kvantifikaciju finansijskih učinaka pogrešnog prikazivanja, osim ako to nije izvodivo. Ako nije izvodivo kvantificirati finansijske učinke, revizor će to navesti u odjeljku s osnovom za modifikaciju. (Vidjeti tačku A18.)
18. Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja koje se odnosi na tekstualnu objavu, revizor će u odjeljak s osnovom za modifikaciju uključiti objašnjenje kako je objava pogrešno prikazana.
19. Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja koje se odnosi na neobjavljivanje informacije koju je trebalo objaviti, revizor će:

³ MRevS 805 “Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih finansijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki finansijskog izvještaja” bavi se okolnostima kada je revizor angažiran kako bi izrazio odvojeno mišljenje o jednom ili više elemenata, računa ili stavki finansijskih izvještaja.

- (a) raspraviti neobjavljivanje s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - (b) opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju vrstu izostavljene informacije; i
 - (c) osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, uključiti izostavljenu informaciju, pod uvjetom da je to izvodivo i da je revizor prikupio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o izostavljenoj informaciji. (Vidjeti tačku A19.)
20. Ako je modifikacija posljedica nemogućnosti dobivanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, revizor će u odjeljak s osnovom za modifikaciju uključiti razloge koji stvaraju tu nemogućnost.
21. Čak i ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili se suzdržao od mišljenja o financijskim izvještajima, revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju opisati razloge za sva ostala pitanja za koja je revizor spoznao da bi zahtijevala modifikaciju mišljenja, i njihove efekte. (Vidjeti tačku A20.)

Odjeljak mišljenja

22. Kada revizor modificira svoje mišljenje, revizor će za odjeljak mišljenja koristiti podnaslov “Mišljenje s rezervom”, “Negativno mišljenje” ili “Suzdržanost od mišljenja”, već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti tačke A21, A23-A24.)
23. Kada revizor izrazi mišljenje s rezervom zbog značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, revizor će u odjeljku mišljenja navesti da, prema revizorovom mišljenju, osim za učinke pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom:
- (a) finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja kada se izvještava u skladu sa okvirom fer prezentacije; ili
 - (b) finansijski izvještaji su sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja kada se izvještava u skladu s okvirom usklađenosti.

Kada modifikacija nastaje usljed nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, revizor će za modificiranje mišljenja koristiti odgovarajuću frazu “osim za moguće učinke pitanja ... “. (Vidjeti tačku A22.)

24. Kada revizor izrazi negativno mišljenje, revizor će u odjeljku mišljenja navesti da, prema revizorovom mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje:
- (a) finansijski izvještaji nisu fer prezentirani (ili ne prikazuju istinito i fer) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja kada se izvještava u skladu s okvirom fer prezentacije; ili

- (b) finansijski izvještaji nesusastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja kada se izvještava u skladu s okvirom usklađenosti.
25. Kada se revizor suzdržava od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, revizor će u odjeljku mišljenja navesti da:
- (a) zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, revizor nije mogao pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da bi osigurao osnovu za revizijsko mišljenje; i, u skladu s tim
 - (b) revizor ne izražava mišljenje o finansijskim izvještajima.

Opis revizorovih odgovornosti kada revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje

26. Kada revizor izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, revizor će izmijeniti opis revizorove odgovornosti kako bi naveo da revizor vjeruje da su revizijski dokazi koje je pribavio dovoljni i adekvatni za osiguranje osnove za revizorovo modificirano revizijsko mišljenje.

Opis revizorove odgovornosti kada se revizor suzdržava od mišljenja

27. Kada se revizor suzdržava od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, revizor će izmijeniti uvodni odjeljak revizorovog izvještaja kako bi naveo da je revizor bio angažiran za reviziju finansijskih izvještaja. Revizor će također izmijeniti opis revizorovih odgovornosti i opis djelokruga revizije kako bi naveo samo sljedeće: “Naša odgovornost je izraziti mišljenje o finansijskim izvještajima na osnovu obavljanja revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog, odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji bi osigurali osnovu za revizijsko mišljenje”.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

28. Kada revizor očekuje modificiranje mišljenja u revizorovom izvještaju, revizor će saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje okolnosti koje su dovele do očekivane modifikacije i nacrt teksta modifikacije. (Vidjeti tačku A25.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Vrsta modificiranih mišljenja (Vidjeti tačku 2.)

- A1. Niže prikazana tablica ilustrira kako revizorova prosudba o vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju i prožetost njegovih učinaka ili mogućih učinaka na finansijske izvještaje, utječe na vrstu mišljenja koju treba izraziti.

<i>Vrsta pitanja koje uzrokuje modifikaciju</i>	<i>Revizorova prosudba o prožetosti učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje</i>	
	<i>Značajni ali ne i prožimajući</i>	<i>Značajni i prožimajući</i>
Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani	Mišljenje s rezervom	Negativno mišljenje
Nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza	Mišljenje s rezervom	Suzdržanost od mišljenja

Vrste značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti tačku 6(a).)

- A2. MRevS 700 zahtijeva da revizor, kako bi formirao mišljenje o financijskim izvještajima, zaključuje li stečeno razumno uvjerenje o tome da su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.⁴ Taj zaključak uzima u obzir revizorovu ocjenu neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, financijskih izvještaja u skladu s MRevS-om 450.⁵
- A3. MRevS 450 definira pogrešna prikazivanja kao razliku između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave izvještavanja u financijskim izvještajima i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave zahtijevanih za njih u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U skladu s tim, značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja mogu nastati u vezi s:
- (a) primjerenošću odabranih računovodstvenih politika;
 - (b) primjenom odabranih računovodstvenih politika; ili
 - (c) primjerenošću ili adekvatnošću objava u financijskim izvještajima.

Primjerenost odabranih računovodstvenih politika

- A4. U vezi s primjerenošću računovodstvenih politika koje je odabrao menadžment, značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja može nastati kada:
- (a) odabrana računovodstvena politika nije dosljedna primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; ili
 - (b) financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke, ne predstavljaju transakcije i događaje na kojima se zasnivaju na način na koji se postiže fer prezentacija.
- A5. Okviri financijskog izvještavanja često sadrže zahtjeve obračunavanja i objavljivanja promjena u računovodstvenim politikama. Kada subjekt promijeni svoj izbor važnih računovodstvenih politika, značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja mogu nastati ukoliko subjekt ne postupa u skladu s tim zahtjevima.

⁴ MRevS 700, tačka 11.

⁵ MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tokom revizije", tačka 4(a).

Primjena odabranih računovodstvenih politika

- A6. U vezi s primjenom odabranih računovodstvenih politika, značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja može nastati:
- (a) kada menadžment nije primjenjivao odabrane računovodstvene politike dosljedno s okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući situacije kada menadžment nije dosljedno primjenjivao odabrane računovodstvene politike između perioda ili u odnosu na slične transakcije i događaje (dosljednost u primjeni); ili
 - (b) zbog metode primjene odabranih računovodstvenih politika (kao što je nenamjerna pogreška u primjeni).

Primjerenost ili adekvatnost objava u finansijskim izvještajima

- A7. U vezi s primjerenošću ili adekvatnošću objava u finansijskim izvještajima, značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja može nastati kada:
- (a) finansijski izvještaji ne uključuju sve objave koje se zahtijevaju primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
 - (b) objava u finansijskim izvještajima nije prezentirana u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; ili
 - (c) finansijski izvještaji ne osiguravaju objave neophodne za postizanje fer prezentacije.

Vrste nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza (Vidjeti tačku 6(b).)

- A8. Revizorova nemogućnost da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza (također se naziva i ograničenje djelokruga revizije) može nastati usljed:
- (a) okolnosti izvan kontrole subjekta;
 - (b) okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom revizorovog posla; ili
 - (c) ograničenja koja nametne menadžment.
- A9. Nemogućnost obavljanja određenog postupka ne predstavlja ograničenje djelokruga revizije ako revizor može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza obavljanjem alternativnih postupaka. Ako to nije moguće, primjenjuju se zahtjevi tačke 7(b) i 10, kako je odgovarajuće. Ograničenja koja nametne menadžment mogu imati druge posljedice na reviziju, kao što su posljedice na revizorovu procjenu rizika prevara i razmatranje nastavka angažmana.
- A10. Primjeri okolnosti izvan kontrole subjekta uključuju situacije kada su:
- računovodstvene evidencije subjekta bile uništene; i

- državna tijela trajno zaplijenila računovodstvene evidencije značajne komponente subjekta.

A11. Primjeri okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom revizorovog posla uključuju situacije kada:

- od subjekta se zahtijeva korištenje metode udjela za računovodstveno iskazivanje ulaganja u pridružena društva i revizor ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o financijskim informacijama tih društava kako bi ocijenio je li metoda udjela ispravno primijenjena;
- datum revizorovog imenovanja je takav da revizor ne može prisustvovati fizičkom popisu zaliha; i
- revizor utvrdi da obavljanje samo dokaznih postupaka nije dovoljno, akontrole subjekta nisu djelotvorne.

A12. Primjeri nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza, koji nastaju zbog ograničenja djelokruga revizije koje nameće menadžment, uključuju situacije kada:

- menadžment sprječava revizora u prisustvovanju fizičkom popisu zaliha; i
- menadžment sprječava revizora u traženju eksternih konfirmacija za određena stanja računa.

Posljedica nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman (Vidjeti tačke 13(b)-14.)

A13. Izvodivost povlačenja izrevizije može zavisiti odstepena dovršenosti angažmana u vrijeme kada menadžment nametne ograničenje djelokruga. Ako je revizor pred dovršenjem revizije, on može prije povlačenja odlučiti dovršiti reviziju u mjeri u kojoj je to moguće, suzdržati se od mišljenja i objasniti djelokrug ograničenja u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja.

A14. U određenim okolnostima povlačenje iz revizije nije moguće, ako zakon ili regulativa zahtijeva od revizora da nastavi revizijski angažman. To može biti slučaj kada je revizor imenovan za reviziju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora. Također to je mogući slučaj u jurisdikciji gdje je revizor imenovan za reviziju financijskih izvještaja koji obuhvaćaju određeni period ili je imenovan za određeni period i zabranjeno je povlačenje prije dovršavanja revizije tih financijskih izvještaja ili prije kraja tog perioda. Revizor može također razmotriti potrebu uključivanja odjeljka za ostala pitanja.⁶

⁶ MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora", tačka A5.

A15. Kada revizor zaključi da je povlačenje iz revizije neophodno zbog ograničenja djelokruga, može postojati profesionalni, zakonski ili regulatorni zahtjev da revizor saopšti regulatorima ili vlasnicima poslovnog subjekta pitanja u vezi s povlačenjem iz angažmana.

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenje ili sa suzdržanošću od mišljenja
(Vidjeti tačku 15.)

A16. Primjeri okolnosti izvještavanja koje nisu suprotne revizorovom negativnom mišljenju ili suzdržanosti od mišljenja, su sljedeći:

- izražavanje pozitivnog mišljenja o finansijskim izvještajima sastavljenim prema datom okviru finansijskog izvještavanja i, unutar istog izvještaja, izražavanje negativnog mišljenja o istim finansijskim izvještajima prema drugom okviru finansijskog izvještavanja⁷; i
- izražavanje suzdržanosti od mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i pozitivnog mišljenja u vezi s finansijskim položajem (vidjeti MRevS 510⁸). U tom slučaju, revizor neće izraziti suzdržanost od mišljenja o finansijskim izvještajima kao cjelini.

Oblik i sadržaj revizorovog izvještaja kada je mišljenje modificirano

Odjeljak s osnovom za modifikaciju (Vidjeti tačke 16-17, 19(b), 21.)

A17. Konzistentnost revizorovog izvještaja pomaže korisnicima u razumijevanju i prepoznavanju neuobičajenih okolnosti kada one nastanu. U skladu s tim, iako može biti nemoguće postići uniformnost u formulaciji modificiranog mišljenja i u opisu osnova za modifikaciju, poželjna je dosljednost i u obliku i u sadržaju revizorovog izvještaja.

A18. Primjer finansijskih učinaka značajnog pogrešnog prikazivanja koje revizor može opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju u revizorovom izvještaju je kvantifikacija efekata na porez na dobit, dobit prije oporezivanja, neto dobit i kapital, ako su zalihe precijenjene.

A19. Objavljivanje izostavljenih informacija u odjeljku s osnovom za modifikaciju ne bi bilo izvodivo ako:

- (a) menadžment nije pripremio objavu ili objave nisu iz nekog drugog razloga lako dostupne revizoru; ili
- (b) prema revizorovoj prosudbi, objava bi bila neopravdano opširna u odnosu na revizorov izvještaj.

⁷ Vidjeti tačku A32 MRevS-a 700 u vezi s opisom tih okolnosti.

⁸ MRevS 510 "Početni revizijski angažmani – Početna stanja", tačka 10.

A20. Negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja u vezi s određenim pitanjem opisanim u odjeljku s osnovom za rezervu ne opravdava izostavljanje opisa ostalih otkrivenih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju revizorovog mišljenja. U takvim slučajevima, objave o tim ostalim pitanjima koje je revizor spoznao mogu biti relevantne korisnicima finansijskih izvještaja.

Odjeljak mišljenja (Vidjeti tačke 22-23.)

A21. Sam naslov ovog odjeljka jasno pokazuje korisnicima da je revizorovo mišljenje modificirano i ukazuje na vrstu modifikacije.

A22. Kada revizor izrazi mišljenje s rezervom, nije adekvatno da u odjeljku mišljenja koristi izraze kao što su “u zavisnosti od” ili “u skladu s prethodnim objašnjenjem” budući da oni nisu dovoljno jasni ili ubjedljivi.

Ilustracije revizorovog izvještaja

A23. Ilustracije 1 i 2 u Dodatku sadrže revizorove izvještaje s mišljenjem s rezervom, odnosno negativnim mišljenjem, budući da su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

A24. Ilustracija 3 u Dodatku sadrži revizorov izvještaj s mišljenjem s rezervom budući da revizor ne može pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza. Ilustracija 4 sadrži suzdržanost od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za jedan element finansijskih izvještaja. Ilustracija 5 sadrži suzdržanost od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o većem broju elemenata finansijskih izvještaja. U oba posljednjaslučaja, mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na finansijske izvještaje su i značajni i prožimajući.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 28.)

A25. Saopštavanje onima koji su zaduženi za upravljanje okolnosti koje su dovele do očekivane modifikacije revizorovog mišljenja i nacrtu formulacije modifikacije omogućava:

- (a) revizoru da one koji su zaduženi za upravljanje obavijesti o namjeravanoj modifikaciji, odnosno namjeravanim modifikacijama i razlogu, odnosno razlozima (ili okolnostima) za modifikaciju, odnosno modifikacije;
- (b) revizoru da od onih koji su zaduženi za upravljanje traži saglasnost za činjenice o pitanju koje uzrokuje modifikaciju ili modifikacije, odnosno saglasnost za činjenice o pitanjima koja uzrokuju modifikaciju, odnosno modifikacije ili da potvrdi pitanja o kojima se ne slaže s menadžmentom; i
- (c) onima koji su zaduženi za upravljanje da imaju mogućnost, gdje je odgovarajuće, dati revizoru daljnje informacije i objašnjenja u vezi s pitanjem koje stvara očekivanu modifikaciju, odnosno pitanjima koja stvaraju očekivane modifikacije.

Dodatak

(Vidjeti tačke A23-24.)

Ilustracije revizorovog izvještaja s modifikacijama mišljenja

- Ilustracija 1: Revizorov izvještaj sadrži mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja.
- Ilustracija 2: Revizorov izvještaj sadrži negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja.
- Ilustracija 3: Revizorov izvještaj sadrži mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.
- Ilustracija 4: Revizorov izvještaj sadrži suzdržanost od mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za jedan element finansijskih izvještaja.
- Ilustracija 5: Revizorov izvještaj sadrži suzdržanost od mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za više elemenata finansijskih izvještaja.

Ilustracija 1:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.⁹**
- **Zalihe su pogrešno prikazane. Pogrešni prikaz smatra se značajnim, ali ne i prožimajućim za finansijske izvještaje.**
- **Osim revizije finansijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o finansijskim izvještajima¹⁰

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima zagodinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta¹¹ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja¹² i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim finansijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.

⁹ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”.

¹⁰ Podnaslov “Izvještaj o finansijskim izvještajima” nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov “Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima”.

¹¹ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹² Kad je menadžment odgovoran sastaviti finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ova rečenica može glasniti: “Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve ...”.

Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja. Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju¹³ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.¹⁴ Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Zalihe društva iskazane su u bilansu u iznosu od xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti zavisno od toga što je niže, nego isključivo po trošku što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja. Evidencije društva pokazuju da bi, da je menadžment iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti zavisno od toga koja je niža, bilo potrebno izvršiti ispravku zaliha u iznosu od xxx radi njihovog svođenja na neto nadoknadivu vrijednost. U skladu s tim, troškovi prodatih proizvoda bi se povećali za xxx a porez na dobit, neto dobit i dionički kapital bi se smanjili xxx, xxx i xxx, svaki.

Mišljenje s rezervom

Po našem mišljenju, osim za efekte pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu

¹³ U slučaju fusnote 12, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola”.

¹⁴ U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom finansijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima”. U slučaju fusnote 12, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima”.

finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za godinu koja se završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja drugih odgovornosti izvještavanja revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 2:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju konsolidiranih finansijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment matičnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Finansijski izvještaji značajno su pogrešno prikazani zbog nekonsolidiranja zavisnog društva. Smatra se da su značajna pogrešna prikazivanja prožimajuća za finansijske izvještaje. Učinci pogrešnih prikazivanja na finansijske izvještaje nisu utvrđeni jer to nije bilo izvodivo.**
- **Osim revizije konsolidiranih finansijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o konsolidiranim finansijskim izvještajima¹⁵

Obavili smo reviziju priloženih konsolidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC i njegovih tavisnih subjekata, koji obuhvaćaju konsolidirani bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, konsolidirani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja se završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta¹⁶ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih konsolidiranih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja,¹⁷ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

¹⁵ Podnaslov "Izvještaj o konsolidiranim finansijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvještaj o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

¹⁶ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁷ Kada je menadžment odgovoran za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz, ova rečenica može glasniti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve ...".

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim konsolidiranim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama datim u konsolidiranim u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja konsolidiranih finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevant za sastavljanje i fer prezentaciju¹⁸ konsolidiranih finansijskih izvještaja subjekta kako bise osmislili revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.¹⁹ Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije konsolidiranih finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješki X, Društvo nije konsolidiralo finansijske izvještaje zavisnog društva XYZ kojeg je Društvo steklo tokom 20X1., a zbog toga što Društvo još nije moglo utvrditi fer vrijednost određene značajne imovine i obaveza zavisnog društva na dan stjecanja. Ova investicija je stoga iskazana po trošku. Prema Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, zavisno društvo je trebalo biti obuhvaćeno konsolidacijom jer je pod kontrolom Društva. Da je zavisno društvo XYZ konsolidirano, to bi značajno utjecalo na mnoge elemente priloženih finansijskih izvještaja. Učinci propusta konsolidiranja na finansijske izvještaje nisu bili utvrđeni.

¹⁸ U slučaju fusnote 17, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji su odgovarajući u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

¹⁹ U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom konsolidiranih finansijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji su odgovarajući u datim okolnostima”. U slučaju fusnote 17, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su odgovarajući u datim okolnostima”.

Negativno mišljenje

Po našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje, konsolidirani finansijski izvještaji ne prezentiraju fer (ili ne prikazuju istinito i fer) finansijski položaj Društva ABC i njegovih zavisnih društava na dan 31. decembra 20X1. godine, njihovu finansijsku uspješnost i njihove novčane tokove za godinu koja završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja drugih odgovornosti izvještavanja revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 3:**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Revizor nije mogao pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi s ulaganjem u inostranu podružnicu. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza značajni, ali ne i prožimajući za finansijske izvještaje.**
- **Osim revizije finansijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izveštaj o finansijskim izvještajima²⁰

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta²¹ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja²² i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

²⁰ Podnaslov "Izveštaj o finansijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

²¹ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²² Kad je menadžment odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve ...

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju²³ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.²⁴ Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje Društva ABC u inostranu podružnicu XYZ stečeno tokom godine i obračunato po metodi udjela iskazano je u bilansu na dan 31. decembra 20X1. godine u iznosu xxx i udio Društva ABC u neto dobiti Društva XYZ u iznosu od xxx uključen je u dobit Društva ABC za tada završenu godinu. Nismo mogli pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja Društva ABC u Društvo XYZ sa stanjem na dan 31. decembra 20X1. godine i udjelu Društva ABC uneto dobiti Društva XYZ za ovu godinu jer nam je bio uskraćen pristup finansijskim informacijama, menadžmentu i revizoru Društva XYZ. U skladu s tim, nismo mogli utvrditi jesu li bila potrebna neka prepravljavanja ovih iznosa.

²³ U slučaju fusnote 22, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

²⁴ U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom finansijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 22, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Mišljenje s rezervom

Po našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za godinu koja završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja drugih odgovornosti izvještavanja revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 4:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Revizor nije mogao pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o jednom elementu finansijskih izvještaja. Odnosno, revizor također nije mogao pribaviti revizijske dokaze o finansijskim informacijama o zajedničkom pothvatu koji predstavlja 90% neto imovine društva. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza i značajni i prožimajući za finansijske izvještaje.**
- **Osim revizije finansijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o finansijskim izvještajima²⁵

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta²⁶ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja²⁷ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

²⁵ Podnaslov "Izvještaj o finansijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

²⁶ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²⁷ Kad je menadžment odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve ...

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja nismo mogli pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje.

Osnova za suzdržanost od mišljenja

Ulaganje Društva u zajednički pothvat u Društvo XYZ (država X) iskazano je u bilansu u iznosu od xxx, što predstavlja preko 90% neto imovine Društva sa stanjem na dan 31. decembra 20X1. godine. Nije nam bio dopušten pristup menadžmentu i revizorima Društva XYZ, kao ni revizijskoj dokumentaciji revizora Društva XYZ. Kao posljedica toga, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li potrebna neka prepravljavanja u vezi s proporcionalnim udjelom Društva u imovini u zajednički kontroliranom Društvu XYZ, njegovim proporcionalnim udjelom u obavezama Društva XYZ za koje zajednički odgovora, njegovom proporcionalnom udjelu u prihodima i rashodima Društva XYZ za završenu godinu i stavkama od kojih se sastoji izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima.

Suzdržanost od mišljenja

Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izvještajima.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja drugih odgovornosti izvještavanja revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 5:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Revizor nije mogao pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o više elemenata finansijskih izvještaja. Tako revizor nije mogao pribaviti revizijske dokaze o zalihama i potraživanjima iz poslovanja. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza i značajni i prožimajući za finansijske izvještaje.**
- **Osim za reviziju finansijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o finansijskim izvještajima²⁸

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta²⁹ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja³⁰ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog

²⁸ Podnaslov "Izvještaj o finansijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

²⁹ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

³⁰ Kad je menadžment odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve ...

u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja nismo mogli pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje.

Osnova za suzdržanost od mišljenja

Bili smo imenovani kao revizori Društva nakon 31. decembra 20X1. godine i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku i kraju godine. Nismo se mogli uvjeriti drugim načinima u količine zaliha sa stanjem na dan 31. decembra 20X0. i 20X1. godine koje suiskazane u bilansu u iznosima od xxx i xxx. Osim toga, uvođenje novog kompjutoriziranog sistema za potraživanja iz poslovanja u septembru 20X1. godine rezultiralo je brojnim pogreškama u iskazivanju potraživanja. Na datum našeg revizijskog izvještaja, menadžment još uvijek radi na otklanjanju nedostataka u sistemu i ispravljanja grešaka. Nismo mogli drugim postupcima konfirmirati ili verificirati potraživanja iz poslovanja iskazana u bilansu sa stanjem na dan 31. decembra 20X1. godine u iznosu od xxx. Zbog ovih pitanja nismo mogli utvrditi jesu li potrebna neka prepravljavanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja, i stavkama od kojih se sastoji račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjeni kapitala i izvještaj o novčanom toku.

Suzdržanost od mišljenja

Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izvještajima.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja drugih odgovornosti izvještavanja revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 705 “Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 706

ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvještaju	6-7
Odjeljci za ostala pitanja u revizorom izvještaju	8
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	9
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvještaju	A1-A4
Odjeljci za ostala pitanja u revizorovom izvještaju	A5-A11
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	A12
Dodatak 1: Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za isticanje pitanja	
Dodatak 2: Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za ostala pitanja	
Dodatak 3: Ilustracija revizorovog izvještaja koja sadrži odjeljak za isticanje pitanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje dodatno saopštavanje u revizorovom izvještaju kada revizor smatra da je neophodno:
 - (a) usmjeriti pažnju korisnika na pitanje ili pitanja prezentirana ili objavljena u finansijskim izvještajima koja su od fundamentalnog značaja za razumijevanje finansijskih izvještaja od strane korisnika; ili
 - (b) usmjeriti pažnju korisnika na neko pitanje ili neka pitanja, osim na ona koja su prezentirana ili objavljena u finansijskim izvještajima, koja su relevantna korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvještaja.
2. Dodaci 1 i 2 navode MRevS-ove koji sadrže konkretne zahtjeve da revizor uključi odjeljke za isticanje pitanja ili odjeljke za ostala pitanja u revizorov izvještaj. U tim okolnostima, primjenjuju se zahtjevi ovog MRevS-a u vezi s oblikom i položajem ovih odjeljaka.

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora, nakon što je formirao mišljenje o finansijskim izvještajima, je da usmjeri pažnju korisnika, kada je to po revizorovoj prosudbi neophodno, i to jasnim dodatnim saopštenjima i revizorovom izvještaju, na:
 - (a) pitanje koje je, iako je primjereno prezentirano ili objavljeno u finansijskim izvještajima, od takve važnosti da je ono ključno za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja; ili
 - (b) ako je odgovarajuće, sva druga pitanja koja su relevantna za korisnikovo razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvještaja.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Odjeljak za isticanje pitanja – odjeljak uključen u revizorov izvještaj koji se odnosi na pitanje prikladno prezentirano ili objavljeno u finansijskim izvještajima i koje je, po revizorovoj prosudbi, od fundamentalnog značaja za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja.

- (b) Odjeljak za ostala pitanja – odjeljak uključen u revizorov izvještaj koji se odnosi na pitanja koja nisu prezentirana ili objavljena u finansijskim izvještajima a po revizorovoj prosudbi su relevantna korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvještaja.

Zahtjevi

Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvještaju

6. Ako revizor smatra da je neophodno usmjeriti pažnju korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u finansijskim izvještajima koje je, po revizorovoj prosudbi, od fundamentalnog značaja za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja, revizor će u revizorov izvještaj uključiti odjeljak za isticanje pitanja, pod uvjetom da je revizor pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da to pitanje nije značajno pogrešno prikazano u finansijskim izvještajima. Takav odjeljak odnosi se samo na informacije prezentirane ili objavljene u finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačke A1-A2.)
7. Kada revizor u revizorov izvještaj uključi odjeljak za isticanje pitanja, revizor će:
- (a) odjeljak za isticanje pitanja uključiti neposredno nakon odjeljka mišljenja u revizorovom izvješću;
 - (b) koristiti naslov “Isticanje pitanja” ili drugi odgovarajući naslov;
 - (c) u odjeljku jasno navesti pitanje koje se ističe i na to gdje se u finansijskim izvještajima mogu pronaći relevantne objave koje cjelovito opisuju pitanje; i
 - (d) navesti da revizorovo mišljenje nije modificirano u vezi s istaknutim pitanjem. (Vidjeti tačke A3-A4.)

Odjeljci za ostala pitanja u revizorovom izvještaju

8. Ako revizor smatra da je neophodno saopštiti pitanje koje nije prezentirano ili objavljeno u finansijskim izvještajima, a koje je, po revizorovoj prosudbi, relevantno za korisnikovo razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvještaja, i ovakvo saopštavanje nije zabranjeno zakonom ili regulativom, revizor će to učiniti u odjeljku izvještaja s naslovom “Ostala pitanja” ili drugim podgovarajućim naslovom. Revizor će taj odjeljak uključiti neposredno nakon odjeljka mišljenja i bilo kojeg odjeljka za isticanje pitanja ili na drugom mjestu u revizorovom izvještaju, ukoliko je sadržaj odjeljka za ostala pitanja relevantan za odjeljak ostalih odgovornosti izvještavanja. (Vidjeti tačke A5-A11.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

9. Ako revizor namjerava da u revizorov izvještaj uključi odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, revizor će saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje tu namjeru i predloženu formulaciju tog odjeljka. (Vidjeti tačku A12.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvještaju

Okolnosti u kojima može biti neophodan odjeljak za isticanje pitanja (Vidjeti tačku 6.)

- A1. Primjeri okolnosti kada revizor može smatrati da je neophodno uključiti odjeljak za isticanje pitanja su:
- neizvjesnost u vezi s budućim ishodom specijalne parnice ili postupka regulatora;
 - prijevremena primjena (gdje je dopušteno) računovodstvenih standarda (na primjer, novog Međunarodnog standarda finansijskog izvještavanja) koji ima prožimajući učinak na finansijske izvještaje prije stupanja na snagu; i
 - velika katastrofa koja je imala ili i dalje ima značajan utjecaj na finansijski položaj subjekta.
- A2. Česta upotreba odjeljaka za isticanje pitanja umanjuje efikasnost revizorovog saopštavanja takvog pitanja. Osim toga, ako se u odjeljak za isticanje pitanja uključi više informacija nego što je prezentirano ili objavljeno u finansijskim izvještajima, može se stvoriti dojam da pitanje nije bilo primjereno prezentirano ili objavljeno; u skladu s tim, tačka 6 korištenje odjeljka za isticanje pitanja ograničava na pitanja prezentirana ili objavljena u finansijskim izvještajima.

Uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorov izvještaj (Vidjeti tačku 7.)

- A3. Uključenost odjeljka za isticanje pitanja u revizorov izvještaj ne utječe na revizorovo mišljenje. Odjeljak za isticanje pitanja nije zamjena za:
- (a) revizorovo izražavanje mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja ili suzdržavanja od mišljenja, kada to zahtijevaju okolnosti određenog revizijskog angažmana (vidjeti MRevS 705¹); ili
 - (b) objave u finansijskim izvještajima koje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja zahtijeva od menadžmenta.
- A4. Ilustracija izvještaja u Dodatku 3 uključuje odjeljak za isticanje pitanja u revizorovom izvještaju koji sadrži mišljenje s rezervom.

¹ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora “.

Odjeljci za ostala pitanja u revizorovom izvještaju (Vidjeti tačku 8.)

Okolnosti u kojima može biti neophodan odjeljak za ostala pitanja

Relevantnost za korisnikovo razumijevanje revizije

- A5. U rijetkim okolnostima kada se revizor ne može povući iz angažmana, iako se smatra da su mogući prožimajući učinci nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza zbog ograničenja djelokruga revizije koji je nametnuo menadžment,² revizor može smatrati neophodnim uključiti odjeljak za ostala pitanja u revizorov izvještaj kako bi objasnio zašto mu nije moguće povući se iz angažmana.

Relevantnost za korisnikovo razumijevanje revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvještaja

- A6. Zakon, regulativa ili općeprihvaćena praksa u jurisdikciji može zahtijevati ili dopustiti revizoru da doda detalje o pitanjima koja pružaju dodatna objašnjenja revizorovih odgovornosti u reviziji finansijskih izvještaja ili o revizorovom izvještaju. Gdje je relevantno, može se koristiti jedan ili više podnaslova za opisivanje sadržaja odjeljka za ostala pitanja.
- A7. Odjeljak za ostala pitanja ne bavi se okolnostima u kojim revizor ima druge odgovornosti izvještavanja, osim revizorovih odgovornosti prema MRevS-ovima da izvijesti o finansijskim izvještajima (vidjeti dio “Ostale odgovornosti izvještavanja” u MRevS-u 700³), ili kada se od revizora traži da obavi i izvijesti o određenim dodatnim postupcima ili izrazi mišljenje o određenim pitanjima.

Izveščivanje o više setova finansijskih izvještaja

- A8. Poslovni subjekt može sastaviti jedan set finansijskih izvještaja u skladu s okvirom opće namjene (na primjer, nacionalnim okvirom) i drugi set finansijskih izvještaja u skladu s drugim okvirom opće namjene (na primjer, Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja) te angažirati revizora da izvijesti o oba seta finansijskih izvještaja. Ako revizor utvrdi da su okviri prihvatljivi u datim okolnostima, u revizorov izvještaj revizor može uključiti odjeljak za ostala pitanja, pozivajući se na činjenicu da je poslovni subjekt sastavio drugi set finansijskih izvještaja u skladu s drugim okvirom opće namjene te da je revizor izdao izvještaj o tim finansijskim izvještajima.

Ograničenje distribucije ili korištenja revizorovog izvještaja

- A9. Finansijski izvještaji sastavljeni za određene namjene mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene jer su namjeravani korisnici utvrdili da takvi finansijski izvještaji opće namjene zadovoljavaju njihove potrebe za finansijskim informacijama. Budući da je revizorov izvještaj namijenjen za određene korisnike, revizor može smatrati

² Vidjeti tačku 13(b)(ii) MRevS-a 705 za razmatranje tih okolnosti.

³ MRevS 700 “Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima”, tačke 38-39.

ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA
U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA

da je u tim okolnostima neophodno uključiti odjeljak za ostala pitanja, u kojem navodi da je revizorov izvještaj namijenjen isključivo namjeranim korisnicima i nije za distribuciju drugim stranama ili korištenje drugih strana.

Uključivanje odjeljka za ostala pitanja u revizorov izvještaj

- A10. Sadržaj odjeljka za ostala pitanja jasno pokazuje da se za takva pitanja ne zahtijeva prezentiranje i objavljivanje u finansijskim izvještajima. Odjeljak za ostala pitanja ne uključuje informacije koje revizor ne smije objaviti u skladu sa zakonom, regulativom ili drugim profesionalnim standardima, na primjer, etičkim standardima u vezi s povjerljivošću informacija. Odjeljak za ostala pitanja također ne uključuje informacije za koje se zahtijeva da ih pruži menadžment.
- A11. Pozicija odjeljka za ostala pitanja zavisi od sadržaja informacija koje treba saopštiti. Kada se odjeljak za ostala pitanja uključuje radi usmjeravanja pažnje korisnika na pitanja koja su relevantna za njihovo razumijevanje revizije finansijskih izvještaja, odjeljak se uključuje neposredno nakon odjeljka mišljenja ili bilo kojeg odjeljka za isticanje pitanja. Kada se odjeljak za ostala pitanja uključuje radi usmjeravanja pažnje korisnika na pitanja u vezi s ostalim odgovornostima izvještavanja koje su razmatrane u revizorovom izvještaju, odjeljak se može uključiti pod podnaslov "Izvještaj od drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima". Alternativno, kada je relevantan za sve revizorove odgovornosti ili korisnikovo razumijevanje revizorovog izvještaja, odjeljak za ostala pitanja može biti dio posebnog odjeljka koji slijedi nakon dijela za izvještaj o finansijskim izvještajima i dijela za izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti tačku 9.)

- A12. Takvo komuniciranje omogućava da oni koji su zaduženi za upravljanje budu upoznati sa sadržajem svakog posebnog pitanja koji revizor namjerava istaknuti u revizorovom izvještaju i omogućava im da dobiju dodatna pojašnjenja od revizora gdje je to neophodno. Kada se uključivanje odjeljka za ostala pitanja u vezi s određenim pitanjem u revizorov izvještaj ponavlja u svakom sljedećem angažmanu, revizor može odlučiti da nije neophodno ponavljati komuniciranje u svakom angažmanu.

Dodatak 1

(Vidjeti tačku 2.)

Spisak MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za isticanje pitanja

Ovaj dodatak navodi tačke u ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma, koje zahtijevaju da revizor u određenim okolnostima u revizorov izvještaj uključi odjeljak za isticanje pitanja. Ovaj spisak nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima iz MRevS-ova.

- MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana” – tačka 19(b)
- MRevS 560 “Naknadni događaji» – tačke 12(b) i 16
- MRevS 570 “Vremenska neograničenost poslovanja” – tačka 19
- MRevS 800 “Posebna razmatranja – Revizije finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene” – tačka 14

Dodatak 2

(Vidjeti tačku 2.)

Spisak MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za ostala pitanja

Ovaj dodatak navodi tačke u ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma koje zahtijevaju da revizor u određenim okolnostima u revizorov izvještaj uključi odjeljak za isticanje pitanja. Ovaj spisak nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima iz MRevS-ova.

- MRevS 560 “Naknadni događaji» – tačke 12(b) i 16
- MRevS710”Uporedneinformacije–uporedniiznosiuporednifinansijski izvještaji” – tačke 13-14, 16-17 i 19
- MRevS 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže finansijske izvještajekoji su bili predmet revizije” – tačka 10(a)

Dodatak 3

(Vidjeti tačku A4.)

Ilustracija revizorovog izvještaja koji uključuje odjeljak za isticanje pitanja

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Revizija kompletnog seta finansijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.⁴**
- **Postoji neizvjesnost u vezi s pitanjem otvorenog izuzetnog sudskog spora.**
- **Odstupanje od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja ima za posljedicu mišljenje s rezervom.**
- **Osim za reviziju finansijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvještavanja u skladu sa zahtjevima lokalnog zakona.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o finansijskim izvještajima⁵

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost menadžmenta⁶ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja⁷ i za one interne kontrole za koje me-

⁴ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”.

⁵ Podnaslov “Izvještaj o finansijskim izvještajima” nije neophodan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – “Izvještaj o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima”.

⁶ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁷ Kada je menadžment odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: “Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve...”.

nadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne zasastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja⁸ subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.⁹ Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljno adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kratkoročne utržive vrijednosne papire Društvo je iskazalo u bilansu u vrijednosti xxx. Menadžment nije vrednovao te vrijednosne papire po tržišnoj vrijednosti nego po trošku, što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja. Evidencije Društva pokazuju da bi Društvo priznalo nerealizirani gubitak u računu dobiti i gubitka za tu godinu u iznosu od xxx da je menadžment vrednovao utržive vrijednosne papire po tržišnim vrijednostima. Knjigovodstveni iznos vrijednosnih papira u bilansu na dan 31. decembra 20X1. godine bio bi umanjen za isti iznos a porez na dobit, neto dobit i dionički kapital umanjili bi se za iznose xxx, xxx i xxx.

⁸ U slučaju fusnote 7, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta".

⁹ U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom finansijskih izvještaja, također ima odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima". U slučaju fusnote 7, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima".

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili istinito i fer prikazuju), finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i novčane tokove za godinu koja završava na taj dan, u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Isticanje pitanje

Skrećemo pažnju na bilješku X u finansijskim izvještajima koja opisuje neizvjesnost¹⁰ u vezi sa sudskim sporom protiv Društva XYZ. U vezi s tim pitanjem naše mišljenje nije s rezervom.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od sadržaja drugih odgovornosti izvještavanja revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

¹⁰ U isticanju neizvjesnosti, revizor koristi istu terminologiju koja je korištena u bilješkama uz finansijske izvještaje.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 710
UPOREDNE INFORMACIJE – UPOREDNI IZNOSI I UPOREDNI
FINANSIJSKI IZVJEŠTAJI

(Na snazi za finansijske izvještaje za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Vrste uporednih informacija	2-3
Datum stupanja na snagu	4
Ciljevi	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Revizijski postupci	7-9
Revizijsko izvještavanje	10-19
Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Revizijski postupci	A1
Revizijsko izvještavanje	A2-A11
Dodatak: Ilustracije revizorovog izvještaja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 710 “Uporedne informacije – uporedni iznosi i uporedni finansijski izvještaji” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u reviziji finansijskih izvještaja povezane s uporednim informacijama. Ako je reviziju finansijskih izvještaja za prethodni period obavio prethodni revizor ili, ako revizija nije uopšte obavljena, također se primjenjuju zahtjevi i uputstva iz MRevS-a 510¹ u vezi s početnim stanjima.

Vrste uporednih informacija

2. Vrsta uporednih informacija koje se prezentiraju u finansijskim izvještajima subjekta zavisi od zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Postoje dva različita opća pristupa revizorovim odgovornostima izvještavanja u vezi s takvim uporednim informacijama, a to su uporedni iznosi i uporedni finansijski izvještaji. Pristup koji treba primijeniti često je određen zakonom ili regulativom, ali također može biti određen i uvjetima angažiranja.
3. Ključne razlike u revizijskom izvještavanju između pristupa:
 - (a) za uporedne iznose, revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima odnosi se isključivo na tekući period; dok
 - (b) za uporedne finansijske izvještaje, revizorovo mišljenje odnosi se na svaki period za koji su prezentirani finansijski izvještaji.

Ovaj MRevS obrađuju revizorove odgovornosti izvještavanja za svaki od navedenih pristupa posebno.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS je na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode započete 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

5. Ciljevi revizora su:
 - (a) pribaviti dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li uporedne informacije u finansijskim izvještajima prezentirane, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima za uporedne informacije iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; i
 - (b) izvijestiti u skladu s revizorovim odgovornostima izvještavanja.

¹ MRevS 510 “Početni revizijski angažmani – Početna stanja”.

Definicije

6. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Uporodne informacije – iznosi i objave uključene u financijske izvještaje u vezi s jednim ili više prethodnih perioda u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
 - (b) Uporodni iznosi – uporedne informacije gdje su iznosi i druge objave za prethodni period uključeni kao sastavni dio financijskih izvještaja tekućeg perioda, i namijenjeni su da se tumače povezano isključivo s iznosima i drugim objavama koje se odnose na tekući period (u daljem tekstu “iznosi tekućeg perioda”). Nivo detaljnosti prezentiranja uporednih iznosa i objava prvenstveno je određen njihovom relevantnošću za iznose tekućeg perioda.
 - (c) Uporodnifinancijski izvještaji – uporedne informacije gdje se iznosi i druge objave za prethodni period uključuju radi upoređivanja s financijskim izvještajima tekućeg perioda ali, ako su predmet revizije, na njih se poziva u revizorovom mišljenju. Nivo informacija uključenih u te uporedne financijske izvještaje uporediv je s onim iz financijskih izvještaja tekućeg perioda.

Za svrhe ovog MRevS-a, pozivanje na “prethodni period” treba se tumačiti kao “prethodni periodi” kada uporedne informacije uključuju iznose i objave za više od jednog perioda.

Zahtjevi

Revizijski postupci

7. Revizor će utvrditi uključuju li financijski izvještaji uporedne informacije koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i jesu li takve informacije ispravno klasificirane. Za tu svrhu, revizor će ocijeniti:
- (a) slažu li se uporedne informacije s iznosima i drugim objavama prezentiranim u prethodnom periodu ili, kada je odgovarajuće, jesu li prepravljene; i
 - (b) jesu li računovodstvene politike koje se odražavaju u uporednim informacijama dosljedne onima koje su primijenjene za tekući period ili, ako je bilo promjena u računovodstvenim politikama, jesu li one ispravno obračunate te primjereno prezentirane i objavljene.
8. Ako revizor, dok obavlja reviziju tekućeg perioda, postane svjestan mogućeg značajnog pogrešnog prikazivanja u uporednim informacijama, revizor će obaviti takve dodatne revizijske postupke kakvi su neophodni u datim okolnostima za pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza radi utvrđivanja postoji li značajno pogrešno prikaziva-

nje. Ako je revizor obavljao reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda, revizor također primjenjuje relevantne zahtjeve MRevS-a 560.² Ako su izmijenjeni finansijski izvještaji prethodnog perioda, revizor će utvrditi da se uporedne informacije slažu s izmijenjenim finansijskim izvještajima.

9. Revizor će, kako zahtijeva MRevS 580,³ tražiti pisane izjave za sve periode na koja se poziva u revizorovom mišljenju. Revizor će također pribaviti posebnu pisanu izjavu u vezi sa svim prepravkama izvršenim radi ispravljanja značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima prethodnog perioda koje utječu na uporedne informacije. (Vidjeti tačku A1.)

Revizijsko izvještavanje

Uporedni iznosi

10. Kada se prezentiraju uporedni iznosi, u revizorovom mišljenju se ne treba pozivati na uporedne iznose, osim u okolnostima opisanim u tačkama 11, 12 i 14. (Vidjeti tačku A2.)
11. Ako ranije izdati revizorov izvještaj za prethodni period sadrži mišljenje s rezervom, suzdržavanje od mišljenja ili negativno mišljenje, a nije razriješeno pitanje koje je uzrokovalo modificiranje, revizor će modificirati revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima tekućeg perioda. U odjeljku s osnovom za modifikaciju u revizorovom izvještaju, revizor će ili:
 - (a) pozvati se i na iznose tekućeg perioda i na uporedne iznose u opisu pitanja koje uzrokuje modificiranje, kada su učinci ili mogući učinci tog pitanja na iznose tekućeg perioda značajni; ili
 - (b) u ostalim slučajevima, objasniti da je revizijsko mišljenje modificirano zbog učinaka ili mogućih učinaka nerazriješenog pitanja na uporedivost iznosa tekućeg perioda i uporedne iznose. (Vidjeti tačke A3-A5.)
12. Ako revizor pribavi revizijski dokaz da postoje značajna pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima o kojima je prethodno izdato pozitivno mišljenje, i da uporedni iznosi nisu ispravno prepravljani ili nisu date primjerene objave, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u revizorovom izvještaju o finansijskim izvještajima tekućeg perioda, modificirano u vezi s uporednim iznosima uključenim u njih. (Vidjeti tačku A6.)

Reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio je prethodni revizor

13. Ako je reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio prethodni revizor a revizoru nije zabranjeno, zakonom ili regulativom, da se pozove na izvještaj prethod-

² MRevS 560 “Događaji nakon datuma bilansa”, tačke 14-17.

³ MRevS 580 “Pisane izjave”, tačka 14.

nog revizora o uporednim iznosima i on to odluči i učiniti, revizor će u odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvještaju navesti:

- (a) da je reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio prethodni revizor;
- (b) vrstu mišljenja koju je izrazio prethodni revizor i, ako je mišljenjemodificirano, razloge modificiranja; i
- (c) datum tog izvještaja. (Vidjeti tačku A7.)

Revizija finansijskih izvještaja prethodnog perioda nije obavljena

14. Ako revizija finansijskih izvještaja prethodnog perioda nije obavljena, revizor će u odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvještaju navesti da nije obavljena revizija uporednih informacija. To ne oslobađa revizora od obaveze da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da početna stanja ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda.⁴

Uporedni finansijski izvještaji

15. Kada su prezentirani uporedni finansijski izvještaji, u revizorovom će se mišljenju pozivati na svaki period za koji su prezentirani finansijski izvještaji i o kojima je izraženo revizijsko mišljenje. (Vidjeti tačke A8-A9.)
16. Kada se u vezi s revizijom tekućeg perioda izvještava o finansijskim izvještajima prethodnog perioda, ako se revizorovo mišljenje o takvim finansijskim izvještajima prethodnog perioda razlikuje od ranije izraženog mišljenja revizora, revizor će objaviti značajne razloge za različito mišljenje u odjeljku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706.⁵ (Vidjeti tačku A10.)

Reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio je prethodni revizor

17. Ako je reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio prethodni revizor, revizor će, osim što će izraziti mišljenje o finansijskim izvještajima tekućeg perioda, u odjeljku za ostala pitanja navesti:
- (a) da je reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio prethodni revizor;
 - (b) vrstu mišljenja koje je izrazio prethodni revizor i, ako je mišljenje bilo modificirano, razloge za modificiranje; i
 - (c) datum tog izvještaja,

⁴ MRevS 510 tačka 6.

⁵ MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora”, tačka 8.

osim ako je izvještaj prethodnog revizora o finansijskim izvještajima prethodnog perioda ponovno izdat zajedno s finansijskim izvještajima.

18. Ako revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje koje utječe na finansijske izvještaje prethodnog perioda o kojima je prethodni revizor izvijestio bez modificiranja, revizor će pogrešno prikazivanje saopštiti odgovarajućem nivou menadžmenta i, ako u rukovođenje subjektom nisu uključeni svi oni koji su zaduženi za upravljanje⁶, tada i onima koji su zaduženi za upravljanje, te zahtijevati da se obavijesti prethodni revizor. Ako se finansijski izvještaji prethodnog perioda izmijenjene i prethodni revizor prihvati izdati novi revizorov izvještaj o izmijenjenim finansijskim izvještajima prethodnog perioda, revizor će izvijestiti samo o tekućem periodu. (Vidjeti tačku A11.)

Revizija finansijskih izvještaja prethodnog perioda nije obavljena

19. Ako nije obavljena revizija finansijskih izvještaja prethodnog perioda, revizor će u odjeljku za ostala pitanja navesti da uporedni finansijski izvještaji nisu bili predmet revizije. Ovaj navod, međutim, ne oslobađa revizora od obaveze da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da početna stanja ne sadrže pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda.⁷

Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizijski postupci

Pisane izjave (Vidjeti tačku 9.)

- A1. U slučaju uporednih finansijskih izvještaja, pisane izjave zahtijevaju se za sve periode na koja se poziva u revizorovom mišljenju jer menadžment treba ponovno potvrditi da su pisane izjave koje je prethodno dao u vezi sprethodnim periodom i dalje odgovarajuće. U slučaju uporednih iznosa, pisane izjave zahtijevaju se samo za finansijske izvještaje tekućeg perioda jer se revizorovo mišljenje odnosi na te finansijske izvještaje, koji uključuju uporedne iznose. Međutim, revizor zahtijeva posebne pisane izjave u vezi sa svakim prepravljanim obavljenim radi ispravljanja značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima prethodnog perioda koje utječe na uporedne informacije.

⁶ MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”, tačka 13.

⁷ MRevS 510, tačka 6.

Revizijsko izvještavanje

Uporedni iznosi

Bez pozivanja u revizorovom mišljenju (Vidjeti tačku 10.)

- A2. Revizorovo mišljenje ne poziva se na uporedne iznose jer se revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima tekućeg perioda odnosi na njih kao cjelinu, uključujući i uporedne iznose.

Modifikacija u revizorovom izvještaju o prethodnom periodu nije razriješena (Vidjeti tačku 11.)

- A3. Kada ranije izdati revizorov izvještaj o prethodnom razdoblju uključuje mišljenje s rezervom, suzdržavanje od mišljenja ili negativno mišljenje a pitanje koje je uzrokovalo modificiranje mišljenja je razriješeno i ispravno iskazano ili objavljeno u finansijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, u revizorovom mišljenju o tekućem periodu se ne mora pozivati na prijašnju modifikaciju.
- A4. Kada je ranije izraženo modificirano revizorovo mišljenje o prethodnom periodu, nerazriješeno pitanje koje je uzrokovalo modificiranje ne mora biti relevantno za iznose tekućeg perioda. Ipak, mišljenje s rezervom, suzdržavanje od mišljenja ili negativno mišljenje (već prema tome što je primjenjivo) može biti potrebno za finansijske izvještaje tekućeg perioda zbog učinaka ili mogućih učinaka nerazriješenog pitanja na uporedivost tekućih i uporednih iznosa.
- A5. Primjeri A i B u Dodatku ilustrativni su primjeri revizorovog izvještaja ako revizorov izvještaj o prethodnom periodu uključuje modificirano mišljenje a pitanje koje je uzrokovalo modificiranje nije razriješeno.

Pogrešno prikazivanje u finansijskim izvještajima prethodnog perioda (Vidjeti tačku 12.)

- A6. Kada finansijski izvještaji prethodnog perioda koji su bili pogrešno prikazani nisu izmijenjeni i revizorov izvještaj nije bilo ponovo izdat, ali su usporedni iznosi ispravno prepravljeni ili su date odgovarajuće objave u finansijskim izvještajima tekućeg perioda, revizorov izvještaj može uključiti odjeljak za isticanje pitanja u kojem se opisuju okolnosti i poziva se, gdje je relevantno, na objave koje cjelovito opisuju pitanje koje se može pronaći u finansijskim izvještajima (vidjeti MRevS 706).

Reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio je prethodni revizor (Vidjeti tačku 13.)

- A7. Primjer C u Dodatku ilustrira revizorov izvještaj kad je reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio prethodni revizor a revizoru nije zabranjeno, zakonom ili regulativom, pozvati se na izvještaj svog prethodnika o uporednim iznosima.

Usporedni finansijski izvještaji

Pozivanje u revizorovom mišljenju (Vidjeti tačku 15.)

- A8. Budući da se revizorov izvještaj o usporednim finansijskim izvještajima odnosi na finansijske izvještaje za sve prezentirane periode, revizor može izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, suzdržati se od mišljenja ili uključiti odjeljak za isticanje pitanja u vezi s jednim ili više perioda, dok izražava drugačije revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima drugog perioda.
- A9. Primjer D u Dodatku ilustrativan je primjer za revizorov izvještaj kad se od revizora zahtijeva da izvještava i o finansijskim izvještajima tekućeg perioda i finansijskim izvještajima prethodnog perioda u vezi s revizijom tekuće godine i prethodni period uključuje modificirano mišljenje i pitanje koje je uzrokovalo modifikaciju nije riješeno.

Mišljenje o finansijskim izvještajima prethodnog perioda različito od ranijeg mišljenja (Vidjeti tačku 16.)

- A10. Kada izvještava o finansijskim izvještajima prethodnog perioda u vezi s revizijom tekućeg perioda, mišljenje izraženo o finansijskim izvještajima prethodnog perioda može se razlikovati od ranije izraženog mišljenja ako revizor, tokom obavljanja revizije tekućeg perioda, postane svjestan okolnosti ili događaja koji značajno utječu na finansijske izvještaje prethodnog perioda. U nekim zakonodavstvima, revizor može imati dodatne odgovornosti za izvještavanje, osmišljene radi sprječavanja daljnjeg oslanjanje na ranije izdati revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima prethodnog perioda.

Reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda obavio je prethodni revizor (Vidjeti tačku 18.)

- A11. Prethodni revizor nekad nije u mogućnosti ili ne želi ponovno izdati revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima prethodnog perioda. U odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvještaju može se navesti da je prethodni revizor izvijestio o finansijskim izvještajima prethodnog perioda prije njihovog mijenjanja. Pored toga, ako je revizor angažiran za obavljanje revizije i prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji potvrđuju adekvatnost ove izmjene finansijskih izvještaja, revizorov izvještaj može također uključiti i sljedeću tačku:

Kao dio revizije finansijskih izvještaja za 20X2. Godinu, takođe smo obavili i reviziju korekcija opisanih u Bilješci X koje su provedene radi dopunefinansijskih izvještaja za 20X1. godinu. Po našem mišljenju, ove korekcije su odgovarajuće i provedene su tačno. Nismo angažirani da obavimo reviziju finansijskih izvještaja za 20X1. godinu, pregled ili primijenili neke postupke na njima, osim onih kojse tiču korekcija, i u skladu s tim ne izražavamo mišljenje ili bilo koji oblik uvjerenja o finansijskim izvještajima za 20X1. godinu kao cjelini.

Dodatak

Ilustracije revizorovog izvještaja

Ilustracija A – Uporadni iznosi (Vidjeti tačku A5.)

Izvještaj ilustrira okolnosti opisane u tački 11(a), kako slijedi:

- **Revizorov ranije izdati izvještaj o prethodnom periodu uključuje mišljenje s rezervom.**
- **Pitanje koje uzrokuje modificiranje nije riješeno.**
- **Učinci ili mogući učinci tog pitanja na iznose tekućeg perioda su značajni i zahtijevaju modificiranje revizorovog mišljenja u vezi s iznosima tekućeg perioda.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o finansijskim izvještajima⁸

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima zagodinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostale informacije s objašnjenjima.

Odgovornost menadžmenta⁹ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja¹⁰ i za one interne kontrole za koje menadžment utvrdi da su neophodne za sastavljanje finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju

⁸ Podnaslov “Izvještaj o finansijskim izvještajima” nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov “Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima”.

⁹ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁰ Kad je menadžment odgovoran sastaviti finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ova rečenica može glasiti: “Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve...”.

kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju¹¹ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.¹² Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za mišljenje s rezervom.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kako je objašnjeno u bilješci X uz finansijske izvještaje, nije obračunata amortizacija u finansijskim izvještajima što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja. To je posljedica odluke koju je menadžment donio na početku prethodne godine i što je uzrokovalo da smo izrazili mišljenje s rezervom o finansijskim izvještajima koji se odnose na tu godinu. Na osnovu pravolinijskog metoda amortizacije i primjene godišnje amortizacijske stope od 5% za objekte i 20% za opremu, gubitak za godinu bi se trebao povećati za xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, nekretnine, postrojenja i oprema bi se trebali umanjiti za akumuliranu amortizaciju u iznosu od xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, a akumulirani gubitak bi se trebao povećati za xxx u 20X1. i xxx u 20X0. godini.

Mišljenje s rezervom

Po našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili istinito i

¹¹ U slučaju fusnote 10, ovo se može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

¹² U okolnostima kada revizor, u okviru revizije finansijskih izvještaja, također ima odgovornost i da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 10, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za godinu koja završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Izveštaji o drugim zakonskim ili regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od vrste drugih izvještajnih odgovornosti revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija B – Uporadni iznosi (Vidjeti tačku A5.)

Izvrještaj ilustrira okolnosti opisane u tački 11(b), kako slijedi:

- **Revizorov ranije izdati izvještaj o prethodnom razdoblju uključuje mišljenje s rezervom.**
- **Pitanje koje je uzrokovalo modificiranje nije riješeno.**
- **Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg perioda nisu značajni ali zahtijevaju modificiranje revizorovog mišljenja zbog učinaka ili mogućih učinaka neriješenog pitanja na uporedivost iznosa tekućeg perioda i uporednih iznosa.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvrještaj o finansijskim izvještajima¹³

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima zagodinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostale informacije s objašnjenjima.

Odgovornost menadžmenta¹⁴ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja¹⁵ i za one interne kontrole za koje menadžment utvrdi da su neophodne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

¹³ Podnaslov “Izvrještaj o finansijskim izvještajima” nije neophodan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov “Izvrještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima”.

¹⁴ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁵ Kad je menadžment odgovoran da sastavi finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: “Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve...”.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju¹⁶ financijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.¹⁷ 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 dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Osnova za mišljenje s rezervom

Budući da smo imenovani kao revizori Društva ABC tokom 20X0. godine, nismo mogli prisustvovati fizičkom popisu zaliha na početku tog perioda niti se uvjeriti u količine tih zaliha na druge načine. Budući da početne zalihe utječu na utvrđivanje rezultata poslovanja, nismo bili u mogućnosti odrediti jesu li možda bila potrebna prepravljavanja rezultata poslovanja i početnog stanja zadržanih zarada za 20X0. godinu. U skladu s tim je modificirano naše revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima za period završen 31. decembra 20X0. godine. Naše mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg perioda također je modificirano zbog mogućeg učinka ovog pitanja na uporedivost iznosa tekućeg perioda i uporednih iznosa.

Mišljenje s rezervom

Po našem mišljenju, osim za moguće učinke na uporedne iznose pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) financijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za godinu koja završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

¹⁶ U slučaju fusnote 15, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

¹⁷ U okolnostima kada revizor, u okviru revizije financijskih izvještaja, ima također i odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 15, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od vrste drugih izvještajnih odgovornosti revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija C – Uporadni iznosi: (Vidjeti tačku A7.)

Izveštaj ilustrira okolnosti opisane u tački 13, kako slijedi:

- **Reviziju finansijskih izvještaja prethodnog perioda je obavio prethodni revizor.**
- **Revizoru nije zabranjeno, zakonom ili regulativom, da se pozove se na izvještaj prethodnog revizora o uporednim iznosima, i on je odlučio da to učini.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izveštaj o finansijskim izvještajima¹⁸

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvataju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima zagodinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostale informacije s objašnjenjima.

Odgovornost menadžmenta¹⁹ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja²⁰ i za one interne kontrole za koje menadžment utvrdi da su neophodne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare

¹⁸ Podnaslov “Izveštaj o finansijskim izvještajima” nije neophodan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov “Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima”.

¹⁹ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²⁰ Kad je menadžment odgovoran da sastavi finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: “Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve...”.

ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne z sastavljanje i fer prezentaciju²¹ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o uefikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.²² Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za godinukoja završava na taj dan u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Ostala pitanja

Reviziju finansijskih izvještaja Društva za godinu završenu 31. decembra 20X0. godine obavio je drugi revizor koji je 31. marta 20X1. godine izrazio pozitivno mišljenje o tim finansijskim izvještajima.

Izvještaj o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od vrste drugih izvještajnih odgovornosti revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

²¹ U slučaju fusnote 20, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

²² U okolnostima kada revizor, u okviru revizije finansijskih izvještaja, ima također i odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 20, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Ilustracija D – Uporadni finansijski izvještaji: (Vidjeti tačku A9.)

Izvještaj ilustrira okolnosti opisane u tački 15, kako slijedi:

- **Od revizora se zahtijeva da u vezi s revizijom tekuće godine izvjesti i o finansijskim izvještajima tekućeg perioda i o finansijskim izvještajima prethodnog perioda.**
- **Revizorov ranije izdati izvještaj o prethodnom periodu uključuje mišljenje s rezervom.**
- **Pitanje koje je uzrokovalo modificiranje nije riješeno.**
- **Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg perioda su značajni za finansijske izvještaje tekućeg perioda i za finansijske izvještaje prethodnog perioda i zahtijevaju modificiranje revizorovog mišljenja.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvještaj o finansijskim izvještajima²³

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvataju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima zagodinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostale informacije s objašnjenjima.

Odgovornost menadžmenta²⁴ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja²⁵ i za one interne kontrole za koje menadžment utvrdi da su neophodne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju

²³ Podnaslov "Izvještaj o finansijskim izvještajima" nije neophodan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima".

²⁴ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²⁵ Kad je menadžment odgovoran da sastavi finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, i za takve...".

kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i od procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju²⁶ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.²⁷ Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kako je objašnjeno u bilješki X uz finansijske izvještaje, nije obračunata amortizacija u finansijskim izvještajima što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja. Na osnovu pravolinijskog metoda amortizacije i primjene godišnjih amortizacijskih stopa od 5% za objekte i 20% za opremu, gubitak za godinu bi se trebao povećati za xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, nekretnine, postrojenja i oprema bi se trebali umanjiti za akumuliranu amortizaciju u iznosu od xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, a akumulirani gubitak bi se trebao povećati za xxx u 20X1. i xxx u 20X0. godini.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. i 20X0. godine, njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za godine koje završavaju na te dane u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

²⁶ U slučaju fusnote 25, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

²⁷ U okolnostima kada revizor, u okviru revizije finansijskih izvještaja, ima također i odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji su odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 25, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvještaja će se razlikovati u zavisnosti od vrste drugih izvještajnih odgovornosti revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 710 “Usporedne informacije podudarni iznosi i usporedni finansijski izvještaji” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 720
REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM
INFORMACIJAMA U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE
REVIDIRANE FINANSIJSKE IZVJEŠTAJE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Čitanje ostalih informacija	6-7
Značajne nedosljednosti	8-13
Značajno pogrešno prikazivanje činjenica	14-16
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1-A2
Definicija ostalih informacija	A3-A4
Čitanje ostalih informacija	A5
Značajne nedosljednosti	A6-A9
Značajno pogrešno prikazivanje činjenica	A10-A11

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje i revizorov izvještaj o njima. Ukoliko ne postoji neki posebni zahtjev u određenim okolnostima angažmana, mišljenje revizora ne obuhvata ostale informacije i revizor nema posebnu odgovornost za utvrđivanje jesu li ili nisu ispravno navedene ostale informacije. Ipak, revizor čita ostale informacije jer vjerodostojnost revidiranih financijskih izvještaja može biti narušena postojanjem značajnih nedosljednosti između revidiranih financijskih izvještaja i ostalih informacija. (Vidjeti tačku A1.)
2. U ovom MRevS-u “dokumenti koji sadrže revidirane financijske izvještaje” odnose se na godišnje izvještaje (ili slične dokumente), koji se izdaju vlasnicima (ili sličnim zainteresiranim stranama) i sadrže revidirane financijske izvještaje i revizorov izvještaj o njima. Ovaj MRevS može se također primijeniti, uz prilagođavanje okolnostima po potrebi, i na druge dokumente koji sadrže revidirane financijske izvještaje, poput onih koji se koriste u ponudi vrijednosnih papira.¹ (Vidjeti tačku A2.)

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora je da adekvatno odgovori kada dokumenti koji sadrže revidirane financijske izvještaje i revizorov izvještaj o njima sadrže druge informacije koje mogu narušiti vjerodostojnost tih financijskih izvještaja i revizorovog izvještaja.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Ostale informacije – financijske i nefinancijske informacije (osim financijskih izvještaja ili revizorovog izvještaja o njima) koje se, u skladu sa zakonom, propisima ili običajem, uključuju u dokument koji sadrži revidirane financijske izvještaje i revizorov izvještaj o njima. (Vidjeti tačke A3-A4.)

¹ Vidjeti MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 2.

- (b) Nedosljednost – ostale informacije koje su u suprotnosti s informacijama iz revidiranog finansijskog izvještaja. Značajna nedosljednost može u sumnju dovesti zaključke formirane na osnovu prethodno dobivenih revizijskih dokaza, a nekad može dovesti u sumnju i osnovu za revizorovo mišljenje o finansijskim izvještajima.
- (c) Pogrešno prikazivanje činjenica – ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u revidiranim finansijskim izvještajima, a koje su netačno navedene ili prikazane. Značajno pogrešno prikazivanje činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži revidirane finansijske izvještaje.

Zahtjevi

Čitanje ostalih informacija

- 6. Revizor treba čitati ostale informacije kako bi pronašao značajne nedosljednosti, ako ih ima, s revidiranim finansijskim izvještajima.
- 7. Revizor će napraviti odgovarajući dogovor smenadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi dobio ostale informacije prije datuma revizorovog izvještaja. Ako nije moguće dobiti sve ostale informacije prije datuma revizorovog izvještaja, revizor će pročitati te ostale informacije čim prije bude moguće. (Vidjeti tačku A5.)

Značajne nedosljednosti

- 8. Ako tokom čitanja ostalih informacija revizor otkrije značajnu nedosljednost, revizor će utvrditi treba li mijenjati revidirane finansijske izvještaje ili ostale informacije.

Značajne nedosljednosti uočene u ostalim informacijama pribavljenim prije datuma revizorovog izvještaja

- 9. Ako je izmjena revidiranih finansijskih izvještaja neophodna, a menadžment odbije izvršiti izmjenju, revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvještaju u skladu s MRevSom 705.²
- 10. Ako je neophodna izmjena ostalih informacija, a menadžment odbije izvršiti izmjenju, revizor će to pitanje saopštiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ukoliko su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje poslovnim subjektom;³ i

² MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”.

³ MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”, tačka 13.

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM INFORMACIJAMA
U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE REVIDIRANE FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

- (a) uključiti u revizorov izvještaj odjeljak za ostala pitanja opisujući značajnu nedosljednost u skladu s MRevS-om 706;⁴ ili
- (b) zadržati revizorov izvještaj; ili
- (c) povući se iz angažmana, u slučajevima gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti tačke A6-A7.)

Značajne nedosljednosti uočene u ostalim informacijama pribavljenim nakon datuma revizorovog izvještaja

- 11. Ako je neophodna izmjena revidiranih finansijskih izvještaja, revizor će slijediti relevantne zahtjeve iz MRevS-a 560.⁵
- 12. Ako je neophodna izmjena ostalih informacija i menadžment prihvati da izvrši izmjene, revizor će obaviti postupke neophodne u datim okolnostima. (Vidjeti tačku A8.)
- 13. Ako je neophodna izmjena ostalih informacija ili menadžment odbije izvršiti izmjenu, revizor će obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje, osim ukoliko su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje poslovnim subjektom, o svojoj zabrinutosti u vezi s ostalim informacijama i poduzeti sve druge potrebne korake. (Vidjeti tačku A9.)

Značajno pogrešno prikazivanje činjenica

- 14. Ako tokom čitanja ostalih informacija za svrhu otkrivanja značajnih nedosljednosti revizor postane svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenice, revizor će raspraviti ovo pitanje s menadžmentom. (Vidjeti tačku A10.)
- 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 stranom, kao što je pravni savjetnik subjekta, te će razmotriti dobiveni savjet.
- 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 ukoliko su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje poslovnim subjektom, o svojoj zabrinutosti u vezi s ostalim informacijama i poduzeti sve druge potrebne korake. (Vidjeti tačku A11.)

⁴ MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora", tačka 8.

⁵ MRevS 560 "Naknadni događaji", tačke 10-17.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a

Dotadne odgovornosti vezane za ostale informacije, u skladu sa zakonskim i drugim regulatornim zahtjevima (Vidjeti tačku 1.)

- A1. Revizor može imati dodatne odgovornosti vezane za ostale informacije, u skladu sa zakonskim i drugim regulatornim zahtjevima, koje su izvan djelokruga ovog MRevS-a. Na primjer, u nekim jurisdikcijama od revizora se može zahtijevati da primijeni određene postupke kako bi provjerio ostale informacije, kao što je prikupljanje dodatnih podataka, ili izražavanje mišljenja o pouzdanosti pokazatelja uspješnosti koji su opisani u drugim informacijama. Ukoliko postoje takve obaveze, revizorove dodatne odgovornosti utvrđene su vrstom angažmana i zakonom, regulativom i profesionalnim standardima. Ako su takve ostale informacije izostavljene ili imaju nedostatke, revizor može imati obavezu da se, u skladu sa zakonom ili regulativom, pozove na to pitanje u revizorovom izvještaju.

Dokumenti koji sadrže revidirane finansijske izvještaje (Vidjeti tačku 2.)

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

- A2. Osim ako nije drugačije propisano zakonom ili regulativom, manji poslovni subjekti rijetko izdaju dokumente koji sadrže revidirane finansijske izvještaje. Međutim, primjer takvog dokumenta u slučajevima kada postoji zakonski zahtjev je prateći izvještaj onih koji su zaduženi za upravljanje. Primjeri ostalih informacija koje mogu biti uključene u dokument koji sadrži revidirane finansijske izvještaje manjeg poslovnog subjekta su detaljniji račun dobiti i gubitka i izvještaj menadžmenta.

Definicija ostalih informacija (Vidjeti tačku 5(a).)

- A3. Ostale informacije mogu obuhvaćati, na primjer:

- izvještaj menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje o poslovanju;
- finansijske sažetke ili izvatke;
- podatke o zaposlenicima;
- planirane kapitalne izdatke;
- finansijske pokazatelje;
- imena rukovodilaca i direktora; i
- odabrane tromjesečne podatke.

- A4. Za svrhe MRevS-ova, ostale informacije ne obuhvaćaju, na primjer:

- izjavu za štampu ili prateći memorandum, kao što je popratni dopis uz dokument koji sadrži revidirane finansijske izvještaje i revizorov izvještaj o njima;

- informacije sadržane u sažecima analitičara; i
- informacije sadržane na web-stranici poslovnog subjekta.

Čitanje ostalih informacija (Vidjeti tačku 7.)

A5. Pribavljanje ostalih informacija prije datuma revizorovog izvještaja omogućava revizoru da s menadžmentom pravovremeno razriješi značajne nedosljednosti i očigledna značajna pogrešna prikazivanja činjenica. Dogovor s menadžmentom o tome kada će biti dostupne te ostale informacije može biti od pomoći.

Značajne nedosljednosti

Značajne nedosljednosti uočene u ostalim informacijama pribavljenim prije datuma revizorovog izvještaja (Vidjeti tačku 10.)

A6. Kada menadžment odbije izmijeniti ostale informacije, revizor može da zasniva svoju odluku o sljedećim koracima na savjetu svog pravnog savjetnika.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A7. U javnom sektoru se može desiti da ne postoji opcija povlačenja iz angažmana ili zadržavanja revizorovog izvještaja. U takvim slučajevima revizor može izdati izvještaj odgovarajućem zakonskom tijelu u kom će navesti detalje ove nedosljednosti.

Značajne nedosljednosti uočene u ostalim informacijama pribavljenim poslije datuma revizorovog izvještaja (Vidjeti tačke 12-13.)

A8. Kada menadžment prihvati izmijeniti ostale informacije, revizorovi postupci mogu uključivati pregledavanje mjera koje je poduzeo menadžment kako bi osigurao da se o izmjeni obavijeste osobe koje su primile ranije izdate finansijske izvještaje, revizorov izvještaj o njima i ostale informacije.

A9. Kada menadžment odbije izmijeniti one ostale informacije za koje revizor zaključi da je to neophodno, odgovarajuće daljnje aktivnosti revizora mogu obuhvatiti dobivanje savjeta od revizorovog pravnog savjetnika.

Značajno pogrešno prikazivanje činjenica (Vidjeti tačke 14-16.)

A10. Kada raspravlja s menadžmentom o očigledno značajno pogrešno prikazanim činjenicama, revizor nekad neće biti u mogućnosti da ocijeni valjanost nekih objava u ostalim informacijama i odgovorima menadžmenta na pitanja revizora i može zaključiti da postoje opravdane razlike u prosuđivanju ili mišljenjima.

A11. Kada revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje činjenica koje menadžment odbija ispraviti, odgovarajuće daljnje aktivnosti revizora mogu uključivati dobivanje savjeta od revizorovog pravnog savjetnika.

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM INFORMACIJAMA
U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE REVIDIRANE FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

Ovaj Međunarodni revizijski standard 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 800
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH
IZVJEŠTAJA SASTAVLJENIH U SKLADU S OKVIRIMA POSEBNE
NAMJENE

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6-7
Zahtjevi	
Razmatranja kada se prihvata angažman	8
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	9-10
Razmatranja o formiranju mišljenja i izvještavanju	11-14
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicija okvira posebne namjene	A1-A4
Razmatranja kada se prihvata angažman	A5-A8
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	A9-A12
Razmatranja o formiranju mišljenja i izvještavanju	A13-A15
Dodatak: Ilustracije revizorovih izvještaja o finansijskim izvještajima posebne namjene	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 800 “Posebna razmatranja – Revizije finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjuju se u reviziji finansijskih izvještaja. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima za primjenu tih MRevS-ova u reviziji finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.
2. Ovaj MRevS napisan je u kontekstu kompletnog seta finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene. MRevS 805¹ bavi se posebnim razmatranjima relevantnim za reviziju pojedinog finansijskog izvještaja ili posebnog elementa, računa ili stavke finansijskog izvještaja.
3. Ovaj MRevS ne poništava zahtjeve ostalih MRevS-ova; niti se bavi svim posebnim razmatranjima koja mogu biti relevantna u datim okolnostima angažmana.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je, kada primjenjuje MRevS-ove u reviziji finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene, da na adekvatan način obradi posebna razmatranja koja su relevantna za:
 - (a) prihvaćanje angažmana;
 - (b) planiranje i obavljanje tog angažmana; i
 - (c) formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Finansijski izvještaji posebne namjene – finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene. (Vidjeti tačku A4.)
 - (b) Okvir posebne namjene – okvir finansijskog izvještavanja osmišljen za ispunjavanje informacijskih potreba posebnih korisnika. Okvir finansijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir usklađenosti.² (Vidjeti tačke A1-A4.)

¹ MRevS 805 “Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih finansijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki finansijskog izvještaja”.

² MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 13(a).

7. Pozivanje na “finansijske izvještaje” u ovom MRevS-u znači “kompletan set finansijskih izvještaja posebne namjene, uključujući povezane bilješke”. Povezane bilješke uglavnom sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj finansijskih izvještaja i šta čini ckompletan set finansijskih izvještaja.

Zahtjevi

Razmatranja kada se prihvata angažman

Prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja

8. MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju finansijskih izvještaja.³ U reviziji finansijskih izvještaja posebne namjene, revizor će steći razumijevanje: (Vidjeti tačke A5-A8.)
- (a) svrhe za koju su sastavljeni finansijski izvještaji;
 - (b) o namjeravanim korisnicima; i
 - (c) koracima koje je poduzeo menadžment kako bi utvrdio da je u datim okolnostima prihvatljiv primijenjeni okvir finansijskog izvještavanja.

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija

9. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.⁴ U planiranju i obavljanju revizije finansijskih izvještaja posebne namjene, revizor će utvrditi zahtijeva li primjena MRevS-ova posebna razmatranja u datim okolnostima angažmana. (Vidjeti tačke A9-A12.)
10. MRevS 315 zahtijeva da revizor stekne razumijevanje izbora i primjene računovodstvenih politika subjekta.⁵ U slučaju finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor će steći razumijevanje svih značajnih tumačenja ugovora koje je menadžment koristio pri sastavljanju tih finansijskih izvještaja. Tumačenje se smatra značajnim kada bi primjena drugog razumnog tumačenja za posljedicu imala stvaranje značajne razlike u informacijama prezentiranim u finansijskim izvještajima.

Razmatranja o formiranju mišljenja i izvještavanju

11. Kada formira mišljenje i izvještava o finansijskim izvještajima posebne namjene, revizor će primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700.⁶ (Vidjeti tačku A13.)

³ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”, tačka 6(a).

⁴ MRevS 200, tačka 18.

⁵ MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, tačka 11(c).

⁶ MRevS 700 “Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima”.

Opis primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja

12. MReVS 700 zahtijeva da revizor ocijeni je li u finansijskim izvještajima primjereno pozivanje na primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ili njegov opis.⁷ U slučaju finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor će ocijeniti opisuju li finansijski izvještaji na odgovarajući način sva značajna tumačenja ugovora na kojem se temelje finansijski izvještaji.
13. MReVS 700 uređuje oblik i sadržaj revizorovog izvještaja. U slučaju revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima posebne namjene:
 - (a) revizorov izvještaj također će opisati svrhu za koju su sastavljeni finansijski izvještaji i, ako je neophodno, namjeravane korisnike, ili će se pozvati na bilješku u finansijskim izvještajima posebne namjene koja sadrži te informacije; i
 - (b) ako menadžment ima mogućnost izbora okvira finansijskog izvještavanja za sastavljanje takvih finansijskih izvještaja, objašnjenje odgovornosti menadžmenta⁸ za finansijske izvještaje također će sadržavati pozivanje na njegovu odgovornost za utvrđivanje da je primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja prihvatljiv u datim okolnostima.

Upozoravanje čitatelaca da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene

14. Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima posebne namjene će uključiti odjeljak za isticanje pitanja, u kojem se korisnici revizorovog izvještaja upozoravaju da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i da, kao posljedica toga, finansijski izvještaji ne moraju biti prikladni za druge svrhe. Revizor će taj odjeljak uključiti pod odgovarajućim naslovom odjeljka. (Vidjeti tačke A14-A15.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija okvira posebne namjene (Vidjeti tačku 6.)

A1. Primjeri okvira posebne namjene su:

- porezna osnovica računovodstva za skup finansijskih izvještaja koji se prilažu uz poreznu prijavu subjekta;
- računovodstvena osnovica utemeljena na novčanim primicima i izdacima za informacije o novčanim tokovima koje poslovni subjekt sastavlja za svoje vjerovnike;

⁷ MReVS 700, tačka 15.

⁸ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

- odredbe za finansijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator kako bi se ispunili zahtjevi tog regulatora; ili
 - ugovorne odredbe za finansijsko izvještavanje, kao što su pisani ugovor o uvjetima izdavanja obveznica, ugovor o kreditu ili donaciji za projekat.
- A2. Mogu postojati okolnosti u kojima se okvir posebne namjene zasniva na okviru finansijskog izvještavanja koji je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom, ali koji nije u skladu sa svim zahtjevima tog okvira. Primjer je ugovor koji zahtijeva da finansijski izvještaji budu sastavljeni u skladu s većinom, ali ne i svim standardima finansijskog izvještavanja jurisdikcije X. Kada je to prihvatljivo u datim okolnostima angažmana, nije primjereno da opis primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja u finansijskim izvještajima posebne namjene podrazumijeva punu usklađenost s okvirom finansijskog izvještavanja koji je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom. U prethodno navedenom primjeru ugovora, opis primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja može se pozivati na ugovorene odredbe za finansijsko izvještavanje, umjesto da se poziva na standarde finansijskog izvještavanja jurisdikcije X.
- A3. U okolnostima opisanim u tački A2, okvir posebne namjene može biti okvir koji nije okvir fer prezentacije, čak i ako je okvir finansijskog izvještavanja na kojem se on zasniva okvir fer prezentacije. To je zbog toga što okvir posebne namjene ne mora biti u skladu sa svakim zahtjevom okvira finansijskog izvještavanja, koji ustanovi organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom, i koji je neophodan za postizanje fer prezentacije finansijskih izvještaja.
- A4. Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene mogu biti i jedini finansijski izvještaji koje sastavlja poslovni subjekt. U takvim okolnostima, te finansijske izvještaje mogu koristiti drugi korisnici osim onih za koje je osmišljen ovaj okvir finansijskog izvještavanja. Unatoč širokoj distribuciji finansijskih izvještaja, za svrhe ovog MRevS-a u takvim se okolnostima smatra da su ti finansijski izvještaji i dalje finansijski izvještaji posebne namjene. Zahtjevi u tačkama 13-14 osmišljeni su da se izbjegne pogrešno shvaćanje svrhe za koju su sastavljeni finansijski izvještaji.

Razmatranja kada se prihvata angažman

Prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 8.)

- A5. U slučaju finansijskih izvještaja posebne namjene, potrebe namjeravanih korisnika za finansijskim informacijama ključan su faktor u određivanju prihvatljivosti okvira finansijskog izvještavanja koji se koristi u sastavljanju finansijskih izvještaja.
- A6. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može obuhvatiti standarde finansijskog izvještavanja koje je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za objavljivanje standarda za finansijske izvještaje posebne namjene. U tom slučaju, za te će se standarde

pretpostaviti da su prihvatljivi za tu svrhu ako organizacija slijedi ustanovljeni i transparentni postupak koji uključuje sagledavanje i razmatranje stavova zainteresiranih strana. U nekim jurisdikcijama, za određene vrste subjekata zakon ili regulativa može propisivati okvir finansijskog izvještavanja koji menadžment treba koristiti pri sastavljanju finansijskih izvještaja posebne namjene. Na primjer, regulator može ustanoviti odredbe finansijskog izvještavanja da bi se ispunili zahtjevi tog regulatora. U odsutnosti pokazatelja koji bi ukazivali na suprotno, pretpostavlja se da je takav okvir finansijskog izvještavanja prihvatljiv za finansijske izvještaje posebnih namjena koje sastavlja takav subjekt.

- A7. Kada su standardi finansijskog izvještavanja navedeni u tački A6 dopunjeni zakonskim ili regulativnim zahtjevima, MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi postoji li proturječnost između standarda finansijskog izvještavanja i dodatnih zahtjeva, te propisuje aktivnosti koje revizor treba poduzeti ako postoji takva proturječnost.⁹
- A8. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja može obuhvatiti ugovorne odredbe za finansijsko izvještavanje ili izvore različite od onih koji su opisani u tačkama A6 i A7. U tom slučaju, prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja u datim okolnostima angažmana utvrđuje se sagledavanjem ima li okvir atribute uobičajene za prihvatljive okvire finansijskog izvještavanja kako je opisano u Dodatku 2 MRevS-a 210. U slučaju okvira posebne namjene, relativna važnost koju u određenom angažmanu ima svaki od atributa uobičajenih za prihvatljivi okvir finansijskog izvještavanja pitanje je profesionalne prosudbe. Na primjer, za svrhe utvrđivanja vrijednosti neto imovine poslovnog subjekta na datum njegove prodaje, prodavac i kupac mogu se dogovoriti da za njihove potrebe odgovara vrlo oprezna procjena ispravki za nenaplativa potraživanja iz poslovanja, iako takva finansijska informacija ipak nije neutralna kada se upoređi s finansijskim informacijama sastavljenim u skladu s okvirom opće namjene.

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija (Vidjeti tačku 9.)

- A9. MRevS 200 zahtijeva da (a) revizor u vezi s angažmanima revizije finansijskih izvještaja postupa u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na nezavisnost, i (b) u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju, revizor također postupi u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a osim ako, u datim okolnostima revizija, cijeli MRevS nije relevantan ili taj zahtjev nije relevantan jer je uvjetan a taj uvjet ne postoji. U izuzetnim okolnostima, revizor može prosuditi da je neophodno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz MRevS-a obavljanjem alternativnog revizijskog postupka kako bi se postigao cilj tog zahtjeva.¹⁰

⁹ MRevS 210, tačka 18.

¹⁰ MRevS 200, tačke 14, 18 i 22-23.

- A10. Primjena nekih zahtjeva MRevS-ova u reviziji finansijskih izvještaja posebne namjene može zahtijevati revizorova posebna razmatranja. Na primjer, u MRevS-u 320, prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima finansijskih izvještaja zasnivaju se na sagledavanju zajedničkih potreba za finansijskim informacijama korisnika kao grupe.¹¹ U slučaju revizije finansijskih izvještaja posebne namjene, te se prosudbe, međutim, zasnivaju na sagledavanju potreba namjeravanih korisnika za finansijskim informacijama.
- A11. U slučaju finansijskih izvještaja posebne namjene, kao što su oni sastavljeni u skladu sa zahtjevima iz ugovora, menadžment može s namjeravanim korisnicima dogovoriti graničnu vrijednost ispod koje pogrešna prikazivanja utvrđena tokom revizije neće biti ispravljana ili na drugi način prepravljana. Postojanje takve granične vrijednosti revizora ne oslobađa obaveze da utvrdi značajnost u skladu s MRevS-om 320 za svrhe planiranja i obavljanja revizije finansijskih izvještaja posebne namjene.
- A12. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-ovima zasniva se na odnosu između onih koji su zaduženi za upravljanje i finansijskih izvještaja koji su predmet revizije, a posebno na tome jesu li oni koji su zaduženi za upravljanje odgovorni za nadziranje sastavljanja tih finansijskih izvještaja. U slučaju finansijskih izvještaja posebne namjene, oni koji su zaduženi za upravljanje ne moraju imati takvu odgovornost; na primjer, kada se finansijske informacije pripremaju isključivo za potrebe menadžmenta. U takvim slučajevima, zahtjevi MRevS-a 260¹² možda neće biti relevantni za reviziju finansijskih izvještaja posebne namjene, osim kada je revizor također odgovoran za reviziju finansijskih izvještaja opće namjene ili je, na primjer, dogovoreno s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom da im se saopšte relevantna pitanja utvrđena tokom revizije finansijskih izvještaja posebne namjene.

Razmatranja o formiranju mišljenja i izvještavanju (Vidjeti tačku 11.)

- A13. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorovih izvještaja o finansijskim izvještajima posebne namjene.

Upozoravanje čitalaca da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene (Vidjeti tačku 14.)

- A14. Finansijski izvještaji posebne namjene mogu se koristiti za svrhe različite od onih za koje su namijenjeni. Na primjer, regulator može zahtijevati da određeni poslovni subjekti učine javno dostupnim finansijske izvještaje posebne namjene. Kako bi se izbjegnuli nesporazumi, revizor upozorava korisnike revizorovog izvještaja da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i, stoga, ne moraju biti prikladni za druge svrhe.

¹¹ MRevS 320 “Značajnost uplaniranju i obavljanju revizije”, tačka 2.

¹² MRevS 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje”.

Ograničenja distribucije ili korištenja (Vidjeti tačku 14.)

- A15. Osim upozorenja zahtijevanog tačkom 14, revizor može smatrati kako je potrebno naznačiti da je revizorov izvještaj namijenjen isključivo za određene korisnike. Zavisno od zakona ili regulative određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili korištenja revizorovog izvještaja. U tim okolnostima, odjeljak naveden u tački 14 može se proširiti kako bi se uključila i ova ostala pitanja i u skladu s tim izmijenio naslov odjeljka.

Dodatak

(Vidjeti tačku A13.)

Ilustracije revizorovih izvještaja o finansijskim izvještajima posebne namjene

- Ilustracija 1: Revizorov izvještaj o kompletnom setu finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama za finansijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir usklađenosti).
- Ilustracija 2: Revizorov izvještaj o kompletnom setu finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s poreznom osnovom računovodstva u Jurisdikciji X (za svrhe ove ilustracije, okvir usklađenosti).
- Ilustracija 3: Revizorov izvještaj o kompletnom setu finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Ilustracija 1:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Finansijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta u skladu s ugovornim odredbama za finansijsko izvještavanje (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi postupio u skladu s odredbama tog ugovora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira finansijskog izvještavanja.**
- **Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja je okvir usklađenosti.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Ograničeni su distribucija i korištenje revizorovog izvještaja.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment Društva ABC sastavio je finansijske izvještaje na osnovu odredbi za finansijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora zaključenog 1. januara 20X1. godine između Društva ABC i Društva DEF (“ugovor”).

Odgovornost menadžmenta¹³ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje ovih finansijskih izvještaja u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, uključujući

¹³ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

jući procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne zasastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti 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 finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Po našem mišljenju, finansijski izvještaji Društva ABC sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora.

Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije i korištenja

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pažnja na bilješku X uz finansijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Finansijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu ABC da postupi u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje iz gore spomenutog ugovora. Kao posljedica toga, finansijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naš izvještaj namijenjen je isključivo Društvu ABC i DEF i ne smije se distribuirati ili dati na upotrebu drugim stranama.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 2:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Finansijske izvještaje sastavio je menadžment ortakluka u skladu s poreznom osnovicom računovodstva u jurisdikciji X (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi pomogao partnerima u pripremanju njihovih individualnih prijava poreza. Menadžment nema mogućnost izbora okvira finansijskog izvještavanja.**
- **Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja je okvir usklađenosti.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Ograničena je distribucija revizorovog izvještaja.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Ortakluka ABC, koji obuhvaćaju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka zagodinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment je sastavio finansijske izvještaje koristeći poreznu osnovicu računovodstva u Jurisdikciji X.

Odgovornost menadžmenta¹⁴ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje ovih finansijskih izvještaja u skladu s poreznom osnovicom računovodstva u Jurisdikciji X i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, uklju-

¹⁴ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

čujući procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja ortakluka kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola ortakluka. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo su da revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Po našem mišljenju, finansijski izvještaji Ortakluka ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. godine sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis primjenjivog zakona o porezu na dobit] Jurisdikcije X.

Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pažnja na bilješku X uz finansijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Finansijski izvještaji sastavljeni su kako bi se pomoglo partnerima Ortakluka ABC da pripreme svoje porezne prijave. Kao posljedica toga, finansijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naš izvještaj namijenjen je isključivo Ortakluku ABC i njegovim partnerima i ne smije se distribuirati drugima.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 3:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Finansijske izvještaje sastavio je menadžment poslovnog subjekta u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi se ispunili zahtjevi regulatora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira finansijskog izvještavanja.**
- **Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Distribucija ili korištenje revizorovog izvještaja nije ograničeno.**
- **Odjeljak s ostalim pitanjima poziva se na činjenicu da je revizor također izdao revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima Društva ABC sastavljenim za isti period u skladu s okvirom opće namjene.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Obavili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvataju bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i novčanim tokovima za godinu koja završava na taj dan, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment Društva ABC sastavio je finansijske izvještaje na osnovu odredbi za finansijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z.

Odgovornost menadžmenta¹⁵ za finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje ovih finansijskih izvještaja u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z¹⁶ i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standar-

¹⁵ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁶ Kada je menadžment odgovoran da sastavi finansijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z, i za takve...”.

di zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, uključujući procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju¹⁷ finansijskih izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o uefikasnosti internih kontrola subjekta. ¹⁸Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili istinito i fer prikazuju), finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine i njegovu finansijsku uspješnost i novčane tokove za godinu koja završava na taj dan u skladu s odredbama za finansijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z.

Računovodstvena osnovica

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pažnja na bilješku X uz finansijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Finansijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu ABC da ispuni zahtjeve Regulatora DEF. Kao posljedica toga, finansijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe.

¹⁷ U slučaju fusnote 16, ovo može glasiti: „Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola subjekta”.

¹⁸ U okolnostima kada, povezano s revizijom finansijskih izvještaja, revizor ima također i odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”. U slučaju fusnote 16, ovo može glasiti: “Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Ostala pitanja

Društvo ABC sastavilo je zaseban set finansijskih izvještaja za godinu završenu 31. decembra 20X1. godine u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja za koje je dioničarima Društva ABC izdat poseban revizorov izvještaj datiran 31. marta 20X2. godine.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 800 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 9781-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 805
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE POJEDINAČNIH
FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH ELEMENATA,
RAČUNA ILI STAVKI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Razmatranja kada se prihvata angažman	7-9
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	10
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvještavanju	11-17
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1-A4
Razmatranja kada se prihvata angažman	A5-A9
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	A10-A14
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvještavanju	A15–A18
Dodatak 1: Primjeri određenih elemenata, računa ili stavki finansijskih izvještaja	
Dodatak 2: Ilustracije revizorovih izvještaja o pojedinačnom finansijskom izvještaju i o određenom elementu finansijskih izvještaja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 805 “Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih finansijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki finansijskog izvještaja” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjuju se u reviziji finansijskih izvještaja i trebaju se prilagoditi datim okolnostima kad se primjenjuju u reviziji drugih historijskih finansijskih informacija. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima u primjeni tih MRevS-ova u reviziji pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke finansijskog izvještaja. Pojedinačni finansijski izvještaj ili određeni element, račun ili stavka finansijskog izvještaja mogu biti sastavljeni u skladu s općim okvirom ili okvirom posebne namjene. Ako su sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene, u reviziji se također primjenjuje MRevS 800.¹ (Vidjeti tačke A1-A4.)
2. Ovaj se MRevS ne primjenjuje na izvještaj revizora sastavnog dijela grupe, izdat kao rezultat rada obavljenog za finansijske informacije sastavnog dijela grupe po zahtjevu angažiranog tima grupe za svrhu revizije finansijskih izvještaja grupe. (Vidjeti MRevS 600².)
3. Ovaj MRevS ne poništava zahtjeve drugih MRevS-ova; niti je zamišljeno da se bavi svim posebnim razmatranjima koja mogu biti relevantna u datim okolnostima angažmana.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma. U slučaju revizija pojedinačnih finansijskih izvještaja ili određenih elemenata, računa ili stavki finansijskih izvještaja sastavljenih na određeni datum, ovaj MRevS je na snazi za revizije takvih informacija sastavljenih na dan 14. decembra 2010. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je da, kada primjenjuje MRevS-ove u reviziji pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke finansijskog izvještaja, primjereno uzme u obzir posebna razmatranja koja su relevantna za:
 - (a) prihvatanje angažmana;
 - (b) planiranje i izvođenje tog angažmana; i

¹ MRevS 800 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene”.

² MRevS 600 “Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)”.

- (c) formiranje mišljenja i izvještavanje o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu, računu ili stavki finansijskog izvještaja.

Definicije

- 6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) “Element finansijskog izvještaja” ili “element” znači “element, račun ili stavku finansijskog izvještaja”;
 - (b) “Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja” znače Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde; i
 - (c) Pojedinačni finansijski izvještaj ili određeni element finansijskog izvještaja uključuje povezane bilješke. Povezane bilješke obično sadrže sažetak važnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija relevantnih za finansijski izvještaj ili za element.

Zahtjevi

Razmatranja kada se prihvata angažman

Primjena MRevS-ova

- 7. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.³ U slučaju revizije pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja, ovaj zahtjev se primjenjuje nezavisno od toga je li revizor ujedno angažiran za reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja subjekta. Ako revizor ujedno nije angažiran za reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja subjekta, revizor će utvrditi je li izvodiva revizija pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa tog finansijskog izvještaja u skladu s MRevS-ovima. (Vidjeti tačke A5-A6.)

Prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja

- 8. MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja primijenjenog pri sastavljanju finansijskih izvještaja.⁴ U slučaju revizije pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja, to će uključiti utvrđivanje hoće li primjena okvira finansijskog izvještavanja imati za posljedicu prezentaciju koja osigurava odgovarajuće objavljivanje kako bi namjeravani korisnici

³ MRevS 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”, tačka 18.

⁴ MRevS 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana”, tačka 6(a).

razumjeli informacije sadržane u finansijskom izvještaju ili elementu, te učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u finansijskom izvještaju ili elementu. (Vidjeti tačku A7.)

Oblik mišljenja

9. MRevS 210 zahtijeva da dogovoreni uvjeti revizijskog angažmana uključuju očekivani oblik svih izvještaja koje treba izdati revizor.⁵ U slučaju revizije pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja, revizor će razmotriti hoće li očekivani oblik mišljenja biti prikladan u datim okolnostima. (Vidjeti tačke A8-A9.)

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija

10. MRevS 200 navodi da su MRevS-ovi napisani u kontekstu revizije finansijskih izvještaja; treba ih prilagoditi kako zahtijevaju date okolnosti, kada se primjenjuju u reviziji drugih historijskih finansijskih informacija.^{6 7} U planiranju i obavljanju revizije pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja, revizor će primijeniti sve MRevS-ove relevantne za reviziju, kako zahtijevaju date okolnosti angažmana. (Vidjeti tačke A10-A14.)

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvještavanju

11. Pri formiranju mišljenja i izvještavanju o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu finansijskog izvještaja, revizor će primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700,⁸ kako zahtijevaju date okolnosti angažmana. (Vidjeti tačke A15-A16.)

Izveštavanje o kompletom setu finansijskih izvještaja subjekta i o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu tih finansijskih izvještaja

12. Ako revizor prihvati angažman da izvještava o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu finansijskog izvještaja povezano s angažmanom na reviziji kompletnog seta finansijskih izvještaja, revizor će izraziti odvojeno mišljenje za svaki angažman.
13. Revidirani pojedinačni finansijski izvještaj ili revidirani određeni element finansijskog izvještaja može biti objavljen zajedno sa kompletnim revidiranim setom finansijskih izvještaja subjekta. Ako revizor zaključi da prezentacija pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja nije dovoljno razdvojena od

⁵ MRevS 210, tačka 10(e).

⁶ MRevS 200, tačka 2.

⁷ MRevS 200, tačka 13(f), objašnjava da se pojam “finansijski izvještaji” obično odnosi na kompletan set finansijskih izvještaja kako je određeno zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

⁸ MRevS 700 “Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima”.

kompletnog seta finansijskih izvještaja, revizor će od menadžmenta tražiti da to ispravi. U skladu s tačkama 15 i 16, revizor će također razdvojiti mišljenje o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu finansijskog izvještaja od mišljenja o kompletnom setu finansijskih izvještaja. Revizor neće izdati revizorov izvještaj koje sadrži mišljenje o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu finansijskog izvještaja dok ne bude zadovoljan ovim razdvajanjem.

Modificirano mišljenje, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvještaju o kompletnom setu finansijskih izvještaja poslovnog subjekta

14. Ako je mišljenje u revizorovom izvještaju o kompletnom setu finansijskih izvještaja poslovnog subjekta modificirano ili izvještaj uključuje odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, revizor će utvrditi učinak koji to može imati na revizorov izvještaj o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu tog finansijskog izvještaja. Kada odluči da je prikladno, revizor će modificirati mišljenje o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili određenom elementu finansijskog izvještaja ili uključiti u revizorov izvještaj odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti tačku A17.)
15. Ako revizor zaključi da je neophodno izraziti negativno mišljenje ili suzdržati se od mišljenja o setu finansijskih izvještaja subjekta kao cjelini, MRevS 705 ne dopušta revizoru da uključi u revizorov izvještaj nemodificirano mišljenje o pojedinačnom finansijskom izvještaju koji čini dio tih finansijskih izvještaja ili o određenom elementu koji čini dio tih finansijskih izvještaja.⁹ To je stoga što bi takvo nemodificirano mišljenje bilo u suprotnosti s negativnim mišljenjem ili suzdržavanjem od mišljenja o setu finansijskih izvještaja subjekta kao cjelini. (Vidjeti tačku A18.)
16. Ako revizor zaključi da je neophodno izraziti negativno mišljenje ili suzdržati se od mišljenja o o setu finansijskih izvještaja subjekta kao cjelini ali, u kontekstu odvojene revizije određenog elementa uključenog u te finansijske izvještaje, revizor ipak smatra da je primjereno izraziti nemodificirano mišljenje o tom elementu, revizor će toučiniti samo ako:
 - (a) zakonom ili regulativom nije mu zabranjeno da to učini;
 - (b) to mišljenje je izraženo u revizorovom izvještaju koji nije objavljen zajedno s revizorovim izvještajem koje sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja; i
 - (c) određeni element ne čini značajan dio kompletnog seta finansijskih izvještaja subjekta.
17. Revizor neće izraziti nemodificirano mišljenje o pojedinačnom finansijskom izvještaju iz kompletnog seta finansijskih izvještaja ako je revizor izrazio negativno mišljenje

⁹ MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora”, tačka 15.

ili se suzdržao od mišljenja o setu finansijskih izvještaja kao cjelini. To vrijedi čak i u slučaju ako revizorov izvještaj o pojedinačnom finansijskom izvještaju nije objavljen zajedno s revizorovim izvještajem koji sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja. Razlog je taj što se smatra da pojedinačni finansijski izvještaj čini značajan dio tih finansijskih izvještaja.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti tačku 1.)

- A1. MRevS200 definira pojam “historijske finansijske informacije” kao informacije izražene u finansijskim pojmovima u odnosu na određeni poslovni subjekt, koje prvenstveno potiču iz računovodstvenog sistema tog subjekta, a tiču se ekonomskih događaja nastalih u prošlim periodima ili ekonomskih uvjeta ili okolnosti u određenim trenucima u prošlosti.¹⁰
- A2. MRevS 200 definira pojam “finansijski izvještaji” kao strukturirani prikaz historijskih finansijskih informacija, uključujući povezane bilješke, namijenjen za saopštavanje o ekonomskim resursima ili obavezama subjekta u datom vremenskom periodu ili njihovim promjenama nastalim u nekom periodu u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja. Pojam se obično odnosi na kompletan set finansijskih izvještaja utvrđen zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.¹¹
- A3. MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije finansijskih izvještaja;¹² trebaju se prilagoditi datim okolnostima kad se primjenjuju u reviziji drugih historijskih finansijskih informacija, kao što je pojedinačni finansijski izvještaj ili određeni element finansijskog izvještaja. Ovaj MRevS je od pomoći u tom pogledu. (Dodatak 1 sadrži listu primjera takvih drugih historijskih finansijskih informacija.)
- A4. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja koji nije revizija historijskih finansijskih informacija obavlja se u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000.¹³

¹⁰ MRevS 200, tačka 13(g).

¹¹ MRevS 200, tačka 13(f).

¹² MRevS 200, tačka 2.

¹³ Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standard on Assurance Engagements – ISAE) 3000 “Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizija ili pregled historijskih finansijskih informacija”.

Razmatranja kada se prihvata angažman

Primjena MRevS-ova (Vidjeti tačku 7.)

- A5. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupa u skladu (a) s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na nezavisnost, koji se odnose na revizijske angažmane za financijske izvještaje i (b) sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. On također zahtijeva da revizor postupa u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a osim ako, u datim okolnostima revizije, cijeli MRevS nije relevantan ili taj zahtjev nije relevantan jer je uvjetovan, a taj uvjet ne postoji. U izuzetnim okolnostima, revizor može prosuditi da je neophodno odstupiti od relevantnih zahtjeva nekog MRevS-a obavljanjem alternativnih revizijskih postupaka radi postizanja cilja tog zahtjeva.¹⁴
- A6. Usklađenost sa zahtjevima MRevS-ova relevantnim za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja možda nije izvodiva kada revizor ujedno nije angažiran i u reviziji kompletnog seta financijskih izvještaja subjekta. U takvim slučajevima, revizor često nema isti nivo razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući internu kontrolu, kao što ima revizor koji obavlja reviziju kompletnog seta financijskih izvještaja subjekta. Revizor, također, nema revizijske dokaze o općoj kvaliteti računovodstvenih evidencija ili drugih računovodstvenih informacija koji bi se stekli u reviziji kompletnog seta financijskih izvještaja subjekta. U skladu s tim, revizoru mogu biti potrebni dodatni dokazi da potkrijepe revizijske dokaze stečene iz računovodstvenih evidencija. U slučaju revizije određenog elementa financijskih izvještaja, određeni MRevS-ovi zahtijevaju revizijski posao koji može biti nesrazmjernan u odnosu na element koji se revidira. Na primjer, iako će zahtjevi MRevS-a 570¹⁵ vjerovatno biti relevantni u datim okolnostima revizije liste računa potraživanja, postupanje u skladu s tim zahtjevima može biti neizvodivo zbog neophodnog truda koji je potrebno uložiti. Ako revizor zaključi da revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja nije izvodiva u skladu s MRevS-ovima, revizor može raspraviti s menadžmentom je li izvodiva druga vrsta angažmana.

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti tačku 8.)

- A7. Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja može biti sastavljen u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja koji se zasniva na okviru financijskog izvještavanja koji je ustanovila ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda za sastavljanje kompletnog seta financijskih izvještaja (na primjer, na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Ako je to slučaj, utvrđivanje prihvatljivosti primjenjivog okvira može uključivati razmatranje uključuje li taj okvir sve zahtjeve na kojima se zasniva a koji su relevantni za prezentaciju po-

¹⁴ MRevS 200, tačke 4, 18 i 22-23.

¹⁵ MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja".

jedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja koji osigurava odgovarajuće objave.

Oblik mišljenja (Vidjeti tačku 9.)

A8. Oblik mišljenja koji treba izraziti revizor zavisi od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i svih primjenjivih zakona ili regulative.¹⁶ U skladu s MRevS-om 700:¹⁷

- (a) kada izražava nemodificirano mišljenje o kompletnom setu finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorovo mišljenje, osim ako se ne zahtijeva drugačije zakonom ili regulativom, koristi jednu od sljedećih fraza: (i) finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]; ili (ii) finansijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s [primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]; i
- (b) kada izražava nemodificirano mišljenje o kompletnom setu finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom usklađenosti, revizorovo mišljenje navodi da su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja].

A9. U slučaju pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne mora eksplicitno uređivati prezentaciju finansijskog izvještaja ili elementa. To može biti slučaj kada se primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja zasniva na okviru finansijskog izvještavanja koji je ustanovila ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda za sastavljanje kompletnog seta finansijskih izvještaja (na primjer, na Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja). Revizor zbog toga razmatra je li očekivani oblik mišljenja podesan u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Faktori koji mogu utjecati na revizorovo razmatranje da li koristiti u revizorovom mišljenju fraze “fer prezentira, u svim značajnim odrednicama” ili “pružaju istinit i fer prikaz” uključuju:

- je li primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja eksplicitno ili implicitno ograničen na pripremu kompletnog seta finansijskih izvještaja;
- hoće li pojedinačni finansijski izvještaj ili određeni element finansijskog izvještaja:
 - o biti u potpunosti u skladu sa svakim od zahtjeva okvira koji je relevantan za određeni finansijski izvještaj ili određeni element, a prezentacija tog finansijskog izvještaja ili elementa uključuje i povezane bilješke; i

¹⁶ MRevS 200, tačka 8.

¹⁷ MRevS 700, tačke 35-36.

- o ako je neophodno za postizanje fer prezentacije, osigurati objavljivanja povrh onih određenih zahtjevima okvira ili, u izuzetnim okolnostima, odstupiti od zahtjeva okvira.

Revizorova odluka u vezi s očekivanim oblikom mišljenja pitanje je profesionalne prosudbe. Na nju može utjecati je li u određenoj jurisdikciji općeprihvaćena upotreba fraze “fer prezentira, u svim značajnim odrednicama” ili “pruža istinit i fer prikaz” u revizorovom mišljenju o pojedinačnom finansijskom izvještaju ili o određenom elementu finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija (Vidjeti tačku 10.)

A10. Relevantnost svakog MRevS-a zahtijeva pažljivo razmatranje. Čak i kada je samo određeni element finansijskih izvještaja predmet revizije, u principu su relevantni MRevS-ovi kao što su MRevS 240¹⁸, MRevS 550¹⁹ i MRevS 570. To je stoga što element može biti pogrešno prikazan zbog prevare, učinaka transakcija između povezanih strana ili nepravilne primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja prema primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja.

A11. Štaviše, MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije finansijskih izvještaja; njih treba prilagoditi datim okolnostima kada se primjenjuju u reviziji pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja.²⁰

Na primjer, pisana izjava menadžmenta o kompletnom setu finansijskih izvještaja bi se zamijenila pisanom izjavom o prezentaciji finansijskog izvještaja ili elementa u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

A12. Prilikom revizije pojedinačnih finansijskih izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja koja se obavlja zajedno s revizijom kompletnog seta finansijskih izvještaja subjekta, revizor može u reviziji finansijskog izvještaja ili elementa koristiti revizijske dokaze prikupljene u okviru revizije kompletnog seta finansijskih izvještaja subjekta. Međutim, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor planira i obavi reviziju finansijskog izvještaja ili elementa kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima će zasnovati mišljenje o finansijskom izvještaju ili elementu.

A13. Pojedinačni finansijski izvještaji koji čine kompletan set finansijskih izvještaja, mnogi elementi tih finansijskih izvještaja, uključujući njihove povezane bilješke, međusobno su povezani. U skladu s tim, moguće je da prilikom revizije pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja, revizor neće biti u mogućnosti izolirano sagledati taj finansijski izvještaj ili element. U skladu s tim, revizor će možda morati da obavi postupke u vezi s međusobno povezanim stavkama kako bi ispunio zahtjev revizije.

¹⁸ MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja”.

¹⁹ MRevS 550 “Povezane strane”.

²⁰ MRevS 200, tačka 2.

- A14. Štaviše, značajnost utvrđena za pojedinačni finansijski izvještaj ili za određeni element finansijskog izvještaja može biti niža od značajnosti utvrđene za kompletan set finansijskih izvještaja subjekta; to će utjecati na vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka te ocjenjivanje neispravljenih pogrešaka.

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvještavanju (Vidjeti tačke 11, 14)

- A15. MRevS 700 zahtijeva da revizor, pri formiranju mišljenja, ocijeni osiguravaju li finansijski izvještaji adekvatne objave koje omogućavaju da namjeravani korisnici razumiju učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u finansijskim izvještajima.²¹ U slučaju pojedinačnog finansijskog izvještaja ili određenog elementa finansijskog izvještaja, važno je da taj finansijski izvještaj ili element, uključujući povezane bilješke, u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, osigurava primjerene objave koje omogućavaju da namjeravani korisnici razumiju informacije sadržane finansijskom izvještaju ili elementu i učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u finansijskom izvještaju ili elementu.
- A16. Dodatak 2 ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorovih izvještaja o pojedinačnom finansijskom izvještaju i određenom elementu finansijskog izvještaja.

Modificirano mišljenje, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvještaju o kompletnom setu finansijskih izvještaja subjekta (Vidjeti tačke 14-15.)

- A17. Čak i kada se modificirano mišljenje o kompletnom setu finansijskih izvještaja subjekta, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja ne odnose na revidiran finansijski izvještaj ili revidiran element, revizor ipak može smatrati da je prikladno pozvati se na modifikaciju iz revizorovog izvještaja u odjeljku za ostala pitanja o finansijskom izvještaju ili elementu jer revizor prosuđuje da je to relevantno korisnicima za razumijevanje revidiranog finansijskog izvještaja ili revidiranog elementa ili povezanog revizorovog izvještaja. (Vidjeti MRevS 706.)²²
- A18. U revizorovom izvještaju o kompletnom setu finansijskih izvještaja subjekta, izražavanje suzdržanosti od mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i nemodificirano mišljenje u vezi s finansijskim položajem je dopušteno budući da je suzdržanost od mišljenja bila izražena samo u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima a ne i u vezi s finansijskim izvještajima kao cjelinom.²³

²¹ MRevS 700, tačka 13(e).

²² MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora”, tačka 6.

²³ MRevS 510, „Početni revizijski angažmani – Početna stanja”, tačka A8 i MRevS 705, tačka A16.

Dodatak 1

(Vidjeti tačku A3.)

Primjeri određenih elemenata, računa ili stavki finansijskih izvještaja

- Računi potraživanja, ispravak sumnjivih potraživanja, zalihe, obaveze za obračunata primanja iz privatnog penzionog plana, evidentirana vrijednost identificirane nematerijalne imovine ili obaveze za “nastala ali neprijavljena” potraživanja u portfelju osiguranja, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz imovine i prihoda privatnog penzionog plana kojima se eksterno upravlja, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz neto materijalne imovine, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz isplata u vezi s najmom, uključujući objašnjavajuće bilješke.
- Prikaz raspodjela i bonusa zaposlenicima, uključujući objašnjavajuće bilješke.

Dodatak 2

(Vidjeti tačku A16.)

Ilustracije revizorovih izvještaja o pojedinačnom finansijskom izvještaju i o određenom elementu finansijskog izvještaja

- Ilustracija 1: Revizorov izvještaj o pojedinačnom finansijskom izvještaju sastavljenom u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 2: Revizorov izvještaj o pojedinačnom finansijskom izvještaju sastavljenom u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 3: Revizorov izvještaj o određenom elementu, računu ili stavki finansijskog izvještaja sastavljenom u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir usklađenosti).

Ilustracija 1:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju bilansa (tj. pojedinačnog finansijskog izvještaja).**
- **Bilans je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu sa zahtjevima okvira finansijskog izvještavanja u Jurisdikciji X relevantnim za sastavljanje bilansa.**
- **Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije koji je osmišljen da ispuni zajedničke potrebe za finansijskim informacijama šireg kruga korisnika.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Revizor je utvrdio da je u revizorovom mišljenju prikladno koristiti frazu “fer prezentira, u svim značajnim odrednicama”.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Obavili smo reviziju priloženog bilansa Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine i sažetka značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija (zajedno “finansijski izvještaj”).

Odgovornost menadžmenta²⁴ za finansijski izvještaj

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovog finansijskog izvještaja u skladu s onim zahtjevima okvira finansijskog izvještavanja u Jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje tog finansijskog izvještaja i za one interne kontrole koje su relevantne za sastavljanje finansijskog izvještaja koji je bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

²⁴ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskog izvještaja. Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskom izvještaju. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskog izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskog izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti internih kontrola poslovnog subjekta.²⁵

Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije finansijskog izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Po našem mišljenju, finansijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine u skladu s onim zahtjevima okvira finansijskog izvještavanja u Jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje takvog finansijskog izvještaja.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

²⁵ U okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izrazi mišljenje o efikasnosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: „Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja kako bi osmislio revizijske postupke koji odgovaraju datim okolnostima”.

Ilustracija 2:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju izvještaja o priljevima i odljevima (tj. pojedinačnog finansijskog izvještaja).**
- **Finansijski izvještaj je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s računovodstvenom osnovicom po načelu blagajne (priljevi i odljevi novca) kako bi ispunio zahtjev, dobiven od vjerovnika, da se daju informacije o novčanim tokovima. Menadžment ima mogućnost izbora okvira finansijskog izvještavanja.**
- **Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije koji je osmišljen da ispunji potrebe za finansijskim informacijama određenih korisnika.²⁶**
- **Revizor je utvrdio da je u revizorovom mišljenju primjereno koristiti frazu “fer prezentira, u svim značajnim odrednicama”.**
- **Distribucija ili korištenje revizorovog izvještaja nije ograničeno.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Obavili smo reviziju priloženog izvještaja o priljevima i odljevima Društva ABC za godinu završenu na dan 31. decembra 20X1. i sažetka značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija (zajedno “finansijski izvještaj”).

Odgovornost menadžmenta²⁷ za finansijski izvještaj

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju ovog finansijskog izvještaja u skladu s računovodstvenom osnovicom po načelu blagajne opisanom u bilješci X; to uključuje utvrđivanje je li računovodstvena osnovica po načelu blagajne prihvatljiva osnovica za sastavljanje finansijskog izvještaja u datim okolnostima i odgovornost za one interne kontrole koje menadžment smatra neophodnim za sastavljanje finansijskog izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standar-

²⁶ MRevS 800 sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju finansijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

²⁷ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

di zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskom izvještaju. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskog izvještaja usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskog izvještaja subjekta kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti 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 finansijskog izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Po našem mišljenju, finansijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, prijevje i odljeve novca Društva ABC za godinu završenu na dan 31. decembra 20X1. u skladu s računovodstvenom osnovicom opisanom u bilješci X.

Računovodstvena osnovica

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pažnja na bilješku X uz finansijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Finansijski izvještaj je sastavljen kako bi se pružile informacije vjerovniku XYZ. Kao posljedica toga, finansijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 3:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju obaveza za “nastala ali neprijavljena” potraživanja u portfelju osiguranja (tj. reviziju elementa, računa ili stavke finacijskog izvještaja).**
- **Financijske informacije je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s odredbama za finacijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator kako bi se ispunili zahtjevi regulatora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira finacijskog izvještavanja.**
- **Primjenjivi okvir finacijskog izvještavanja je okvir usklađenosti koji je osmišljen da ispuni potrebe za finacijskim informacijama određenih korisnika.²⁸**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za finacijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Distribucija revizorovog izvještaja je ograničena.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Obavili smo reviziju priloženog prikaza obaveza za “nastala ali neprijavljena” potraživanja Osiguravajućeg društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine (“prikaz”). Prikaz je sa stavio menadžment na osnovu [opis odredbi za finacijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator].

Odgovornost menadžmenta²⁹ za pregled

Menadžment je odgovoran za sastavljanje prikaza u skladu s [opis odredbi za finacijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator] i za one interne kontrole koje menadžment smatra neophodnim za sastavljanje pregleda bez značajnog pogrešnog prikazivanja usljed prevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovom prikazu na osnovu obavljene revizije. Reviziju smo obavili u skladu s 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 finacijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

²⁸ MRevS 800 sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju finacijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

²⁹ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u prikazu. Odabrani postupci zavise od revizorove prosudbe, kao i procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja prikaza usljed prevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju prikaza kako bi se osmislili revizijski postupci koji odgovaraju datim okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o efikasnosti 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 prikaza.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Po našem mišljenju, finansijske informacije u prikazu obaveza za “nastala ali neprijavljena” potraživanja Osiguravajućeg društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine sastavljene su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis odredbi za finansijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator].

Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pažnja na bilješku X uz prikaz, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Prikaz je sastavljen kako bi pomogao Osiguravajućem društvu ABC da ispuni zahtjeve Regulatora DEF. Kao posljedica toga, prikaz može biti neprikladan za ostale svrhe. Naš izvještaj namijenjen je isključivo Osiguravajućem društvu ABC i Regulatoru DEF te se ne smije distribuirati ostalim stranama.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 805 “Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih finansijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka finansijskog izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 810
ANGAŽMANI RADI IZVJEŠTAVANJA O SAŽETIM
FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete
na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Prihvatanje angažmana	5-7
Vrste postupaka	8
Oblik mišljenja.....	9-11
Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima	12-13
Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima	14-19
Ograničenje distribucije ili korištenja ili upozoravanje čitalaca na računovodstvenu osnovicu.....	20
Uporedne informacije	21-22
Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim finansijskim izvještajima	23
Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete finansijske izvještaje	24
Revizorova povezanost	25-26
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Prihvatanje angažmana	A1-A7

Ocjenjivanje raspoloživosti revidiranih finansijskih izvještaja	A8
Oblik mišljenja	A9
Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima	A10
Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima	A11-A15
Uporedne informacije	A16-A17
Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim finansijskim izvještajima	A18
Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete finansijske izvještaje	A19
Revizorova povezanost	A20
Dodatak : Ilustracije izvještaja o sažetim finansijskim izvještajima	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 810 “Angažmani radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima” treba čitati povezano s MRevS-om 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u vezi s angažmanom radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima izvedenim iz finansijskih izvještaja koje je isti revizor revidirao uskladu s MRevS-ovima.

Datum stupanja na snagu

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode započete na dan 15. decembra 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora je:
 - (a) utvrditi je li primjereno prihvatiti angažman izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima; i
 - (b) ako je angažiran, izvijestiti o sažetim finansijskim izvještajima:
 - (i) formirati mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima na osnovu ocjene zaključaka donesenih na temelju pribavljenih dokaza; i
 - (ii) jasno izraziti to mišljenje u pisanom izvještaju u kojem se također opisuje osnova za to mišljenje.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Primijenjeni kriteriji – kriteriji koje je menadžment primijenio pri sastavljanju sažetih finansijskih izvještaja.
 - (b) Revidirani finansijski izvještaji – finansijski izvještaji¹ koje je revizor revidirao u skladu s MRevS-ovima i iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji.
 - (c) Sažeti finansijski izvještaji – historijske finansijske informacije izvedene iz finansijskih izvještaja koje sadrže manje detalja nego finansijski izvještaji ali koje još uvijek osiguravaju strukturiranu prezentaciju u skladu sa onim što je iznijeto u finansijskim izvještajima o ekonomskim resursima i obavezama subjekta u nekom vremenskom trenutku ili promjenama koje su nastale tokom tog perioda.² Za opisivanje takvih historijskih informacija u različitim zakonodavstvima se mogu koristiti različiti nazivi.

¹ Pojam “finansijski izvještaji” definiran je u tački 13(f) MRevS-a 200 “Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima”.

² MRevS 200, tačka 13(f).

Zahtjevi

Prihvatanje angažmana

5. Revizor će prihvatiti angažman izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima u skladu s ovim MRevS-om samo u situaciji kada je bio angažiran da obavi reviziju u skladu s MRevS-ovima finansijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji. (Vidjeti tačku A1.)
6. Prije prihvatanja angažmana izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima, revizor će: (Vidjeti tačku A2.)
 - (a) utvrditi jesu li prihvatljivi primijenjeni kriteriji; (Vidjeti tačke A3-A7.)
 - (b) pribaviti saglasnost menadžmenta da on prihvata i razumije svoju odgovornost:
 - (i) za sastavljanje sažetih finansijskih izvještaja u skladu s primijenjenim kriterijima;
 - (ii) da namjeravanim korisnicima sažetih finansijskih izvještaja omogući dostupnost revidiranih finansijskih izvještaja bez nepotrebnih teškoća (ili, ako zakon ili regulativa propisuju da se revidirani finansijski izvještaji ne moraju staviti na raspolaganje namjeravanim korisnicima sažetih finansijskih izvještaja te utvrđuje kriterije za sastavljanje sažetih finansijskih izvještaja, da opiše taj zakon ili regulativu u sažetim finansijskim izvještajima); i
 - (iii) da uključi revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima u svaki dokument koji sadrži sažete finansijske izvještaje i koji pokazuje da revizor izvještava o njima;
 - (c) dogovoriti s menadžmentom oblik mišljenja koje treba izraziti o sažetim finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačke 9-11.)
7. Ako revizor zaključi da primijenjeni kriteriji nisu prihvatljivi ili ne može pribaviti saglasnost menadžmenta navedenu u tački 6(b), revizor neće prihvatiti angažman izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima, osim ako zakon ili regulativa ne zahtijevaju da to učini. Angažman obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s ovim MRevS-om. U skladu s tim, u revizorovom izvještaju o sažetim finansijskim izvještajima neće se navesti da je angažmanobavljen u skladu s ovim MRevS-om. Revizor se treba pozvati na ovu činjenicu u uvjetima angažiranja. Revizor će također utvrditi učinak koji ovo može imati na angažman revidiranja finansijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji.

Vrste postupaka

8. Revizor će obaviti sljedeće postupke, i sve druge postupke za koje smatra da su neophodni, radi obezbjeđivanja osnove za mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima:
 - (a) ocijeniti je li u sažetim finansijskim izvještajima primjereno objavljeno to da su sažeti i jesu li navedeni revidirani finansijski izvještaji;
 - (b) kada sažeti finansijski izvještaji nisu popraćeni revidiranim finansijskim izvještajima, ocijeniti opisuju li oni jasno:
 - (i) gdje su dostupni revidirani finansijski izvještaji ili od koga se mogu zatražiti; ili
 - (ii) zakon ili regulativu koji navode da revidirane finansijske izvještaje ne moraju biti dostupni namjeravanim korisnicima sažetih finansijskih izvještaja te ustanovljuju kriterije za sastavljanje sažetih finansijskih izvještaja;
 - (c) ocijeniti jesu li u sažetim finansijskim izvještajima primjereno objavljeni primijenjeni kriteriji;
 - (d) usporediti sažete finansijske izvještaje s povezanim informacijama u revidiranim finansijskim izvještajima kako bi utvrdio jesu li sažeti finansijski izvještaji u skladu s povezanim informacijama iz revidiranih finansijskih izvještaja ili mogu li se ponovno izračunati na osnovu njih;
 - (e) ocijeniti jesu li sažeti finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s primijenjenim kriterijima;
 - (f) ocijeniti, u kontekstu svrhe sažetih finansijskih izvještaja, sadrže li sažeti finansijski izvještaji neophodne informacije i jesu li odgovarajuće agregirani tako da ne dovode u zabludu u datim okolnostima; i
 - (g) ocijeniti jesu li revidirani finansijski izvještaji dostupni namjeravanim korisnicima sažetih finansijskih izvještaja bez nepotrebnih teškoća, osim ako zakon ili regulativa propisuju da se ne trebaju učiniti dostupnim, i ustanovljuje kriterije za sastavljanje sažetih finansijskih izvještaja. (Vidjeti tačku A8.)

Oblik mišljenja

9. Kada revizor zaključi da je pozitivno mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima prikladno, u revizorovom će se mišljenju, osim akonije drugačije propisano zakonom ili regulativom, koristiti jedna od sljedećih fraza: (Vidjeti tačku A9.)
 - (a) sažeti finansijski izvještaji su dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim finansijskim izvještajima, u skladu s [primijenjeni kriteriji]; ili

- (b) sažeti finansijski izvještaji predstavljaju fer sažetak revidiranih finansijskih izvještaja, u skladu s [primijenjeni kriteriji].
10. Ako zakon ili regulativa propisuju tekst mišljenja o sažetim finansijskim izvještajima formulacijama koje se razlikuju od navedenih u tački 9, revizor će:
- (a) primijeniti postupke opisane u tački 8 i sve druge postupke neophodne kako bi se revizoru omogućilo da izrazi propisano mišljenje; i
 - (b) ocijeniti mogu li korisnici sažetih finansijskih izvještaja pogrešno shvatiti revizorovo mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima i, ako je tako, može li dodatno objašnjenje o sažetim finansijskim izvještajima u revizorovom izvještaju smanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja.
11. Ako, u slučaju iz tačke 10(b), revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvještaju o sažetim finansijskim izvještajima ne može smanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja, revizor neće prihvatiti angažman, osim u slučaju da zakon ili regulativa zahtijevaju da to učini. Angažman obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s ovim MRevS-om. U skladu s tim, u revizorovom izvještaju o sažetim finansijskim izvještajima neće se navesti da je angažman obavljen u skladu s ovim MRevS-om.

Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima

12. Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima može biti datiran kasnije od datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima. U takvim slučajevima, u revizorovom izvještaju o sažetim finansijskim izvještajima će se navesti da sažeti finansijski izvještaji i revidirani finansijski izvještaji ne odražavaju efekte događaja koji su nastali nakon datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima koji mogu zahtijevati prepravljanje revidiranih finansijskih izvještaja ili objavljivanje u njima. (Vidjeti tačku A10.)
13. Revizor može saznati činjenice koje su postojale na datum revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima, a o kojima revizor ranije nije imao saznanja. U takvim slučajevima, revizor neće izdati revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima sve dok ne završi razmatranje tih činjenica u vezi s revidiranim finansijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 560³.

Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima

Dijelovi revizorovog izvještaja

14. Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima sadržava sljedeće elemente: (Vidjeti tačku A15.)

³ MRevS 560 "Naknadni događaji".

- (a) naslov u kojem se jasno navodi da se radi o izvještaju nezavisnog revizora; (Vidjeti tačku A11.)
 - (b) primaoca izvještaja; (Vidjeti tačku A12.)
 - (c) uvodni odjeljak u kojem se:
 - (i) navode sažeti finansijski izvještaji o kojima revizor izvještava, uključujući naziv svakog izvještaja uključenog u sažete finansijske izvještaje; (Vidjeti tačku A13.)
 - (ii) navode revidirani finansijski izvještaji;
 - (iii) poziva na revizorov izvještaj o revidiranim finansijskim izvještajima, datum tog izvještaja i, u skladu s tačkama 17-18, na činjenicu da je izraženo pozitivno mišljenje o revidiranim finansijskim izvještajima;
 - (iv) ako je datum revizorovog izvještaja o sažetim finansijskim izvještajima kasniji od datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima, navodi se da sažeti finansijski izvještaji i revidirani finansijski izvještaji ne odražavaju efekte događaja koji su nastali nakon datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima; i
 - (v) izjava u kojoj se navodi da sažeti finansijski izvještaji ne sadrže sve objave koje se zahtijevaju okvirom finansijskog izvještavanja primijenjenim u sastavljanju revidiranih finansijskih izvještaja i da čitanje tih sažetih finansijskih izvještaja nije zamjena za čitanje revidiranih finansijskih izvještaja;
 - (d) opis odgovornosti menadžmenta⁴ za sažete finansijske izvještaje, u kojem se objašnjava da je menadžment⁵ odgovoran za sastavljanje sažetih finansijskih izvještaja u skladu s primijenjenim kriterijima;
 - (e) izjavu da je revizor odgovoran za izražavanje mišljenja o sažetim finansijskim izvještajima na osnovu postupaka koje zahtijeva ovaj MRevS;
 - (f) odjeljak u kojem se jasno izražava mišljenje; (Vidjeti tačke 9-11.)
 - (g) revizorov potpis;
 - (h) datum revizorovog izvještaja; i (Vidjeti tačku A14.)
 - (i) revizorovu adresu.
15. Ako primalac sažetih finansijskih izvještaja nije isti kao primalac revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima, revizor će ocijeniti je li prikladno adresiranje na drugog primaoca. (Vidjeti tačku A12.)

⁴ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁵ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

16. Revizor će datirati revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima tako da taj datum ne bude prije: (Vidjeti tačku A14.)
- (a) datuma na koji je revizor pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima može zasnovati mišljenje, uključujući dokaz da su sažeti finansijski izvještaji sastavljeni, i da su ovlaštene osobe potvrdile da preuzimaju odgovornost za njih; i
 - (b) datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima.

Modifikacije mišljenja, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvještaju o revidiranim finansijskim izvještajima (Vidjeti tačku A15.)

17. Kada revizorov izvještaj o revidiranim finansijskim izvještajima sadrži mišljenje s rezervom, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, ali je revizor uvjeren da su sažeti finansijski izvještaji dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim finansijskim izvještajima ili su njihov fer sažetak, u skladu s primijenjenim kriterijima, u revizorovom izvještaju o sažetim finansijskim izvještajima će se, pored elemenata iz tačke 14:
- (a) navesti da revizorov izvještaj o revidiranim finansijskim izvještajima sadrži mišljenje s rezervom, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja; i
 - (b) opisati:
 - (i) osnova za mišljenje s rezervom o revidiranim finansijskim izvještajima, ito mišljenje s rezervom; ili odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvještaju o revidiranim finansijskim izvještajima; i
 - (ii) efekat toga na sažete finansijske izvještaje, ako ga ima.
18. Kada revizorov izvještaj o revidiranim finansijskim izvještajima sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja, u revizorovom izvještaju o sažetim finansijskim izvještajima će se, pored elemenata iz tačke 14:
- (a) navesti da revizorov izvještaj o revidiranim finansijskim izvještajima sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja;
 - (b) opisati osnova za to negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja; i
 - (c) navesti da, kao posljedica negativnog mišljenja ili suzdržanosti od mišljenja, nije primjereno izraziti mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima.

Modificirano mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima

19. Ako sažeti finansijski izvještaji nisu dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim finansijskim izvještajima ili nisu njihov fer sažetak, u skladu s primijenjenim

kriterijima i menadžment ne prihvati izvršiti neophodne izmjene, revizor će izraziti negativno mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačku A15.)

Ograničenje distribucije ili upotrebe ili upozoravanje čitatelja na računovodstvenu osnovicu

20. Kada je ograničena distribucija ili upotreba revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima ili revizorov izvještaj o revidiranim finansijskim izvještajima upozorava čitatelje da su revidirani finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene, revizor će uključiti slično ograničenje ili upozorenje u revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima.

Uporedne informacije

21. Ako revidirani finansijski izvještaji sadrže uporedne informacije, ali ih ne sadrže i sažeti finansijski izvještaji, revizor će utvrditi je li takvo izostavljanje razumno u datim okolnostima angažmana. Revizor će utvrditi efekat neopravdanog izostavljanja revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima. (Vidjeti tačku A16.)
22. Ako sažeti finansijski izvještaji sadrže uporedne informacije o kojima je izvještavao drugi revizor, revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima također će sadržavati pitanja koja MRevS 710 zahtijeva da revizor uključi u revizorov izvještaj o revidiranim finansijskim izvještajima.⁶ (Vidjeti tačku A17.)

Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim finansijskim izvještajima

23. Revizor će ocijeniti jesu li sve nerevidirane dopunske informacije prezentirane u sažetim finansijskim izvještajima jasno odvojene od sažetih finansijskih izvještaja. Ako revizor zaključi da prezentacija nerevidiranih dopunskih informacija subjekta nije jasno odvojena od sažetih finansijskih izvještaja, revizor će tražiti da menadžment promijeni prezentaciju nerevidiranih dopunskih informacija. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor će u revizorovom izvještaju o sažetim finansijskim izvještajima objasniti da takve informacije nisu obuhvaćene njegovim izvještajem. (Vidjeti tačku A18.)

Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete finansijske izvještaje

24. Revizor će čitati ostale informacije uključene u dokument koji sadrži sažete finansijske izvještaje i povezani revizorov izvještaj kako bi otkrio značajne neusklađenosti, ako ih ima, sa sažetim finansijskim izvještajima. Ako, čitanjem ostalih informacija, revizor otkrije značajnu neusklađenost, revizor će utvrditi trebaju li se mijenjati sažeti finansijski izvještaji ili ostale informacije. Ako, čitanjem ostalih informacija, revizor postane svjestan značajnog pogrešnog prikazivanja činjenice, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom. (Vidjeti tačku A19.)

⁶ MRevS 710 "Uporedne informacije – uporedni iznosi i uporedni finansijski izvještaji".

Revizorova povezanost

25. Ako revizor spozna da u dokumentu koji sadrži sažete finansijske izvještaje subjekt planira navesti da je revizor izvijestio o sažetim finansijskim izvještajima, ali da ne planira uključiti s njima povezani revizorov izvještaj, revizor će zahtijevati od menadžmenta da uključi revizorov izvještaj u dokument. Ako menadžment to ne učini, revizor će odrediti i provesti druge odgovarajuće aktivnosti osmišljene radi sprječavanja da menadžment neprimjereno poveže revizora sa sažetim finansijskim izvještajima u tom dokumentu. (Vidjeti tačku A20.)
26. Revizor može biti angažiran da izvijesti o finansijskim izvještajima subjekta, ali ne i da izvijesti o sažetim finansijskim izvještajima. Ako, u tom slučaju, revizor spozna da subjekt planira staviti u dokument izjavu koja se odnosi na revizora i činjenicu da su sažeti finansijski izvještaji izvedeni iz finansijskih izvještaja koje je revidirao revizor, revizor se treba uvjeriti u sljedeće:
- (a) pa je pominjanje revizora obavljeno u kontekstu revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima; i
 - (b) da izjavanost varodajamda je revizor izvijestio o sažetim finansijskim izvještajima.

Ako uvjeti (a) ili (b) nisu ispunjeni, revizor će zahtijevati da menadžment u dokumentu promijeni izjavu ili da se ne poziva na revizora. Alternativno, subjekt može angažirati revizora da izvijesti o sažetim finansijskim izvještajima i uključiti u dokument s tim povezani revizorov izvještaj. Ako menadžment ne promijeni izjavu, ne ukloni pozivanje na revizora ili ne uključi revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima u dokument koji sadrži sažete finansijske izvještaje, revizor će obavijestiti menadžment da se ne slaže s tim da se poziva na njega, i odrediti i provesti druge odgovarajuće aktivnosti kako bi spriječio menadžment da se neprimjereno poziva na revizora. (Vidjeti tačku A20.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Prihvatanje angažmana (Vidjeti tačke 5-6.)

- A1. Revizija finansijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji osigurava revizoru znanje potrebno za ispunjavanje revizorovih odgovornosti u vezi sa sažetim finansijskim izvještajima u skladu s ovim MRevS-om. Primjena ovog MRevS-a neće osigurati dovoljno adekvatnih dokaza na kojima se treba zasnivati mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima ako revizor također nije revidirao i finansijske izvještaje iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji.
- A2. Saglasnost menadžmenta s pitanjima opisanim u tački 6 može se dokazati njegovim pisanim prihvatanjem uvjeta angažmana.

Kriteriji (Vidjeti tačku 6(a).)

- A3. Sastavljanje sažetih financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment utvrdi informacije koje se trebaju odražavati u sažetim financijskim izvještajima tako da budu dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim financijskim izvještajima ili su njihov fer sažetak. Budući da sažeti financijski izvještaji, po svojoj prirodi, sadrže agregirane informacije i ograničene objave, postoji povećani rizik da oni neće sadržavati informacije koje su neophodne da bi se u datim okolnostima izbjeglo dovođenje u zabludu. Taj se rizik povećava kada nema ustanovljenih kriterija za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja.
- A4. Faktori koji mogu utjecati na revizorovo utvrđivanje prihvatljivosti primijenjenih kriterija uključuju:
- vrstu poslovnog subjekta;
 - svrhu sažetih financijskih izvještaja;
 - informacijske potrebe namjeranih korisnika sažetih financijskih izvještaja; i
 - hoće li primijenjeni kriteriji imati za posljedicu sažete financijske izvještaje koji u datim okolnostima ne dovode u zabludu.
- A5. Kriterije za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja može ustanoviti ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda ili mogu biti ustanovljeni zakonom ili regulativom. Slično kao i u slučaju financijskih izvještaja, kako je objašnjeno u MRevS-u 210,⁷ u mnogim takvim situacijama, revizor može pretpostaviti da su takvi kriteriji prihvatljivi.
- A6. Ako ne postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja, kriterije može kreirati menadžment, na primjer, na osnovu prakse u određenoj djelatnosti. Kriteriji koji su prihvatljivi u datim okolnostima će rezultirati sažetim financijskim izvještajima koji:
- (a) primjereno objavljuju svoju sažetu prirodu i navode revidirane financijske izvještaje;
 - (b) jasno opisuju gdje su dostupni i od koga se mogu dobiti revidirani financijski izvještaji ili, ako zakon ili regulativa propisuju da revidirane financijske izvještaje ne treba učiniti dostupnim namjeranim korisnicima sažetih financijskih izvještaja i ustanovljuje kriterije za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja, tada opisuju taj zakon ili regulativu;
 - (c) primjereno objavljuju primijenjene kriterije;

⁷ MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", tačke A3 i A8-A9.

- (d) slažu se s povezanim informacijama iz revidiranih finansijskih izvještaja ili se mogu iz njih ponovno izračunati; i
- (e) u kontekstu svrhe sažetih finansijskih izvještaja, sadrže neophodne informacije, agregirane na primjerenom nivou, tako da u datim okolnostima ne dovode u zabludu.

A7. Adekvatno objavljivanje sažete prirode sažetih finansijskih izvještaja i identifikacija revidiranih finansijskih izvještaja, kako je navedeno u tački A6(a), može biti prikazano, na primjer, naslovom kao što je “Sažeti finansijski izvještaji sastavljeni na osnovu revidiranih finansijskih izvještaja za godinu završenu 31. decembra 20X1.”.

Ocjenjivanje raspoloživosti revidiranih finansijskih izvještaja (Vidjeti tačku 8(g).)

- A8. Na revizorovo ocjenjivanje jesu li revidirani finansijski izvještaji dostupni namjeravanim korisnicima sažetih finansijskih izvještaja bez nepotrebnih teškoća, utječu faktori kao što su:
- opisuju li sažeti finansijski izvještaji jasno gdje su dostupni revidirani finansijski izvještaji i od koga se mogu dobiti;
 - jesu li revidirani finansijski izvještaji u javno dostupnom registru; ili
 - je li menadžment ustanovio postupak po kojem namjeravani korisnici sažetih finansijskih izvještaja mogu smjesta dobiti pristup revidiranim finansijskim izvještajima.

Oblik mišljenja (Vidjeti tačku 9.)

A9. Zaključak, koji se zasniva na ocjeni pribavljenih dokaza obavljanjem postupaka iz tačke 8, da je pozitivno mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima primjereno, omogućava revizoru izraziti mišljenje koje sadrži jednu od fraza iz tačke 9. Na revizorovu odluku o tome koju će frazu koristiti može utjecati općeprihvaćena praksa u određenoj jurisdikciji.

Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima (Vidjeti tačku 12.)

A10. Postupci opisani u tački 8 često se obavljaju tokom ili neposredno nakon revizije finansijskih izvještaja. Kada revizor izvještava o sažetim finansijskim izvještajima nakon dovršavanja revizije finansijskih izvještaja, od revizora se ne zahtijeva da pribavi dodatne revizijske dokaze za revidirane finansijske izvještaje ili da izvijesti o efektima događaja koji su nastali nakon datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima, budući da su sažeti finansijski izvještaji izvedeni iz revidiranih finansijskih izvještaja i ne ažuriraju ih.

Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima

Dijelovi revizorovog izvještaja

Naslov (Vidjeti tačku 14(a).)

A11. Naslov koji pokazuje da je izvještaj izvještaj nezavisnog revizora, na primjer, "Izvještaj nezavisnog revizora" potvrđuje da je revizor ispunio sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s nezavisnošću. To razlikuje izvještaj nezavisnog revizora od izvještaja koje izdaju drugi.

Primalac (Vidjeti tačke 14(b), 15.)

A12. Faktori koji mogu utjecati na revizorovu ocjenu primjerenosti primaoca sažetih finansijskih izvještaja uključuju uvjete angažmana, vrstu poslovnog subjekta i svrhu sažetih finansijskih izvještaja.

Uvodni odjeljak (Vidjeti tačku 14(c)(i).)

A13. Kada revizor zna da će sažeti finansijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži ostale informacije, revizor može razmotriti, ako oblik prezentacije dopušta, navođenje stranica na kojima su prezentirani sažeti finansijski izvještaji. To pomaže čitateljima prepoznati sažete finansijske izvještaje na koje se odnosi revizorov izvještaj.

Datum revizorovog izvještaja (Vidjeti tačke 14(h), 16.)

A14. Koja osoba ili osobe s zvaničnim ovlaštenjem će zaključiti da su sažeti finansijski izvještaji sastavljeni i preuzeti odgovornost za njih, zavisi od uvjeta angažmana, vrste poslovnog subjekta i svrhe sažetih finansijskih izvještaja.

Ilustracije (Vidjeti tačke 14, 17-18, 19.)

A15. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorovih izvještaja o sažetim finansijskim izvještajima koji:

- (a) sadrže pozitivna mišljenja;
- (b) su izvedeni iz revidiranih finansijskih izvještaja o kojima je revizor izdao modificirana mišljenja; i
- (c) sadrži modificirano mišljenje.

Uporedne informacije (Vidjeti tačke 21-22.)

A16. Ako revidirani finansijski izvještaji sadrže uporedne informacije, pretpostavka je da će i sažeti finansijski izvještaji sadržati uporedne informacije. Uporedne informacije u

revidiranim finansijskim izvještajima mogu se odnositi na uporedne iznose ili na uporedne finansijske informacije. MRevS 710 opisuje kako ta razlika utječe na revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima, uključujući, naročito, pozivanje na druge revizore koji su revidirali finansijske izvještaje za ranije periode.

- A17. Okolnosti koje mogu utjecati na revizorovo određivanje je li izostavljanje uporednih informacija opravdano, uključuju vrstu i cilj sažetih finansijskih izvještaja, primijenjene kriterije i informacijske potrebe namjeravanih korisnika sažetih finansijskih izvještaja.

Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim finansijskim izvještajima (Vidjeti tačku 23.)

- A18. MRevS 700⁸ sadrži zahtjeve i uputstva koja treba primijeniti kada se nerevidirane dopunske informacije prezentiraju skupa s revidiranim finansijskim izvještajima koje, prilagođene datim okolnostima kada je to neophodno, mogu biti od pomoći u primjenjivanju zahtjeva iz tačke 23.

Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete finansijske izvještaje (Vidjeti tačku 24.)

- A19. MRevS 720⁹ sadrži zahtjeve i uputstva u vezi s čitanjem ostalih informacija uključenih u dokument koji sadrži revidirane finansijske izvještaje i s njima povezani revizorov izvještaj, zatim reagiranje na značajne neusklađenosti i značajno pogrešno prikazivanje činjenica. Prilagođene datim okolnostima kada je to neophodno, ostale informacije mogu biti od pomoći u primjenjivanju zahtjeva iz tačke 24.

Povezivanje s revizorom (Vidjeti tačke 25-26.)

- A20. Ostale primjerene aktivnosti koje revizor može poduzeti kada menadžment ne provede zahtijevani postupak mogu uključivati obavještanje namjeravanih korisnika i ostalih poznatih trećih strana o neprimjerenom pozivanju na revizora. Revizorove aktivnosti zavise od njegovih zakonskih prava i obaveza. U skladu s tim, revizor može smatrati da je primjereno zatražiti pravni savjet.

⁸ MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima", tačke 46-47.

⁹ MRevS 720 "Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje".

Dodatak

(Vidjeti tačku A15.)

Ilustracije izvještaja o sažetim finansijskim izvještajima

- Ilustracija 1: Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ustanovljenim kriterijima. O revidiranim finansijskim izvještajima je izraženo pozitivno mišljenje. Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima datiran je poslije datuma revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji.
- Ilustracija 2: Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s kriterijima koje je kreirao menadžment i primjereno objavio u sažetim finansijskim izvještajima. Revizor je utvrdio da su primijenjeni kriteriji prihvatljivi u datim okolnostima. O revidiranim finansijskim izvještajima je izraženo pozitivno mišljenje.
- Ilustracija 3: Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s kriterijima koje je kreirao menadžment i primjereno objavio u sažetim finansijskim izvještajima. Revizor je utvrdio da su primijenjeni kriteriji prihvatljivi u datim okolnostima. O revidiranim finansijskim izvještajima je izraženo mišljenje s rezervom.
- Ilustracija 4: Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s kriterijima koje je kreirao menadžment i primjereno objavio u sažetim finansijskim izvještajima. Revizor je utvrdio da su primijenjeni kriteriji prihvatljivi u datim okolnostima. O revidiranim finansijskim izvještajima je izraženo negativno mišljenje.
- Ilustracija 5: Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ustanovljenim kriterijima. O revidiranim finansijskim izvještajima je izraženo pozitivno mišljenje. Revizor zaključuje da nije moguće izraziti pozitivno mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima.

Ilustracija 1:

Date okolnosti uključuju sljedeće:

- **Izraženo je pozitivno mišljenje o revidiranim finansijskim izvještajima.**
- **Postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih finansijskih izvještaja.**
- **Revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima datiran je poslije datuma revizorovog izvještaja o finansijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Odgovarajući primalac]

Priloženi sažeti finansijski izvještaji, koji obuhvataju sažeti bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeti izvještaj o promjenama u kapitalu i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke, izvedeni su iz revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. Izrazili smo pozitivno revizijsko mišljenje o tim finansijskim izvještajima u našem izvještaju od 15. februara 20X2. godine. Ti finansijski izvještaji i sažeti finansijski izvještaji ne odražavaju efekte događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvještaja o tim finansijskim izvještajima.

Sažeti finansijski izvještaji ne sadrže sve objave koje se zahtijevaju [navesti okvir finansijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih finansijskih izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC.

Odgovornost menadžmenta¹⁰ za sažete finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih finansijskih izvještaja u skladu s [opis ustanovljenih kriterija].

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima na osnovupostupaka koji su obavljani u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevSom) 810 “Angažmani radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima”.

Mišljenje

Po našem mišljenju, sažeti finansijski izvještaji izvedeni iz revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. dosljedni su, u svim značajnim odred-

¹⁰ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

ANGAŽMANI RADI IZVJEŠTAVANJA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

nicama, tim finansijskim izvještajima (ili su fer sažetak tih finansijskih izvještaja), u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 2:

Date okolnosti uključuju sljedeće:

- **Izraženo je pozitivno mišljenje o revidiranim finansijskim izvještajima.**
- **Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u Bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u datim okolnostima.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Odgovarajući primalac]

Priloženi sažeti finansijski izvještaji, koji obuhvataju sažeti bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeti izvještaj o promjenama u kapitalu i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke, izvedeni su iz revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. Izrazili smo pozitivno revizijsko mišljenje o tim finansijskim izvještajima u našem izvještaju od 15. februara 20X2. godine.¹¹

Sažeti finansijski izvještaji ne sadrže sve objave koje se zahtijevaju [navesti okvir finansijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih finansijskim izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC.

Odgovornost menadžmenta¹² za sažete finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih finansijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima na osnovu postupka koje smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevSom) 810 “Angažmani radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima”.

Mišljenje

Po našem mišljenju, sažeti finansijski izvještaji izvedeni iz revidiranih finansijskih izvještaja

¹¹ Kada je revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima datiran poslije datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima iz kojih su izvedeni, dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: “Ti finansijski izvještaji i sažeti finansijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvještaja o tim finansijskim izvještajima”.

¹² Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

ANGAŽMANI RADI IZVJEŠTAVANJA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. dosljedni su, u svim značajnim odrednicama, tim finansijskim izvještajima (ili su fer sažetak tih finansijskih izvještaja), prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 3:

Date okolnosti uključuju sljedeće:

- **Izraženo je mišljenje s rezervom o revidiranim finansijskim izvještajima.**
- **Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u Bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u datim okolnostima.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Odgovarajući primalac]

Priloženi sažeti finansijski izvještaji, koji obuhvataju sažeti bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeti izvještaj o promjenama u kapitalu i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke izvedeni su iz revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1.¹³ Izrazili smo revizijsko mišljenje s rezervom o tim finansijskim izvještajima u našem izvještaju od 15. februara 20X2. (Vidjeti niže.)

Sažeti finansijski izvještaji ne sadrže sve objave koje se zahtijevaju [navesti okvir finansijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih finansijskim izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC.

Odgovornost menadžmenta¹⁴ za sažete finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih finansijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima na osnovu postupka koje smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevSom) 810 “Angažmani radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima”.

Mišljenje

Po našem mišljenju, sažeti finansijski izvještaji izvedeni iz revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. dosljedni su, u svim značajnim odrednicama, tim finansijskim izvještajima (ili su fer sažetak tih finansijskih izvještaja), prema

¹³ Kada je revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima datiran poslije datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima iz kojih su izvedeni, dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: “Ti finansijski izvještaji i sažeti finansijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvještaja o tim finansijskim izvještajima”.

¹⁴ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

osnovi opisanoj u Bilješci X. Međutim, sažeti finansijski izvještaji pogrešno su prikazani u jednakoj mjeri u kojoj i revidirani finansijski izvještaji Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1.

Pogrešno prikazivanje revidiranih finansijskih izvještaja opisano je u našem revizijskom mišljenju s rezervom u izvještaju od 15. februara 20X2. godine. Naše revizijsko mišljenje s rezervom zasniva se na činjenici da su zalihe Društva iskazane u bilansu u tim finansijskim izvještajima u iznosu xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po nižoj vrijednosti od troška ili neto utrživoj vrijednosti nego su iskazane samo po trošku što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja. Evidencije Društva pokazuju da bi bio potreban iznos od xxx radi svođenja zaliha na njihovu utrživu vrijednost da je menadžment iskazao zalihe po nižoj vrijednosti od troška ili neto utržive vrijednosti. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx, a porez na dobit, neto dobit i dionički kapital bi se smanjili za xxx, xxx i xxx. Naše revizijsko mišljenje s rezervom navodi da, osim za efekte opisanog pitanja, ti finansijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili istinito i fer prikazuju) finansijski položaj Društva ABC na dan 31. decembra 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 4:

Date okolnosti uključuju sljedeće:

- **Izraženo je negativno mišljenje o revidiranim finansijskim izvještajima.**
- **Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u Bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u datim okolnostima.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Odgovarajući primalac]

Priloženi sažeti finansijski izvještaji, koji obuhvataju sažeti bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeti izvještaj o promjenama u kapitalu i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke izvedeni su iz revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1.¹⁵

Sažeti finansijski izvještaji ne sadrže sve objave koje se zahtijevaju [navesti okvir finansijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih finansijskih izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC.

Odgovornost menadžmenta¹⁶ za sažete finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih finansijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima na osnovu postupka koje smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevSom) 810 “Angažmani radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima”.

Uskraćivanje mišljenja

U našem izvještaju od 15. februara 20X2. godine izrazili smo negativno revizijsko mišljenje o finansijskim izvještajima Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. Osnova za naše negativno revizijsko mišljenje bila je [opis osnove za negativno revizijsko mišljenje]. U našem negativnom revizijskom mišljenju navedeno je da [opis negativnog revizijskog mišljenja].

¹⁵ Kada je revizorov izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima datiran poslije datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima iz kojih su izvedeni, dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: “Ti finansijski izvještaji i sažeti finansijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvještaja o tim finansijskim izvještajima”.

¹⁶ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

ANGAŽMANI RADI IZVJEŠTAVANJA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

Zbog važnosti gore navedenog pitanja, nije primjereno izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja] [Revizorova adresa]

Ilustracija 5:

Date okolnosti uključuju sljedeće:

- **Izraženo je pozitivno mišljenje o revidiranim finansijskim izvještajima.**
- **Postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih finansijskih izvještaja.**
- **Revizor je zaključio da nije moguće izraziti pozitivno mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima.**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Odgovarajući primalac]

Priloženi sažeti finansijski izvještaji, koji obuhvataju sažeti bilans na dan 31. decembra 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeti izvještaj o promjenama u kapitalu i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke izvedeni su iz revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1.¹⁷

Sažeti finansijski izvještaji ne sadrže sve objave koje se zahtijevaju [navesti okvir finansijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih finansijskih izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih finansijskih izvještaja Društva ABC.

Odgovornost menadžmenta¹⁸ za sažete revidirane finansijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih finansijskih izvještaja u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim finansijskim izvještajima na osnovu postupaka koje smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevSom) 810, "Anđazmani radi izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima".

Osnova za negativno mišljenje

[Opisati pitanje koje uzrokuje da sažeti finansijski izvještaji nisu dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim finansijskim izvještajima (ili nisu fer sažetak revidiranih finansijskih izvještaja) u skladu s primijenjenim kriterijima].

¹⁷ Kada je revizorov izvještaje o sažetim finansijskim izvještajima datiran poslije datuma revizorovog izvještaja o revidiranim finansijskim izvještajima iz kojih su izvedeni, dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: „Ti finansijski izvještaji i sažeti finansijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvještaja o tim finansijskim izvještajima”.

¹⁸ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Negativno mišljenje

Po našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje, gore navedeni sažeti finansijski izvještaji nisu dosljedni revidiranim finansijskim izvještajima (ili nisu fer sažetak revidiranih finansijskih izvještaja) Društva ABC za godinu završenu 31. decembra 20X1. u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvještaja]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 810 “Angažmani radi izvješćivanja o sažetim finansijskim izvještajima” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1000

POSTUPCI ZA MEĐUBANKOVNO KONFIRMIRANJE

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod.....	14
Potreba za confirmiranjem	5
Upotreba zahtjeva za confirmiranje	6-9
Pripremanje i otprema zahtjeva i primanje odgovora	10-12
Sadržaj zahtjeva za confirmiranje	13-20
Dodatak: Pojmovnik	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1000 “Postupci za međubankovno confirmiranje” treba čitati u kontekstu “Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga” koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse zajednički su pripremili i odobrili Odbor za međunarodnu revizijsku praksu Međunarodne federacije računovođa (International Auditing Practices Committee of the International Federation of Accountants) i Odbor za bankarsku regulativu i praksu nadzorne (Committee on Banking Regulations and Supervisory Practices) Grupe deset najrazvijenijih zemalja i Švicarske u novembru 1983. godine za objavljivanje u februaru 1984. godine.

Ova Smjernica objavljena je s namjerom da pruži praktičnu pomoć vanjskim neovisnim revizorima te internim revizorima i inspektorima u postupcima međubankovnog neovisnog confirmiranja. Nije usvojena s namjerom da ima ovlasti kao Međunarodni revizijski standard.

Uvod

1. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest pružiti pomoć u postupcima međubankovnog neovisnog confirmiranja vanjskim neovisnim revizorima i također bankovnom menadžmentu, kao što su interni revizori ili inspektori. Upute sadržane u ovoj Smjernici trebaju doprinijeti djelotvornosti postupaka međubankovnog confirmiranja i efikasnosti obrađivanja odgovora na zahtjeve za confirmiranje.
2. Važan revizijski postupak pri ispitivanju finansijskih izvještaja banaka i s njima povezanih informacija jest zahtijevati direktno confirmiranje od drugih banaka, kako stanja i drugih iznosa koji se iskazuju u bilansu, tako i ostalih informacija koje ne moraju biti iskazane u tabelarnom prikazu bilansa, nego mogu biti objavljene u bilješkama uz finansijske izvještaje. Izvanbilansne stavke koje zahtijevaju confirmiranje uključuju stavke kao što su jamstva, preuzete obaveze terminske nabavke i prodaje, opcije otkupa i sporazumi o prijebouju. Revizijski dokazi takve vrste imaju vrijednost jer dolaze direktno iz neovisnog izvora i stoga pružaju veći nivo uvjerenja o pouzdanosti nego oni koji se dobijaju isključivo iz vlastitih evidencija banke.
3. U nastojanju da dobije međubankovnu confirmaciju revizor može računati s teškoćama u vezi s jezikom, nazivom, dosljednošću tumačenja i obuhvatom pitanja obuhvaćenih odgovorom na postavljeni zahtjev. Često te teškoće nastaju zbog upotrebe različitih vrsta zahtjeva za confirmiranje ili zbog pogrešnog shvaćanja onoga što se njima želi obuhvatiti.
4. Revizijski postupci mogu se razlikovati u svakoj pojedinoj državi, i posljedično tome domicilna će praksa imati važnost za način na koji će se primijeniti međubankovno confirmiranje. Iako smisao ove Smjernice nije opisati sveobuhvatni skup revizijskih postupaka, njome se ipak ističu neki značajni postupci koje treba slijediti u upotrebi zahtjeva za confirmiranje.

Potreba za confirmiranjem

5. Jedno od značajnih obilježja menadžmentove kontrole poslovnih odnosa s pojedincima ili grupom finansijskih institucija jest mogućnost dobijanja confirmacija o transakcijama s tim institucijama i o posljedičnim stanjima. Zahtjev za bankovno confirmiranje nastaje zbog potrebe menadžmenta banke i njenih revizora da confirmiraju finansijske i poslovne odnose između:
 - banke i drugih banaka unutar iste države;
 - banke i drugih banaka u različitim državama i
 - banke i nebankovnih komitenata.

Iako su međubankovni odnosi sličnih osobina onima između banke i nebankovnih komitenata, ipak mogu biti od posebne važnosti neki međubankovni odnosi, naprimjer,

u vezi s nekim vrstama izvanbilansnih transakcija kao što su potencijalne obaveze i potencijalna imovina, terminske transakcije, preuzete obaveze i sporazumi o prijebaju.

Upotreba zahtjeva za confirmiranje

6. Upute navedene u tačkama koje slijede oblikovane su kako bi pomogle banci i njenim revizorima u dobijanju neovisne confirmacije finansijskih i poslovnih odnosa s drugim bankama. Međutim, mogući su slučajevi u kojima će pristup opisan u ovoj Smjernici također biti prikladan i za postupke confirmiranja između banke i njezinih nebankovnih komitenata. Opisani postupci nisu relevantni za postupke rutinskog međubankovnog confirmiranja koje se provodi u vezi sa svakodnevnim komercijalnim transakcijama između banaka.
7. Revizor treba odlučiti od koje će banke ili od kojih će banaka zahtijevati confirmacije uzimajući u obzir pitanja kao što su veličina stanja, opseg aktivnosti, stepen pouzdanosti internih kontrola i važnost u kontekstu finansijskih izvještaja. Testovi određenih aktivnosti banke mogu se strukturirati na različite načine te se stoga zahtjevi za confirmiranje mogu ograničiti samo na upite o tim aktivnostima. Zahtjev za confirmiranje pojedinačnih transakcija može ili činiti dio testa bankarskog sistema internih kontrola ili biti sredstvo za provjeru stanja koja se pojavljuju u bankovnim finansijskim izvještajima na određeni datum. Stoga, zahtjevi za confirmiranje treba da budu oblikovani tako da udovolje određenoj svrsi za koju se traže.
8. Revizor treba odrediti koji je od sljedećih pristupa najprikladniji u traženju confirmacija stanja ili ostalih informacija od druge banke:
 - dati popis stanja i ostalih informacija, te zahtijevati potvrđivanje njihove tačnosti i potpunosti;
 - zahtijevati pojedinosti o stanjima i ostalim informacijama, koje se potom mogu uspoređivati sa evidencijama banke za koju se daje zahtjev.

Pri određivanju koji je od navedenih pristupa prikladniji, revizor treba razmotriti kvalitet revizijskih dokaza koji mu je potreban u određenim okolnostima u odnosu na izvedivost dobijanja odgovora od banke kojoj se upućuje zahtjev za neovisno confirmiranje.
9. Pri dobijanju zadovoljavajućeg odgovora valja očekivati određene teškoće, čak i kada banka koja upućuje zahtjev daje informacije koje treba confirmirati druga banka. Važno je da se traže odgovori na sve zahtjeve confirmiranja. Ne smatra se uobičajenom praksom zahtijevati odgovor samo ako su upućene informacije netačne ili nepotpune.

Pripremanje i otprema zahtjeva i primanje odgovora

10. Revizor treba odrediti odgovarajuće mjesto kamo treba uputiti zahtjev za confirmiranje, naprimjer, odjeljenju interne revizije, inspekcije ili nekom drugom posebnom odjeljenju koje može oformiti banka, kojoj se dostavlja zahtjev za confirmiranje, s

nadležnošću za odgovaranje na zahtjeve za confirmiranje. Stoga, može biti prikladno da se zahtjev za confirmiranje uputi u sjedište banke (gdje su obično smještene takva odjeljenja) umjesto tamo gdje se nalaze evidencije o stanjima i druge važne informacije. U drugim slučajevima može biti prikladno uputiti zahtjev u lokalnu podružnicu banke kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje.

11. Uvijek kada je to moguće, zahtjev za confirmiranje treba sastaviti na jeziku kojim se služe u banci kojoj se podnosi zahtjev za confirmiranje ili na jeziku koji se uobičajeno koristi u poslovne svrhe.
12. Odgovornost je revizora provjeriti sadržaj i otpremu zahtjeva za confirmiranje. Međutim, bit će nužno da zahtjev za confirmiranje autorizira banka koja upućuje zahtjev. Odgovore treba direktno vratiti revizoru, a da bi se to olakšalo, uz zahtjev treba priložiti otmotnicu za odgovor sa upisanom adresom revizora.

Sadržaj zahtjeva za confirmiranje

13. Oblik i sadržaj dopisa sa zahtjevom za confirmiranje ovisit će o svrsi njegovog podnošenja, lokalnoj praksi i postupcima obrade računa banke kojoj se upućuje zahtjev, naprimjer, koristi li ona opsežno elektronsku obradu podataka ili ne.
14. Zahtjev za neovisno confirmiranje mora biti sastavljen jasno i sažeto kako bi ga banka kojoj je upućen mogla što bolje razumjeti.
15. Istovremeno ne treba zahtijevati sve informacije za koje se uobičajeno traži confirmiranje.

Prema tome, dopisi sa zahtjevima za confirmiranje mogu se slati u različito vrijeme tokom godine te se mogu odnositi na različite aspekte međubankovnih odnosa.

16. Najčešće tražene informacije jesu stanja obaveza prema banci ili potraživanja od banke kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje temeljem tekućih računa, depozita, kredita i ostalih računa. U dopisu sa zahtjevom za confirmiranje treba navesti opis računa te broj i vrstu valute za taj račun. Preporučuje se zahtijevati informacije o računima kojima je vrijednost nula i računima koji su zatvoreni u periodu od 12 mjeseci prije odabranog datuma confirmiranja. Banka koja upućuje zahtjev za confirmiranje može tražiti confirmiranje ne samo stanja računa nego, gdje to može biti od pomoći, i drugih informacija kao što su uslovi dospijeća i kamata, neiskorištena sredstva, kreditne linije / standby aranžmani, bilo koje pravo prijeboja ili druga prava ili hipoteke te pojedinosti o svakom predanom ili primljenom kolateralu.
17. Važan dio bankovnog poslovanja odnosi se na kontrolu onih transakcija koje se obično vode kao izvanbilansne pozicije. U skladu s tim, banka koja podnosi zahtjev za confirmiranje i njeni revizori vjerovatno će tražiti confirmiranje nepredviđenih obaveza, poput onih koje nastaju temeljem jamstava, mandatnog pisma (tzv. comfort letter),

pisma o namjeri, mjenica, akceptiranja i indosiranja. Konfirmiranja se mogu tražiti za potencijalne obaveze banke prema banci na koju je naslovljen zahtjev, ali isto tako i za potencijalne obaveze te druge banke koje ona ima prema njoj. Pojediniosti koje se navode u zahtjevu ili se traže u odgovoru treba da sadrže opis sadržaja potencijalne obaveze zajedno s njenim iznosom i valutom.

18. Treba da se traže i zahtjevi za konfirmiranje sporazuma o otkupu ili ponovnoj prodaji imovine i otvorenih opcija na određeni datum. Takve konfirmacije treba da opisuju imovinu na koju se odnosi sporazum, datum kada je transakcija ugovorena, datum njenog dospijeca i uslove pod kojim je okončana.
19. Druga vrsta informacija, za koje se konfirmacije obično zahtijevaju na datum koji je različit od datuma transakcije, odnosi se na terminsku valutu, plemenite kovine, vrijednosnice i druge neokončane ugovore. Dobro je uhodana praksa banaka da konfirmiraju transakcije s drugim bankama čim se one obave. Međutim, praksa je da se za revizijske potrebe posebno konfirmira uzorak transakcija odabranih u nekom periodu ili da se konfirmiraju sve nedospjele transakcije s drugom ugovornom stranom. Zahtjev treba sadržati pojediniosti svakog ugovora, uključujući njegov broj, datum zaključivanja ugovora, datum trgovanja, datum dospijeca ili datum valute, cijenu po kojoj je posao obavljen, valutu i iznos ugovora sklopljenog ili prodanog u kojem se banka koja upućuje zahtjev pojavljuje kao kupac ili prodavač.
20. Banke često svojim komitentima čuvaju vrednosnice i ostale stavke u trezorskoj pohrani. Dopis za konfirmiranje može sadržavati zahtjev za konfirmiranje takvih stavaka koje drži na određeni dan banka kojoj se on upućuje. Takva konfirmacija treba sadržavati opis stavki i vrstu svakog tereta ili drugog prava nad njima.

Dodatak**Pojmovnik**

Pojmovnik definiše određene pojmove koji se koriste u ovoj Smjernici. Nije namjera u popis uključiti sve pojmove koji se koriste u zahtjevima za međubankovno confirmiranje. Definicije su date u kontekstu bankarstva iako upotreba i pravna primjena mogu biti različite.

Kolateral

Jamstvo zajmoprimca dato zajmodavcu kao zalog za povrat kredita, koje se rijetko daje u slučajevima međubankovnog poslovanja. Takvi zajmodavci postaju zaštićeni vjeronici; u slučaju neplaćanja takvi zajmodavci ovlašteni su koristiti kolateral u podmirivanju svojih potraživanja. Kao kolateral može se koristiti bilo koja vrsta imovine. Primjeri kolaterala su nekretnine, obveznice, dionice, mjenice, akcepti, pokretna imovina, konosmani, primke i preneseni dugovi.

Potencijalne obaveze

Obaveze koje će se iskristalizirati samo kada se ispune ili ne ispune određene okolnosti. Mogu nastati temeljem prodaje, prenosa, indosiranja ili garantiranja za prenosive instrumente ili temeljem drugih finansijskih transakcija. Naprimjer, mogu nastati od:

- rediskontiranja primljenih zadužnica, trgovačkih i bankovnih akceptata nastalih temeljem komercijalnih kreditnih pisama;
- datih jamstava ili
- izvave o podršci ili mandatnog pisma.

Teret

Potraživanje ili pravo zapljene, naprimjer hipoteka na nekretnine koja umanjuje vlasnikov udio u imovini.

Prijeboj

Pravo banke, obično u pisanom obliku, da se namiri iz bilo kojeg računa jamca ili dužnika koji se kod nje vodi kako bi se podmirile obaveze jamca, dužnika ili treće strane prema banci.

Opcije

Pravo kupovine ili prodaje ili i kupovine i prodaje vrijednosnica ili robe po dogovorenoj cijeni unutar određenog vremena.

Sporazum o otkupu (ili ponovnoj prodaji)

Sporazum između prodavača i kupca da će prodavač (ili kupac) otkupiti (ili ponovno prodati) mjenice, vrijednosnice ili oboje po isteku vremena ili kada se ispune određene okolnosti ili kada se ispune oba uslova.

Trezorska pohrana

Usluga koju banka nudi svojim komitentima za pohranu dragocjenosti.

Kreditna linija / odobrena sredstva (standby aranžmani)

Dogovoreni maksimalni iznos izvora sredstava koje je banka stvorila ili je poduzela da ih stvori za raspolaganje u određenom vremenu.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1000 "Postupci za međubankovno konfirmiranje" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u martu 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © mart 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1004
ODNOS IZMEĐU SUPERVIZORA BANAKA I VANJSKIH
REVIZORA BANAKA

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod	1-7
Odgovornost odbora direktora i menadžmenta banke	8-13
Uloga vanjskog revizora banke	14-27
Uloga supervizora banke.....	28-45
Odnos između supervizora banke i vanjskog revizora banke	46-55
Dodatni zahtjevi vanjskom revizoru radi doprinosa procesu supervizije	56-67
Potreba za neprekidnim dijalogom između bankovnih supervizora i revizijske profesije	68-70

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1004 “Odnos između supervizora banaka i vanjskih revizora banaka” treba čitati u kontekstu “Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga” koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Ova Međunarodna smjernica revizijske prakse (MSRP) sastavljena je u saradnji s Bazelskim odborom za superviziju banaka (“The Basle Supervisors Committee”). Njeno objavljivanje odobrili su Odbor za međunarodnu revizijsku praksu i Bazelski odbor za superviziju banaka. Temelji se na MRevS-ovima na snazi s 1. oktobrom 2001. godine.

Banke imaju vitalnu ulogu u privrednom životu pa je kontinuitet snage i stabilnosti bankarskog sistema pitanje od općeg interesa. Odvojene uloge bankovnih supervizora i vanjskih revizora u tom su pogledu posebno značajne. Rastuća složenost bankarskih poslova nužno zahtijeva veće međusobno razumijevanje i, tamo gdje je potrebno, čvršću komunikaciju između bankovnih supervizora i vanjskih revizora.

Cilj ove Smjernice je pružiti informacije i upute o tome kako se odnos između bankovnih revizora i supervizora može poboljšati na obostrano zadovoljstvo i ona uzima u obzir Osnovna načela djelotvorne supervizije banaka Bazelskog odbora za superviziju banaka. Međutim, s obzirom na to što se njihov odnos značajno razlikuje u svakoj pojedinoj državi, moguće je da se ove upute neće moći u cijelosti primijeniti u svim državama. Uprkos tome, Odbor za međunarodnu revizijsku praksu kao i Bazelski odbor za superviziju banaka nadaju se da će ona ipak korisno objasniti uloge obaju profesija u mnogim zemljama tamo gdje su veze čvrste, kao i tamo gdje se njihov odnos trenutno tek proučava.

Uvod

1. Banke imaju ključnu ulogu u gospodarstvu. One čuvaju štedne uloge građana, osiguravaju plaćanje roba i usluga te financiraju razvoj poslovanja i trgovine. Da bi se navedene funkcije sigurno i efikasno ostvarivale, svaka pojedina banka mora steći povjerenje javnosti kao i onih s kojima posluje. Stabilnost unutarnjeg i međunarodnog bankarskog sistema, prema tome, treba prepoznati kao pitanje od općeg interesa. Ovaj se javni interes očituje u činjenici da su banke, za razliku od većine drugih trgovačkih kompanija, u svim zemljama podložne promišljenoj superviziji središnje banke ili određenih službenih agencija.
2. Finansijski izvještaji banaka također se podvrgavaju reviziji vanjskih (eksternih) revizora. Vanjski revizori obavljaju reviziju u skladu s primjenjivim etičkim i revizijskim standardima, uključujući one koji zahtijevaju neovisnost, objektivnost, profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju te primjereno planiranje i nadziranje. Mišljenje revizora jača kredibilitet takvim finansijskim izvještajima i na taj način pomaže pri unapređivanju povjerenja u bankarski sistem.
3. Povećanjem složenosti bankarskog poslovanja, u unutrašnjem i međunarodnom smislu, zahtjevniji postaju i zadaci supervizora banaka kao i vanjskih revizora. U mnogim se pitanjima supervizori banaka i vanjski revizori suočavaju sa sličnim izazovima te se njihove uloge sve više shvaćaju kao komplementarne. Ne samo da supervizori banaka imaju veću korist od rezultata rada revizora, nego se mogu obratiti vanjskom revizoru da preuzme dodatne zadatke kada ti zadaci doprinose ostvarenju njihovih nadzornih uloga. Istovremeno, pri obavljanju svojih dužnosti vanjski revizori traže od supervizora informacije koje im mogu pomoći da djelotvornije obave svoje zadaće.
4. Odbor za međunarodnu revizijsku praksu i Bazelski odbor za superviziju banaka dijele mišljenje kako bi veće međusobno razumijevanje njihovih uloga i odgovornosti te, gdje je prikladno, međusobno komuniciranje poboljšalo efikasnost revizije finansijskih izvještaja banaka i supervizije banaka na korist i jednih i drugih.
5. Uloga i odgovornosti odbora direktora¹ i menadžmenta banke, vanjskih revizora banke i bankovnih supervizora u različitim državama proizlazi iz zakona, običaja i, za vanjske revizore, iz profesionalne prakse. Ova Smjernica nema za cilj mijenjati niti osporavati takve uloge i odgovornosti. Njena je namjera ponajprije ostvarivati bolje razumijevanje sadržaja uloga odbora direktora i menadžmenta, vanjskih revizora i supervizora

¹ Pojmovi "odbor direktora" i "menadžment" ne koriste se da bi se razlikovala dva pravna oblika, nego da bi se označila dva nivoa odlučivanja u bankama. Prema Pojmovniku iz MRevS-ova, menadžment obuhvaća službenike i sve koji obavljaju više rukovodeće dužnosti. U Osnovnim načelima Bazelskog odbora poziva se na funkcije odbora direktora za opisivanje funkcija koje imaju oni koji su zaduženi za upravljanje bankom. Načela navedena u ovom dokumentu trebaju se primijeniti u skladu sa strukturom korporativnog upravljanja države u kojoj se banka nalazi. Treba voditi računa o dokumentu Bazelskog odbora objavljenom u septembru 1999. godine pod nazivom "Unapređivanje korporativnog upravljanja u bankarskim organizacijama".

banaka, budući da bi pogrešno poimanje tih uloga moglo izazvati neprimjereno pouzdanje jednih u rad drugih. Ovom se Smjernicom nastoji ukloniti moguće pogrešno poimanje te predložiti način na koji bi se svaka strana mogla efikasnije koristiti radom koji obavlja druga strana. Smjernica u skladu s tim:

- (a) definiše primarnu odgovornost odbora direktora i menadžmenta (tačke 8-13);
 - (b) ocjenjuje osnovna obilježja uloge vanjskih revizora (tačke 14-27);
 - (c) ocjenjuje osnovna obilježja uloge supervizora (tačke 28-45);
 - (d) prikazuje odnos bankovnih supervizora i vanjskih revizora banke (tačke 46-55);
i
 - (e) opisuje dodatne načine na koji vanjski revizori i revizijska profesija mogu doprinijeti procesu supervizije (tačke 56-70).
6. U septembru 1997. godine Bazelski odbor objavio je svoja Osnovna načela djelotvorne supervizije banaka, poznata pod nazivom Bazelska osnovna načela. Bazelska osnovna načela (koja za ocjenu država koriste organizacije poput Svjetske banke i Međunarodnog monetarnog fonda) usvojena su da bi služila kao osnovne reference za efikasni sistem supervizije, internacionalno i u svim državama. Ova Smjernica sastavljena je vođenjem računa o Bazelskim osnovnim načelima.
7. Smjernica je sastavljena uz puno uvažavanje značajnih razlika koje postoje u nacionalnim institucionalnim i regulativnim okvirima, posebno u računovodstvenim standardima, tehnikama supervizije te obimu u kojem, u nekim državama, vanjski revizori trenutno obavljaju zadatke po zahtjevu supervizora banaka. U nekim državama supervizori banaka i vanjski revizori već sada tijesno sarađuju, i više no što je to navedeno u ovoj Smjernici. Rješenja predložena Smjernicom ne mijenjaju postojeće odnose. S obzirom na to što Smjernica ne teži tome da njena primjena bude obavezna, izražava se nada da će u njoj iznesena gledišta imati važnost u svim okolnostima, iako će se ona očividno odnositi na prilike u nekim državama direktnije nego u drugima.

Odgovornost odbora direktora i menadžmenta banke

8. Glavna odgovornost za vođenje bankarskih poslova pripada odboru direktora i menadžmentu koji imenuje taj odbor. Ta odgovornost, između ostalog, uključuje sljedeća osiguranja:
- osiguranje da oni kojima su povjereni bankarski poslovi imaju dovoljnu stručnost i čestitost te da se na ključnim položajima nalaze iskusne osobe;
 - osiguranje da su uspostavljene prikladne politike, postupci i radnje u vezi s različitim aktivnostima banke i da se u skladu s njima i postupaju, uključujući sljedeće:

- promicanje etičkih i profesionalnih standarda visokog kvaliteta,
 - sisteme koji tačno prepoznaju i mjere sve značajne rizike i prikladno prate i kontrolišu te rizike,
 - primjerene interne kontrole, organizacione strukture i računovodstvene postupke,
 - ocjenjivanje kvaliteta imovine i njeno ispravno priznavanje i mjerenje,
 - pravilo “poznavaj svog klijenta” koje sprečava da se banka, namjerno ili nenamjerno, iskoristi za kriminalne radnje,
 - uspostavljanje prikladnog okruženja kontrola sa svrhom ostvarivanja ciljeva banke u vezi sa usklađenošću, uspješnošću i informacijama,
 - provjeravanje postupanja u skladu sa internim kontrolama i ocjenjivanje efikasnosti internih kontrola pomoću službe unutarnje revizije,
 - osiguranje da je uspostavljen primjeren informacijski sistem za menadžment;
 - osiguranje da banka ima primjerene postupke i politike za upravljanje rizicima;
 - osiguranje da se poštuju zakonske i regulativne odredbe, uključujući odredbe koje se odnose na solventnost i likvidnost i
 - osiguranje da su primjereno zaštićeni interesi ne samo dioničara nego i depozitora te drugih vjerovnika.
9. Menadžment je odgovoran za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu sa odgovarajućim okvirom finansijskog izvještavanja i za uspostavljanje računovodstvenih postupaka koji osiguravaju postojanje dokumentacije koja je dostatna za potkrepljivanje finansijskih izvještaja. Ova odgovornost uključuje i osiguranje da vanjski revizor, koji ispituje i podnosi izvještaj o finansijskim izvještajima, ima potpun i neometan pristup svim nužnim informacijama, koje mogu značajno uticati na finansijske izvještaje, pa prema tome, i na revizorovo mišljenje o njima.² Menadžment također ima odgovornost sve podatke učiniti dostupnim nadzornim tijelima, jer su ona, zakonom ili regulativom, ovlaštena da ih dobiju.
10. U mnogim državama ustanovljeni su revizijski odbori radi rješavanja praktičnih problema koji se javljaju odboru direktora u ispunjavanju njihove zadaće osiguranja postojanja i održavanja odgovarajućeg sistema internih kontrola. Osim toga, revizijski odbo-

² U nekim se državama od podružnica inozemnih banaka zahtijeva samo da osiguraju finansijske informacije (uključujući skraćene finansijske izvještaje) sastavljene u skladu s računovodstvenim politikama grupe ili s nacionalnom regulativom. Te informacije mogu, ali i ne moraju, biti podvrgnute zahtjevu da ih revidiraju vanjski revizori. Upute u ovoj Smjernici također su primjenjive na takve revizije u mjeri u kojoj je to primjereno i izvedivo.

ri osnažuju sistem internih kontrola i funkciju unutarnje revizije. Kako bi se pospješila efikasnost revizijskih odbora, unutarnjim i vanjskim revizorima treba biti dopušteno, te ih treba poticati, da prisustvuju sjednicama revizijskog odbora. Redovni susreti revizijskog odbora s unutarnjim i vanjskim revizorima pomažu unapređivanju neovisnosti vanjskog revizora i kredibilitetu unutarnjih revizora, kao i revizijskom odboru u obavljanju njegove ključne uloge jačanja korporativnog upravljanja. U mnogim državama zakon ili regulativa propisuje da se takvi sastanci moraju održati.

11. Kada to odbor direktora zahtijeva ili primjenjivi zakon ili regulativa nalažu, menadžment je odgovoran za osnivanje i djelotvoran rad trajne funkcije unutarnje revizije u banci, u skladu sa veličinom banke i vrstom njenih djelatnosti. Ta je funkcija dio trajnog monitoringa internih kontrola jer osigurava procjenu primjerenosti i usklađenosti s postupcima i politikama banke te stvaranje uvjerenja o primjerenosti, efikasnosti i održivosti upravljanja rizicima banke, njenih kontrolnih postupaka i njene infrastrukture neovisno o svakodnevnoj odgovornosti za usklađenost s tim politikama i postupcima. U izvršavanju svojih dužnosti i odgovornosti, menadžment treba poduzeti sve nužne mjere za osiguranje da postoji trajna i primjerena služba unutarnje revizije.
12. Kako bi bila u potpunosti djelotvorna, funkcija unutarnje revizije treba biti neovisna o aktivnostima koje revidira ili pregledava te treba biti neovisna o svakodnevnim postupcima internih kontrola. Svaka aktivnost i svako odjeljenje, podružnica ili drugi sastavni dio bankine organizacije treba biti u dometu pregleda unutarnje revizije. Profesionalna kompetentnost svakog unutarnjeg revizora i unutarnje revizije u cjelini ključna je za ispravno djelovanje unutarnje revizije. Stoga, unutarnja revizija treba biti primjereno ekipirana osobama s primjerenim vještinama i osposobljenostima, koje nemaju drugih izvršnih obaveza. Unutarnja revizija treba redovno izvještavati odbor direktora i menadžment o uspješnosti sistema internih kontrola i upravljanja rizicima i postizanju ciljeva unutarnje revizije. Menadžment treba uspostaviti i odobriti postupke koji osiguravaju razmatranje i, ako je to odgovarajuće, provođenje preporuka unutarnje revizije.
13. Odgovornosti odbora direktora i menadžmenta nisu nimalo smanjene zbog postojanja sistema supervizije banaka koju provode supervizori banaka ili zbog zahtjeva da finansijske izvještaje banaka revidiraju vanjski revizori.

Uloga vanjskog revizora banke

14. Cilj revizije finansijskih izvještaja banke koju obavlja vanjski revizor jest omogućiti vanjskom revizoru izražavanje mišljenja o tome da li su finansijski izvještaji banke sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Uobičajeno će finansijski izvještaji banke biti sastavljeni u skladu sa okvirom finansijskog izvještavanja države u kojoj banka ima sjedište³

³ U nekim državama također je dopušteno izvještavanje u skladu s međunarodno prihvaćenim računovodstvenim standardima, poput onih koje je izdao ili usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde.

i u skladu s relevantnim regulativama koje donose regulatori u toj državi. Okviri financijskog izvještavanja mogu se razlikovati u pojedinim državama i režim financijskog izvještavanja banaka u nekoj državi može se znatno razlikovati od režima financijskog izvještavanja za ostale poslovne subjekte. Stoga, revizorov izvještaj o financijskim izvještajima bit će izražen prema terminologiji primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i regulative. Moguće je da financijski izvještaji sastavljeni prema različitim okvirima i regulativama budu značajno različiti, ali unatoč tome još uvijek u skladu s primjenjivim nacionalnim zahtjevima. Zbog tog razloga, MRevS 700 “Revizorov izvještaj o financijskim izvještajima”⁴ zahtijeva da revizor navede državu porijekla okvira financijskog izvještavanja korištenog pri sastavljanju financijskih izvještaja kada taj okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni računovodstveni standardi.

15. Revizorov izvještaj se primjereno naslovljava kako to zahtijevaju okolnosti angažmana, uobičajeno na dioničare ili na odbor direktora. Međutim, izvještaj može biti dostupan mnogim drugim strankama kao što su deponenti, drugi vjerovnici i supervizori. Revizorovo mišljenje pomaže stvaranju povjerenja u financijske izvještaje. Korisnik, međutim, revizorovo mišljenje ne bi trebalo da shvati kao osiguranje za buduću “životnu sposobnost” banke ili kao mišljenje o djelotvornosti i efikasnosti s kojom menadžment vodi poslovanje banke jer to nisu ciljevi revizije.
16. Revizor oblikuje revizijske postupke kako bi smanjio na prihvatljivo nizak nivo rizik davanja neodgovarajućeg revizijskog mišljenja kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizor procjenjuje inherentni rizik nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja (inherentni rizik) i rizik da subjektov računovodstveni sistem i sistem internih kontrola neće pravovremeno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, značajna pogrešna prikazivanja (kontrolni rizik). Revizor procjenjuje da je kontrolni rizik visok osim ako može uočiti kontrole za koje je vjerovatno da sprečavaju, ili otkrivaju i ispravljaju, značajno pogrešno prikazivanje te obavlja testiranja kontrola koje podupiru procjene kontrolnog rizika za nivoje niže od visokog. Temeljeno na procjeni inherentnog i kontrolnog rizika, revizor provodi dokazne postupke kako bi smanjio cjelokupni revizijski rizik na prihvatljivo niski nivo.
17. Revizor razmatra kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani i sagledava postoje li faktori rizika prevare koji ukazuju na mogućnost prijevargog financijskog izvještavanja ili protupravnog prisvajanja imovine. Revizor oblikuje revizijske postupke kako bi snizio na prihvatljivo niski nivo rizik da nisu otkrivena pogrešna prikazivanja nastala usljed pogrešaka ili prevara koje su značajne za financijske izvještaje kao cjelinu. MRevS 240 “Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prevare” navodi faktore rizika prevare čija prisutnost može upozoriti revizora na

⁴ MRevS 700 “Revizorov izvještaj o financijskim izvještajima” povučen je kada je na snagu stupio MRevS 700 “Izvještaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene”. Potonji je na snazi za revizorove izvještaje datiran na 31. decembra 2006. godine ili nakon tog datuma.

moćnost postojanja prevare. Kada revizor otkrije da postoji dokaz o prevari, u nekim se državama zahtijeva da tu informaciju revizor dostavi supervizoru banke.

18. U provođenju revizije finansijskih izvještaja banke, vanjski revizor uočava da banke imaju sljedeće karakteristike po kojim se razlikuju od većine ostalih poslovnih subjekata i koje revizor uzima u obzir pri procjenjivanju inherentnog rizika:

- Banke čuvaju velike svote novca, uključujući gotovinu i utržive instrumente plaćanja, čiju je fizičku zaštitu potrebno osigurati tokom prenosa i dok su u pohrani. One također čuvaju i kontrolišu utržive instrumente i ostalu imovinu koja je lako prenosiva u elektronskom obliku. Zbog svojstva likvidnosti koju imaju te stavke, banke su ranjive na protupravno prisvajanje ili prevare. Stoga one moraju kreirati formalne operativne postupke, jasno odrediti granice individualne diskrecijske ocjene, kao i rigorozan sistem interne kontrole.
- Banke često sudjeluju u transakcijama koje su inicirane u jednoj jurisdikciji, evidentirane u drugoj i s kojima se pak upravlja u trećoj jurisdikciji.
- Banke posluju s vrlo velikim iznosima posuđenih sredstava (tj. odnos kapitala prema ukupnoj imovini je nizak) što povećava ranjivost banaka na negativna privredna kretanja i povećava rizik kolapsa.
- Banke imaju imovinu čija se vrijednost može brzo mijenjati i čiju je vrijednost često teško odrediti. U skladu s tim, i relativno mala smanjenja vrijednosti imovine mogu imati značajan učinak na njihove kapitalne i potencijalno na njihove regulisane solventnosti.
- Značajne iznose svojih izvora finansiranja banke uobičajeno stvaraju iz kratkoročnih depozita (osiguranih ili neosiguranih). Gubitak povjerenja ulagača u solventnost banke može brzo rezultirati problemom likvidnosti.
- Banke imaju dužnosti skrbnika u vezi sa imovinom koju drže, a koja pripada drugim osobama. To može stvoriti obaveze za propuste koje učini kao skrbnik. Banke zbog toga moraju uspostaviti operativne postupke i interne kontrole oblikovane za osiguranje da se s takvom imovinom posluje samo u skladu sa uslovima pod kojim je imovina prenesena u banku.
- Banke sudjeluju u brojnim i različitim transakcijama kojima vrijednost može biti značajna. To nužno zahtijeva složen računovodstveni sistem i sistem interne kontrole te rasprostranjenu upotrebu informatičkih tehnologija.
- Banke uobičajeno djeluju preko razgranate mreže geografski raspršenih odjeljenja i poslovnih jedinica. To zahtijeva veću decentralizaciju ovlasti kao i disperziju računovodstvenih i kontrolnih funkcija i s tim vezane teškoće održavanja jedinstvene operativne prakse i računovodstvenih sistema, osobito kada jedinice bankovne mreže prelaze granice jedne države.

- Transakcije često mogu direktno inicirati i okončati klijenti bez ikakvog učestvovanja zaposlenika banke, naprimjer preko interneta ili bankomata.
 - Banke često preuzimaju značajne obaveze bez ikakvog početnog prenosa sredstava osim, u nekim slučajevima, plaćanja naknada. Ove obaveze mogu uključivati samo knjižne obavijesti. Zbog toga njihovo postojanje može biti teško otkriti.
 - Rad banaka regulišu državna tijela čiji regulativni zahtjevi često utiču na računovodstvena načela koje banke slijede. Neusklađenost s regulativnim zahtjevima, naprimjer, sa zahtjevima adekvatnosti kapitala može imati učinak na finansijske izvještaje banke ili na objavljivanja u njima.
 - Odnos koji revizor, pomoćnik ili društvo za reviziju kao klijent banke ima s tom bankom može uticati na neovisnost revizora na način na koji to nije moguće u odnosima s drugim organizacijama.
 - Za čekove, prenose sredstava, transakcije u devizama i slično, banke uobičajeno imaju isključivi pristup sistemima za prijebor i poravnavanja. One su sastavni dio ili su povezane s nacionalnim i međunarodnim sistemima poravnavanja i mogu stvoriti sistemski rizik državi u kojoj djeluju.
 - Banke mogu izdavati i trgovati sa složenim finansijskim instrumentima, od kojih neke treba iskazati po fer-vrijednosti u finansijskim izvještajima. One stoga treba da uspostave odgovarajuće postupke za vrednovanje i upravljanje rizicima. Efikasnost tih postupaka ovisi o prikladnosti metodologija i odabranim matematičkim modelima, pristupu pouzdanim trenutnim i historijskim tržišnim informacijama i održavanju nepovredivosti podataka.
19. Detaljna revizija svih bankovnih transakcija ne samo da bi bila pretjerano dugotrajna i iznimno skupa već u cijelosti ne bi bila izvodiva. Zbog toga vanjski revizor reviziju temelji na procjeni inherentnog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, zatim na procjeni kontrolnog rizika i testiranju internih kontrola oblikovanih za sprečavanje, ili otkrivanje i ispravljanje, značajnih pogrešnih prikazivanja te dokaznim postupcima obavljenim na osnovu testova. Takvi postupci obuhvaćaju jedno ili više od sljedećeg: pregledavanje, promatranje, propitkivanje i potvrđivanje, izračunavanje i analitičke postupke. Vanjski revizor posebno vodi računa o naplativosti i, u skladu s tim, knjigovodstvenoj vrijednosti kredita, ulaganja i druge imovine prikazane u finansijskim izvještajima te prepoznavanju i primjerenom objavljivanju u finansijskim izvještajima svih značajnih obaveza i dugovanja, potencijalnih ili ostalih.
20. Iako vanjski revizor ima isključivu odgovornost za revizijski izvještaj, kao i za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega svojih postupaka, znatan dio posla unutarnje revizije može biti koristan vanjskom revizoru za reviziju finansijskih izvještaja.

Stoga revizor, kao dio vlastite revizije, procjenjuje funkciju unutarnje revizije u mjeri za koju vjeruje da će ona biti relevantna za određenje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka vanjskog revizora.

21. MRevS 610 “Razmatranje rada unutarnje revizije” zahtijeva da vanjski revizor razmotri aktivnosti unutarnjih revizora i njihov učinak, ako ga ima, na vrste, vremenski raspored i opseg postupaka vanjskog revizora. Vanjski revizor razmatra organizacioni položaj službe unutarnje revizije, djelokrug rada unutarnje revizije, stručnu kompetentnost njenih članova i dužnu pažnju s kojom oni pristupaju procjenjivanju rada drugih odjeljenja.
22. Rad revizora prožima prosudba. Revizor se koristi profesionalnim prosudbama u područjima kao što su:
 - procjenjivanje inherentnog i kontrolnog rizika i rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prevare;
 - odlučivanje o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu revizijskih postupaka;
 - ocjenjivanje rezultata tih postupaka i
 - procjenjivanje razboritosti prosudbi i procjena koje je menadžment obavio prilikom pripremanja finansijskih izvještaja.
23. Revizor planira i obavlja reviziju kako bi stekao razumno uvjerenje da su otkrivena pogrešna prikazivanja u finansijskim izvještajima banke koja su, pojedinačno ili grupno, značajna u odnosu na finansijske informacije predočene u tim izvještajima. Procjena o tome što je značajno, pitanje je profesionalne prosudbe revizora i na to utiču poslovne odluke koje će korisnici finansijskih izvještaja banke donijeti na osnovu tih finansijskih izvještaja. Revizor sagledava važnost na nivou finansijskih izvještaja kao cjeline, kao i u vezi sa pojedinim stanjima računa, klasama transakcija i objavljivanjima. Na važnost mogu imati učinak druge okolnosti kao što su zakonski i regulativni zahtjevi i okolnosti povezane s pojedinim stanjima pozicija finansijskih izvještaja te međuodnosi. Postupak može rezultirati različitim nivoima važnosti za razne dijelove finansijskih izvještaja. Slično tome, nivo važnosti koju revizor koristi prilikom izvještavanja o finansijskim izvještajima banke, može se razlikovati od nivoa kojim se služio pri izradi posebnih izvještaja za supervizore banke. MRevS 320 “Važnost u reviziji” to detaljnije uređuje.
24. U stvaranju mišljenja o finansijskim izvještajima vanjski revizor provodi postupke oblikovane za sticanje razumnog uvjerenja da su finansijski izvještaji iskazani u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Zbog faktora kao što su stvaranje prosudbi, korištenje testiranja, postojanje inherentnih ograničenja interne kontrole, kao i zbog činjenice da najveći dio dokaza dostupnih revizoru prije pruža nagovještaje nego što nudi uvjerljivost, revizija ne jamči da će sva značajna pogrešna prikazivanja biti otkrivena. Rizik neotkrivanja značajnih

pogrešnih prikazivanja nastalih zbog prevare znatno je veći od rizika neotkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja nastalih zbog pogreške, jer prevara može uključivati sofisticirane i pažljivo organizirane radnje usmjerene prema njenom prikrivanju poput krivotvorenja, namjernog propuštanja evidentiranja transakcija ili namjernog lažnog prikazivanja revizoru. Takve pokušaje prikrivanja može biti čak teže otkriti ako su popraćena tajnim dogovorom počinitelja. Štoviše, rizik da revizor neće otkriti značajna pogrešna prikazivanja nastala usljed prevare koju počinji menadžment veći je nego u slučaju kada su počinitelji prevare zaposlenici, jer menadžment i članovi odbora direktora često imaju položaj koji podrazumijeva čestitost i omogućava im da zaobiđu formalno uspostavljene kontrolne postupke. Zbog toga revizor planira i izvodi reviziju uz primjenu profesionalnog skepticizma, prihvaćajući mogućnost da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

25. Kada otkrije značajno pogrešno prikazivanje u finansijskim izvještajima kao cjelini, uključujući upotrebu neodgovarajuće računovodstvene politike, neprimjereno vrednovanje imovine ili neobjavlivanje nužne informacije, revizor zahtijeva od menadžmenta mijenjanje finansijskih izvještaja kako bi se ispravilo pogrešno prikazivanje. Ako menadžment odbije načiniti ispravak, revizor izdaje mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o finansijskim izvještajima. Takav izvještaj može imati značajan učinak na kredibilitet, pa čak i stabilnost banke, pa stoga menadžment uobičajeno poduzima sve potrebne korake kako bi izbjegao takvu mogućnost. Slično tome revizor će izdati mišljenje s rezervom ili će se suzdržati od mišljenja ako mu menadžment nije dao sve informacije ili objašnjenja koja revizor zahtijeva.
26. Kao dodatni, ali ne nužno i sastavni dio revizije, vanjski revizor obično dostavlja menadžmentu određene informacije. Te informacije obično sadrže objašnjenja o pitanjima kao što su značajne manjkavosti internih kontrola ili pogrešna prikazivanja koja je revizor uočio u toku revizije, ali koja ne zahtijevaju modificiranje revizijskog izvještaja (bilo stoga što su bili obavljani drugi postupci radi nadomještanja manjkavosti kontrole ili stoga što su otkrivena pogrešna prikazivanja ispravljena u finansijskim izvještajima ili stoga što su nisu značajna u kontekstu samih finansijskih izvještaja). Vanjski revizori također priopćavaju pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. U nekim državama vanjski revizor također podnosi, bilo prema zakonskom zahtjevu ili prema običaju, izvještaj u dugom obliku menadžmentu ili bankovnom supervizoru o određenim pitanjima kao što su sastav stanja računa kreditnog portfelja, likvidnost i zarade, finansijski pokazatelji, primjerenost sistema internih kontrola, analize bankovnih rizika ili usklađenosti sa zakonskim propisima ili zahtjevima supervizora.
27. U nekim se državama od vanjskog revizora zahtijeva da bez odlaganja izvijesti bankovnog supervizora o svakoj činjenici ili odluci koja bi mogla:

- predstavljati značajnu povredu zakona ili regulative;
- uticati na sposobnost banke da nastavi vremenski neograničeno poslovati i
- voditi k modificiranju izvještaja.

Uloga supervizora banke

28. Osnovni cilj osmišljene supervizije je održati stabilnost i povjerenje u finansijski sistem tako što depozitarima i vjerovnicima smanjuje rizik gubitka. Osim toga, supervizija je često usmjerena na provjeravanje usklađenosti sa zakonima i regulativama u vezi s bankama i njihovim aktivnostima. Međutim, u ovoj je Smjernici težište na ulozi supervizora banaka sa stajališta načela opreznosti.
29. Supervizija banaka zasniva se na sistemu licenciranja koji supervizorima omogućava da raspoznaju populaciju koju treba nadzirati i da kontrolišu ulazak u bankarski sistem. Kako bi stekle i zadržale bankarsku licencu, pravne osobe moraju voditi računa o određenim zahtjevima načela opreznosti. Ti zahtjevi mogu se razlikovati u svakoj državi prema preciznosti njihova određenja. Neki zahtjevi mogu biti izričito definisani regulativom dok drugi mogu biti okvirno skicirani, ostavljajući nadzornom tijelu stanovitu mjeru diskrecije u interpretaciji. Međutim, u većini sistema supervizije moguće je pronaći sljedeće osnovne zahtjeve za davanje bankarske licence:
- banka mora imati prikladne dioničare i članove odbora (ovo stanovište uključuje čestitost i položaj u poslovnoj zajednici kao i finansijsku snagu svih glavnih dioničara);
 - menadžment banke mora biti pošten i dostojan povjerenja te mora imati potrebno znanje i iskustvo za rukovođenje bankom na ispravan i oprezan način;
 - organizacija banke i interne kontrole moraju biti u skladu s poslovnim planom i strategijama;
 - banka mora imati normativnu strukturu usklađenu sa svojom poslovnom strukturom;
 - banka mora raspolagati odgovarajućim kapitalom kako bi mogla izdržati sve rizike svojstvene vrsti i obimu njenog poslovanja i
 - banka mora biti dovoljno likvidna da može odoljeti odljevu sredstava.
30. Često su propisani drugi i pobliži zahtjevi, uključujući minimalne bročane pokazatelje adekvatnosti kapitala banke i likvidnosti. Bez obzira na to koliko se precizno uredi regulativa, njen je cilj odrediti uslove za osiguranje da se poslovi banke vode oprezno te da raspolaže dovoljnim finansijskim resursima za nadvladavanje nepovoljnih okolnosti i zaštiti depozitare od gubitka.

31. Osim licenciranja novih banaka, većina supervizora banaka ima ovlast da pregleda i odbaci prijedlog nekog prenosa značajnog vlasništva ili kontrolnog udjela u postojećim bankama na druge stranke.
32. Stalna supervizija banaka uobičajeno se provodi kroz davanje preporuka i uputa. Međutim, supervizori banaka na raspolaganju imaju mogućnost pribjegavanja zakonskim mjerama radi pravovremenog korektivnog djelovanja kada banka propusti ispuniti zahtjeve opreznosti, zatim kada postoje kršenja zakona ili regulative ili kada su ulagači suočeni sa značajnim rizikom gubitka. U krajnjim slučajevima supervizor ima pravo oduzeti banci licencu.
33. Jedan od glavnih stupova nadzora s gledišta opreznosti jest adekvatnost kapitala. U većini je država određen minimum kapitala potreban za osnivanje banke, a testovi adekvatnosti kapitala jedan su od osnovnih elemenata prilikom provođenja supervizije. U konsultativnom dokumentu koji je Bazelski odbor objavio u januaru 2001. godine pod naslovom "The New Basel Capital Accord", odbor je predložio okvir adekvatnosti kapitala temeljen na tri komplementarna stuba: zahtjevima minimalnog kapitala, postupku supervizijskog pregleda i tržišnoj disciplini.
 - Prvi stub definiše zahtjeve minimalnog kapitala za tri opće kategorije rizika: kreditni rizik, tržišni rizik i operativni rizik.
 - Drugi stub, postupak supervizijskog pregleda, počiva na sljedećim načelima. Banke moraju imati dostatnu solventnost u odnosu na svoje rizičnosti i supervizori moraju imati mogućnost zahtijevati da banke održavaju kapital iznad minimalnog nivoa. Banke treba da procjenjuju svoje adekvatnosti kapitala interno i trajno, temeljeno na svojim sadašnjim i budućim rizičitostima, a supervizori treba da pregledavaju interne bankarske postupke procjena adekvatnosti kapitala. Na kraju, supervizori moraju rano intervenirati, vodeći računa da je većini imovine banaka svojstvena relativna nelikvidnost kao i o ograničenim mogućnostima većine banaka da brzo dođu do kapitala.
 - Treći stub, tržišna disciplina, unapređuje ulogu sudionika na tržištu da potiču banke na održavanje adekvatnog nivoa kapitala. U vezi s tim banke moraju objavljivati kvantitativne i kvalitativne informacije o svom kapitalu i rizičnosti.
34. Banke su podložne različitim rizicima. Supervizori prate i mogu ograničiti nivo bankarskih rizika kao što su kreditni rizik, tržišni rizik (uključujući kamatni i tečajni rizik), pravni rizik i reputacijski rizik. Supervizori sve više pokušavaju razviti sisteme mjerenja, koji će ograničiti obim izlaganja određenim rizicima (naprimjer, rizicima koje uključuju derivativni finansijski instrumenti). Takvi sistemi često čine osnovu za posebne kontrole ili granice kod različitih kategorija izlaganja riziku.
35. Najznačajniji bankarski rizik, prema historijskom iskustvu s gubicima, jest rizik da zajmoprimac ili obveznik otkupa neće podmiriti obavezu u cijelosti kada dospije ili u bilo

koje vrijeme nakon toga (ponekad poznat kao kreditni rizik). Usmjeravanje politike davanja kredita banke nadilazi ulogu supervizora banke, ali je važno da je supervizor uvjeren kako je banka uspostavila pouzdan sistem upravljanja kreditnim rizikom. Supervizor također ocjenjuje efikasnost bankinih politika i praksa procjenjivanja kvaliteta kredita. On također traži da metode i prosudbe menadžmenta za obračun ispravaka vrijednosti stvaraju, pravodobno i u skladu sa odgovarajućim politikama i postupcima, sabrane iznose posebnih i općih ispravaka koji su primjereni za apsorpiranje procijenjenih gubitaka na kreditima. Osim toga, supervizor traži da se osigura primjerena raspodjela kreditnog rizika pomoću pravila ograničavanja izlaganja riziku, i to bez obzira na to da li je riječ o individualnim zajmoprincipima, industrijskim ili trgovačkim sektorima ili pak pojedinim državama ili regijama.

36. Iako je teško procjenjivati kvalitet kredita i ostale imovine banke, on je jedna od najvažnijih odrednica njenog finansijskog stanja. U skladu s tim, tačno i ispravno mjerenje imovine je od velike važnosti za supervizore jer ono ima direktan učinak na određivanje iznosa kapitala banke koji se izvještava. Kao što je već navedeno, kapital se široko koristi kao kontrolna veličina prema kojoj se mjeri ili ograničava izloženost riziku. Ispravno vrednovanje imovine jedna je od osnovnih odgovornosti menadžmenta, a postupak vrednovanja često uključuje znatna procjenjivanja. Općenito, ako ne provodi svoje neovisno ispitivanje tog postupka, supervizor se u velikoj mjeri oslanja na menadžmentovu prosudbu o ispravnosti vrednovanja imovine, kao i na činjenicu da su vrednovanja koja se pojavljuju u finansijskim izvještajima podvrgnuta vanjskoj reviziji.
37. Supervizori veliku važnost pridaju potrebi da banka ima uspostavljene interne kontrole koje su primjerene vrsti, djelokrugu i rasponu njenog poslovanja. Svrha internih kontrola je pomoći u postizanju menadžmentovih ciljeva osiguranja, koliko je to izvodivo, uređenog i efikasnog vođenja poslovanja, uključujući provođenje politika menadžmenta, zaštitu imovine, sprečavanje i otkrivanje prevara i pogrešaka, tačnost i potpunost računovodstvenih evidencija i pravovremeno pripremanje pouzdanih finansijskih informacija.
38. Razvoj sofisticiranih kompjuterizovanih informacionih sistema sa obradama u realnom vremenu u velikoj je mjeri unaprijedio mogućnost kontrola, ali je s druge strane stvorio dodatne rizike usljed mogućih računarskih propusta ili prevara. Uvođenje elektronskog trgovanja također je stvorilo značajne nove rizike i za uzvrat zahtjeva kontrole.
39. Supervizori nastoje osigurati da uspješnost menadžmenta odgovara vrsti i obimu poslovanja. U regulativnim okruženjima, gdje se redovno obavljaju inspekcije na licu mjesta, ispitivači imaju mogućnost otkrivati znakove neuspjeha menadžmenta. Drugdje, supervizor obično organizira sastanke s ciljem intervjuisanja menadžmenta u pravilnim vremenskim razmacima, koristeći i druge prilike za takvo kontaktiranje kada se one ukažu. Bez obzira na prirodu regulativnog okruženja, supervizori nastoje koristiti navedene prilike za sticanje razumijevanja menadžmentovih poslovnih planova i strategija

te načina na koje očekuje da će ih ostvariti. Slično tome, nastoje otkriti da li je banka dovoljno opremljena za izvođenje svojih funkcija u pogledu vještina i kompetentnosti njenog osoblja, kao i opreme i uređaja kojima raspolaže. Informacije stečene takvim kontaktima s menadžmentom pomažu supervizoru u stvaranju mišljenja o sposobnosti menadžmenta.

40. Djelotvorna supervizija zahtijeva prikupljanje i analiziranje informacija o nadziranim bankama. Naprimjer, supervizori prikupljaju, pregledavaju i analiziraju bonitetne i statističke izvještaje. To uključuje osnovne finansijske izvještaje kao i potkrepljujuće prikaze koji pružaju više podrobnosti. Ti se izvještaji koriste za provjeravanje postupanja u skladu sa određenim zahtjevima opreznosti i osiguravaju osnovu za rasprave s menadžmentom banke. Monitoring izvan lica mjesta, naročito u intervalu između kontrola na licu mjesta, može često omogućiti prepoznavanje potencijalnih problema, osiguravajući na taj način rano otkrivanje i promptno poduzimanje korektivnih mjera prije nego što problemi postanu ozbiljniji.
41. Supervizori moraju imati načine za potvrđivanje informacija koje dobijaju bilo inspekcijom na licu mjesta bilo korištenjem rada vanjskih revizora. Poslovi koji se obave na licu mjesta, neovisno o tome obavi li ih vlastito osoblje supervizora banke ili obavezu za te poslove preuzme supervizor ali ih obavi vanjski revizor, strukturirani su na način da osiguraju neovisno potvrđivanje postoji li u određenoj banci odgovarajući sistem interne kontrole, ispunjavanje određenih kriterija iz naloga supervizora, kao i da li su pouzdane informacije koje daju banke.
42. Kako bi unaprijedili svoje razumijevanje bankovnog korporativnog upravljanja i sistema poslovanja, neka nadzorna tijela periodično se sastaju s revizijskim odborom ili odborom direktora banke. To pruža mogućnost revizijskom odboru ili odboru direktora da raspravi svoje dvojbe koje može imati u vezi s menadžmentom banke i omogućava supervizoru da formira stav o efikasnosti revizijskog odbora.
43. Bankovni supervizori zainteresirani su za postizanje da sve poslove koje obavljaju vanjski revizori izvode revizori koji:
 - ispravno su licencirani i imaju dobru reputaciju;
 - imaju relevantno profesionalno iskustvo i kompetentnosti;
 - podvrgnuti su programu provjere kvaliteta;
 - neovisni su u stvarnosti i pojavno u odnosu na revidiranu banku;
 - objektivni su i nepristrani i
 - postupaju u skladu s bilo kojim drugim primjenjivim etičkim zahtjevima.⁵

⁵ Revizor postupaju u skladu s relevantnim nacionalnim standardima i Kodeksom etike za profesionalne računovođe koji je izdala Međunarodna federacija računovođa.

44. U nekim državama bankovni supervizor ima zakonske ovlasti u vezi sa imenovanjem vanjskog revizora, kao što su pravo odobravanja ili uskraćivanja odobrenja i pravo opunomoćivanja za vanjsku reviziju. Te su ovlasti date s namjerom osiguravanja da vanjski revizori, koje imenuje banka, imaju iskustvo, resurse i vještine nužne za konkretne okolnosti. Tamo gdje nema očiglednog razloga za mijenjanje vanjskog revizora, supervizori će uobičajeno istraživati okolnosti koje su uzrokovale da banka nije obnovala imenovanje dotadašnjeg revizora.
45. Supervizori imaju razumljiv interes da se za revidiranje banaka osiguraju standardi visokog kvaliteta. Štoviše, važno područje zanimanja supervizora je neovisnost vanjskih revizora koji obavljaju reviziju banke, poglavito kada revizori pružaju banci i određene vrste nerevizijskih usluga. U skladu s tim supervizori nastoje održati jaču saradnju s nacionalnim profesionalnim revizijskim tijelima radi razmatranja pitanja od obostranog interesa.

Odnos između supervizora banke i vanjskog revizora banke

46. Supervizor i vanjski revizor imaju u mnogim odrednicama komplementarne interese, koji se odnose na ista pitanja, iako težište njihovih interesa može biti različito. Tako:
- bankovni supervizor je, prije svega, zainteresiran za stabilnost bankarskog sistema te održavanje sigurnih i zdravih pojedinačnih banaka s ciljem zaštite interesa depozitara. Stoga on promatra sadašnju i buduću održivost banaka te koristi njihove finansijske izvještaje za procjenjivanje njihovog stanja i uspješnosti. S druge strane je, vanjski revizor pretežno zaokupljen podnošenjem izvještaja o finansijskim izvještajima banke dioničarima banke ili njenom odboru direktora. Da bi to mogao ostvariti, revizor razmatra primjerenost menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Revizor razmatra period procjene koji menadžment koristi i, kada je on kraći od 12 mjeseci od datuma bilansa, traži da menadžment protegne period procjene na najmanje 12 mjeseci od datuma bilansa. Ako to menadžment odbije, tada MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja» zahtijeva da revizor razmotri potrebu modificiranja revizorovog izvještaja zbog ograničenja djelokruga revizorovog rada. Revizor također propitkuje menadžment u vezi s njihovim saznanjima o događajima ili uslovima nakon perioda procjene koji koristi menadžment, a koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost banke da nastavi poslovati u skladu temeljnoj računovodstvenoj pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja.
 - bankovni supervizor zainteresiran je za održavanje solidnog sistema internih kontrola kao osnove za sigurno i oprezno rukovođenje bankarskim poslovanjem. U većini slučajeva vanjski revizor bavi se procjenjivanjem internih kontrola radi određivanja u kojoj se mjeri može pouzdati u taj sistem prilikom planiranja i obavljanja revizije.

- bankovni supervizor mora se uvjeriti da svaka banka održava primjerene podatke pripremljene u skladu s dosljednim računovodstvenim politikama i praksom koji omogućavaju supervizoru da ocijeni finansijsko stanje banke i profitabilnost njenog poslovanja te koje banka objavljuje, ili ih čini dostupnima, kroz redovne finansijske izvještaje koji objektivno odražavaju njeno stanje. Vanjski revizor bavi se pitanjem vode li se primjerene i dovoljno pouzdane računovodstvene evidencije kako bi omogućile poslovnom subjektu sastavljanje finansijskih izvještaja koji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja i na taj način omogućavaju vanjskom revizoru da izrazi mišljenje o tim izvještajima.
47. Kada se bankovni supervizor koristi revidiranim finansijskim izvještajima u toku svojih nadzornih aktivnosti, supervizor treba biti svjestan sljedećih činjenica:
- udovoljavanje potrebama supervizora nije uobičajeno osnovna svrha zbog koje se sastavljaju finansijski izvještaji;
 - revizija u skladu s MRevS-ovima oblikovana je za osiguranje razumnog uvjerenja da su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja;
 - važnost računovodstvenih politika primijenjenih pri sastavljanju finansijskih izvještaja kao okvira finansijskog izvještavanja zahtijeva korištenje prosudbi pri njihovoj primjeni i može dopuštati izbor između određenih politika ili izbor načina na koji će se primijeniti;
 - finansijski izvještaji sadrže informacije temeljene na prosudbama i procjenama koje je obavio menadžment i ispita revizor;
 - na finansijski položaj banke mogu imati učinak naknadni događaji; tj. oni koji nastanu poslije sastavljanja finansijskih izvještaja;
 - supervizor ne može pretpostaviti da će revizorovo ocjenjivanje internih kontrola za potrebe revizije nužno biti primjereno i za svrhe za koje supervizoru trebaju ocjene, uz uslov da su različite svrhe zbog kojih supervizor i revizor ocjenjuju i testiraju interne kontrole i
 - kontrole i računovodstvene politike koje razmatra vanjski revizor ne moraju biti one koje banka koristi kada priprema informacije za bankovne supervizore.
48. Unatoč tome, brojna su područja rada u kojima rad supervizora i revizora mogu biti od uzajamne koristi. Revizorova priopćavanja menadžmentu i drugi izvještaji koje podnosi revizor mogu pružati supervizorima vrijedan uvid u različite aspekte bankovnih operacija. U mnogim je državama praksa da su takvi izvještaji dostupni supervizorima.
49. Slično tome, vanjski revizori mogu steći vrijedan uvid temeljem informacija koje potiču od bankovnih supervizora. Nakon provedene supervizijske inspekcije ili razgovora s menadžmentom, uobičajeno se zaključci do kojih se na taj način došlo priopćavaju

banci. Takva priopćenja revizoru mogu koristiti u onolikoj mjeri u kojoj znače neovisnu procjenu u važnim područjima poput prikladnosti ispravka vrijednosti kredita i usmjeravaju pažnju na posebna područja interesa supervizije. Supervizijska tijela također mogu razviti određene neformalne pokazatelje za primjenu načela opreznosti ili upute dostupne bankama, a koji mogu biti korisni revizorima pri obavljanju analitičkih postupaka.

50. Kada komuniciraju s menadžmentom, i supervizori i revizori svjesni su koristi koje mogu imati jedan od drugoga iz saznanja o pitanjima koja su predmet takvih komunikacija. Stoga je korisno da se komunikacije ove vrste zapišu tako da čine dio evidencija banke pristupačan drugoj strani.
51. Kako bi se sačuvali interesi obaju strana, koji se tiču povjerljivosti informacija do kojih se došlo prilikom obavljanja odgovarajućih funkcija, uobičajeno je da, kada kontakti između supervizora i revizora postanu prijeko potrebni, i menadžment također bude prisutan ili barem o tome obaviješten. Preporučuje se poduzimanje pravovremenih i primjerenih mjera kako vanjski revizori ne bi snosili odgovornost za informacije koje u dobroj vjeri otkrivaju supervizijskim tijelima u skladu s primjenjivim zakonima i regulativama. Te mjere mogu imati oblik zakonskog propisa ili sporazuma između banke, njenog menadžmenta, vanjskog revizora i supervizijskog tijela. To je naročito važno kada prisutnost menadžmenta otežava raspravu, naprimjer kada revizori vjeruju da je menadžment uključen u prijeverno vođenje poslovanja.
52. MRevS 260 “Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje” navodi pitanja od interesa za upravljanje i zahtijeva da revizori pravovremeno priopćavaju ta pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje.⁶ Revizijska pitanja od interesa za upravljanje uključuju samo ona pitanja koja revizor uoči kao posljedicu

⁶ Uobičajeno takva pitanja uključuju:

- opće pristupe i sveukupni djelokrug revizije, uključujući očekivana ograničenja ili bilo koje dodatne zahtjeve;
- odabir ili promjenu značajnijih računovodstvenih politika i prakse koja ima, ili može imati, značajne učinke na subjektive finansijske izvještaje;
- moguće učinke na finansijske izvještaje zbog bilo kojeg signifikantnog rizika i izloženosti, poput sudskog spora, koji treba objaviti u finansijskim izvještajima;
- revizijske korekcije, neovisno da li ih je, ili nije, subjekt proveo u evidencijama, a koje mogu imati, ili imaju, značajan učinak na subjektive finansijske izvještaje;
- značajne neizvjesnosti u vezi s događajima i uslovima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem;
- neslaganja s menadžmentom u vezi s pitanjima koja, pojedinačno ili grupno, mogu biti značajna za subjektive finansijske izvještaje ili revizorov izvještaj. To komuniciranje uključuje razmatranje da li je, ili nije, pitanje razriješeno i važnost pitanja;
- očekivane modifikacije revizorovog izvještaja;
- ostala pitanja koja zavređuju pažnju onih koji su zaduženi za upravljanje, poput značajnih slabosti u internim kontrolama, pitanja vezana za poštenje menadžmenta i uključenost menadžmenta u prevare i
- bilo koja druga pitanja utanačena u uslovima angažmana.

obavljanja revizije. U reviziji koja je uskladu s MRevS-ovima, od revizora se ne zahtijeva da oblikuje postupke s posebnom namjenom za otkrivanje pitanja od interesa za upravljanje. Određena revizijska pitanja od interesa za upravljanje vjerovatno će biti interesantna bankovnim supervizorima, i to posebno ona pitanja koja mogu zahtijevati žurnu reakciju supervizora. Revizor pravovremeno priopćava takva pitanja bankovnim supervizorima kada je to zahtijevano supervizijskim, zakonskim ili regulativnim okvirom ili formalnim sporazumom ili protokolom. U slučajevima kada ne postoje takvi zahtjevi, sporazumi ili protokoli, revizor potiče menadžment banke i one koji su zaduženi za upravljanje bankom da pravovremeno priopće pitanja koja bi, po revizorovoj prosudbi, mogla smjesta preokupirati bankovne supervizore.⁷ Štoviše, čak i kada ne postoji izričit zahtjev, revizor razmatra priopćavanje takvih pitanja bankovnim supervizorima, ako to ne učini menadžment banke ili oni koji su zaduženi za upravljanje bankom. U takvim okolnostima revizor razmatra ima li zakonsku zaštitu kod takvog priopćavanja.

53. Primjeri vrsta drugih pitanja koje može uočiti revizor i koji mogu zahtijevati žurnu reakciju bankovnih supervizora su sljedeći:

- informacija koja ukazuje na propust ispunjavanja jednog od zahtjeva za bankovnu licencu;
- ozbiljan konflikt unutar tijela odlučivanja ili neočekivani odlazak menadžera na ključnoj funkciji;
- informacija koja može ukazivati na značajnu povredu zakona ili regulative ili bankinog statuta ili registracije;
- namjera revizora da odustane od revizije ili obustava obavljanja revizije i
- značajne negativne promjene u rizicima poslovanja banke i mogući rizici pogoršavanja.

54. U mnogim državama vanjski revizor obavlja posebne poslove ili izdaje posebne izvještaje u skladu s propisima ili na zahtjev bankovnog supervizora kako bi pripomogao supervizoru u obavljanju njegovih dužnosti. Te dužnosti mogu uključivati izvještavanje o tome:

- Da li su ispunjeni uslovi licence;
- Da li su primjereni sistemi održavanja računovodstvenih i ostalih evidencija i sistemi internih kontrola;

⁷ Jasni zahtjevi u vezi s revizorovim priopćavanjem bankovnim supervizorima već su ustanovljeni u mnogim državama pomoću zakona, zahtjeva supervizora ili formalnog sporazuma ili protokola. To je od obostranog interesa za revizore i bankovne supervizore. U državama gdje nema takvih zahtjeva, bankovni supervizori i revizijska tijela potiču se da s tim u vezi razmotre pokretanje inicijative ili daju podršku odgovarajućim mjerama.

- Da li je banka koristila primjerenu metodu pri sastavljanju izvještaja za bankovne supervizore i da li su tačne informacije uključene u te izvještaje, koji mogu sadržavati određene prikaze odnosa imovine prema obavezama ili druge zahtjeve u vezi s načelom opreznosti;
 - Da li je organizacija prikladno temeljena na kriterijima koje propisuje supervizijsko tijelo;
 - Da li su poštivani zakoni i regulative i
 - Da li su primjenjivane primjerene računovodstvene politike.
55. Bankovni supervizori, unutarnji i vanjski revizori saraduju međusobno kako bi doprinijeli da proces supervizije bude djelotvorniji i efikasniji. Saradnja optimalizira superviziju dok istovremeno omogućava svakoj strani da se usredotoči na svoje odgovornosti. U nekim državama saradnja se temelji na periodičnim susretima supervizora, vanjskih i unutarnjih revizora.

Dodatni zahtjevi vanjskom revizoru radi doprinosa procesu supervizije

56. Supervizorov zahtjev vanjskom revizoru da pomogne u obavljanju određenih nadzornih zadataka treba se dati u jasno utvrđenom okviru koji je naveden u primjenjivom zakonu ili ugovoru između banke i supervizora. U nekim slučajevima ti zahtjevi mogu predstavljati odvojeni angažman. U tom se slučaju treba da uspostave sljedeći kriteriji.
57. Prvo, osnovna odgovornost za dostavljanje potpunih i tačnih informacija bankovnom supervizoru mora ostati na menadžmentu banke. Uloga vanjskog revizora je da izvijesti o tim informacijama ili o primjeni određenih postupaka. Kao takav, on ni na koji način ne preuzima na sebe odgovornost supervizora, već samo pomaže supervizoru u stvaranju efikasnijih prosudbi o banci.
58. Drugo, uobičajen odnos vanjskog revizora i revidirane banke mora biti zaštićen.

Ukoliko nema drugih zakonskih zahtjeva ili ugovornih sporazuma koji uređuju rad vanjskog revizora, cijeli protok informacija između bankovnog supervizora i revizora uobičajeno se usmjerava preko banke, osim u iznimnim okolnostima. Dakle, bankovni će supervizor tražiti od banke da dogovori dobijanje informacija koje supervizor zahtijeva od revizora i te će mu se informacije učiniti dostupnim preko banke. Svim sastancima vanjskog revizora i bankovnog supervizora prisustvovat će, osim kako je navedeno u prethodnim tačkama 51 i 52, i predstavnici banke te će se zahtijevati odobrenje banke prije nego revizor uputi supervizoru kopije prepiski s menadžmentom i druge izvještaje.⁸

⁸ Mnoge banke bankovnim supervizorima direktno otpremaju kopije prepiski vanjskih revizora s menadžmentom i ostale posebne izvještaje.

59. Treće, prije zaključivanja sporazuma bilo koje vrste s bankovnim supervizorom, vanjski revizor razmatra može li nastati neki sukob interesa. Ako može, tada to treba razriješiti na zadovoljavajući način prije početka rada, najčešće dobijanjem prethodnog odobrenja menadžmenta banke za izvršenje zadatka.
60. Četvrto, zahtjevi supervizora moraju biti tačno određeni i jasno definisani u odnosu na tražene informacije. To znači da supervizor mora, što je bolje moguće, opisati standarde prema kojima se bankovno poslovanje može mjeriti kako bi mogao izvjestiti da li su, ili nisu, oni i postignuti. Ako se, naprimjer, traži informacija o kvalitetu zajmova, supervizor mora odrediti koji kriterij treba primijeniti prilikom razvrstavanja zajmova prema kategoriji rizika. Slično tome, potrebno je ostvariti određeni stepen saglasnosti između bankovnog supervizora i vanjskog revizora u vezi s pojmom važnosti kad god je to moguće.
61. Peto, zadaci koje bankovni supervizor postavlja pred vanjskog revizora treba da budu u granicama revizorove kompetentnosti, u tehničkom i u praktičnom smislu. Od revizora se može, naprimjer, tražiti da procijeni opseg izloženosti banke pojedinačnom zajmoprimcu ili državi. Međutim, bez jasnih i usko vezanih uputa, revizor neće biti u poziciji da prosudi da li je prekomjeran neki određeni opseg izloženosti. Osim toga, revizije se provode u vremenskim razmacima, a ne neprekidno, pa nije razumno očekivati od vanjskog revizora da, povrh posla koji je nužan za obavljanje revizije, provede i cjelovito ocjenjivanje internih kontrola ili prati bankino poštivanje svih pravila supervizijskog tijela, osim kroz tekući program rada tokom perioda.
62. Šesto, zadatak koji supervizor povjerava revizoru mora počivati na racionalnoj osnovi. To znači da, osim u iznimnim slučajevima, takav zadatak mora biti dopuna njegovom redovnom revizijskom poslu te da ga može izvesti ekonomičnije ili brže nego supervizor, ili zbog revizorovih specijalističkih vještina, ili zato da se tako otkloni udvostručenje posla.
63. Na kraju, neki aspekti povjerljivosti moraju se zaštititi, posebno povjerljivost informacija koje revizor dobije kroz svoje profesionalne odnose s drugim revizijskim klijentima, a koje su nedostupne banci ili javnosti.
64. Način na koji je moguće proširiti ulogu vanjskih revizora ovisi o prirodi okruženja nacionalnog nadzora. Naprimjer, ako supervizor ima aktivan pristup s čestom i strogom inspekcijom, pomoć koja se može tražiti od vanjskog revizora bit će minimalna. Nasuprot tome, ako je kontrola supervizora manje direktna, zasnovana na analizi povratnih informacija dobijenih od menadžmenta banke, a ne na inspekciji, ili ako su resursi supervizora ograničeni, supervizor može imati znatne koristi od pomoći koju vanjski revizor može ponuditi izražavanjem uvjerenja za dobijene informacije.
65. U današnje vrijeme, međutim, mnoge države provode pristup supervizije koji sadrži elemente inspekcije i analize izvještavanih informacija. Kako bankarstvo postaje sve

složenije, inspekcija se pokazuje sve zahtjevnijom u odnosu na resurse supervizije. Mnoga supervizijska tijela koja primjenjuju inspekciju na licu mjesta, prinuđena su sve više oslanjati se na povratne izvještaje i tražiti pomoć od vanjskih revizora na onim područjima za koja je njihova osposobljenost posebno prikladna.

66. Tamo gdje su se supervizori do sada oslanjali isključivo na analizu povratnih informacija, utvrđeno je da je određeni stepen ispitivanja na licu mjesta poželjan način zaštite. U tim se državama stoga supervizori znatno više nego prije oslanjaju na vanjske revizore kako bi im oni pomogli u izvršavanju određenih zadataka. (Vidjeti tačku 54.)
67. U onim državama gdje već duže vrijeme postoje kontakti između vanjskih revizora i bankovnih supervizora izgrađeno je uzajamno povjerenje, a prošireno iskustvo dovelo je do toga da i jedna i druga strana imaju koristi od rada druge strane. Iskustva u tim državama pokazuju da sukobi interesa koje revizori mogu u načelu smatrati smetnjom bližoj saradnji sa supervizorima u praksi poprimaju sve manju važnost te ne predstavljaju prepreku plodonom dijalogu.

Potreba za neprekidnim dijalogom između bankovnih supervizora i revizijske profesije

68. Ako supervizori žele trajno imati koristi od rada vanjskih revizora, nužno je da imaju povjerenja u revizijsku profesiju u cjelini i s njom treba da rasprave trenutna područja od interesa za superviziju. To se može ostvariti kroz periodične rasprave na nacionalnom nivou između supervizijskih tijela i profesionalnih revizijskih tijela. Takve rasprave mogu se odnositi na područja od zajedničkog interesa. Od značajne pomoći revizorima u donošenju utemeljenih prosudbi bilo bi sticanje, što je moguće boljeg, razumijevanja gledišta i saznanja supervizora o tim pitanjima. Tokom takvih rasprava supervizori također treba da dobiju priliku izraziti svoje poglede o računovodstvenim politikama i revizijskim standardima, općenito i posebno za određene revizijske postupke. To pomaže poboljšanju općih standarda revizija finansijskih izvještaja banaka. Korisno bi bilo uključivanje bankarskih asocijacija u rasprave o nekim temama, naprimjer, uključivanje voditelja funkcije unutarnje revizije, kako bi se osiguralo da su uzeta u obzir gledišta svih strana.
69. Rasprave između bankovnih supervizora i profesionalnih revizijskih tijela mogu se također korisno proširiti na neka bitna revizijska pitanja i aktualne računovodstvene probleme, poput odgovarajućih računovodstvenih tehnika za novorazvijene instrumente, kao i na druge aspekte finansijskih inovacija i zaduživanja putem izdavanja vrijednosnih papira (sekuritizacija). Te rasprave mogu pomoći bankama u usvajanju najprimjerenijih računovodstvenih politika.
70. I supervizijska tijela i revizijska profesija zainteresirani su za postizanje ujednačenosti između banaka u njihovoj primjeni odgovarajućih računovodstvenih politika. Super-

vizijska tijela često su u položaju da, zbog svojih regulativnih ovlasti, mogu znatnije uticati na banke u ostvarenju ujednačenih politika, dok su vanjski revizori često u boljem položaju za praćenje i pregledavanje stvarne primjene takvih politika. Stoga, neprekidan dijalog između supervizorskih tijela i revizijske profesije može značajno doprinijeti harmonizaciji računovodstvenih standarda na nacionalnom nivou.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1004 "Odnos između supervizora banaka i vanjskih revizora banaka" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u martu 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-064), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © mart 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1005
POSEBNA RAZMATRANJA U REVIZIJI MALIH POSLOVNIH
SUBJEKATA

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod.....	1-4
Obilježja malih poslovnih subjekata	5-18
Objašnjenje za primjenu Međunarodnih revizijskih standarda.....	19
Odgovornosti: MRevS 200-299.....	20-41
Planiranje: MRevS 300-399.....	42-53
Interne kontrole: MRevS 400-499	54-65
Revizijski dokazi: MRevS 500-599.....	66-101
Revizijski zaključci i izvještavanje: MRevS 700-799	102-106
Dodatak 1: Objasnenja za primjenu MRevS-ova kada revizor također priprema računovodstvene evidencije i finansijske izvještaje malog poslovnog subjekta	
Dodatak 2: Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1005 “Posebna razmatranja u reviziji malih poslovnih subjekata” treba čitati u kontekstu “Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga” koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse.

U septembru 2009. godine u Odboru za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board – (IAASB)) dogovoreno je da će se revidirati Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP-e) kako bi se uzeli u obzir Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) objavljeni u periodu od marta 1999. godine do marta 2003. godine te da će se u MRevS-ovima izdatim nakon marta 2003. godine, razmatranja u vezi s revizijom malih poslovnih subjekata uključivati u sadržaj tih MRevS-ova, kada god budu potrebna.

Upute sadržane u ovoj Smjernici povući će se kada revidirane verzije odnosnih MRevS-ova stupe na snagu.

U skladu s tim, upozoravaju se čitatelji da, osim na upute iz ove Smjernice, treba da obrate pažnju na posebna razmatranja za revizije malih poslovnih subjekata uključena u MRevS-ovima izdatim nakon marta 2003. godine.

Uvod

1. Međunarodni revizijski standardi sadrže osnovna načela i bitne postupke s pripadajućim uputama koji se primjenjuju u reviziji finansijskih izvještaja svakog poslovnog subjekta neovisno o njegovoj veličini, pravnom obliku, strukturi vlasništva ili rukovođenja ili vrsta njegovih djelatnosti. Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB)¹ prepoznao je da mali poslovni subjekti stvaraju brojna specifična revizijska pitanja. Ova Smjernica ne ustanovljuje neke nove zahtjeve u vezi s revizijom malih poslovnih subjekata niti nekakva izuzimanja od zahtjeva iz MRevS-ova. Sve revizije malih poslovnih subjekata treba da se obavljaju u skladu s MRevS-ovima.
2. Cilj ove Smjernice je opisati obilježja koja se uobičajeno pronalaze kod malih poslovnih subjekata te navesti kako ona mogu uticati na primjenu MRevS-ova. Ova Smjernica uključuje:
 - (a) razmatranje obilježja malih poslovnih subjekata i
 - (b) upute za primjenu MRevS-ova izdatih nakon marta 2003. godine u reviziji malih poslovnih subjekata.
3. Vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta često treba pomoć u pripremanju računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja. Odjeljak 8 IFAC-ovog Kodeksa profesionalne etike za profesionalne revizore² uređuje neovisnost pa revizori, koji razmatraju pružanje drugih usluga klijentima koji su mali poslovni subjekti, treba da vode računa o Kodeksu i nacionalnim zahtjevima za očuvanje neovisnosti. Dodatak ove Smjernice sadrži objašnjenja za primjenu MRevS-ova kada revizor također priprema računovodstvene evidencije i finansijske izvještaje klijentima koji su mali poslovni subjekti.
4. Pri razmatranju vrsta i obima uputa koje će se pružiti ovom Smjernicom, IAASB je za cilj imao osigurati nivo uputa koje će se u najvećoj mjeri moći primijeniti u svim revizijama malih poslovnih subjekata i pomoći revizoru u profesionalnom prosuđivanju u vezi s primjenom MRevS-ova. Međutim, detaljne upute proceduralne prirode nisu date jer bi izdavanje takvih uputa moglo potkopati ispravno profesionalno prosuđivanje pri obavljanju revizije.

Obilježja malih poslovnih subjekata

5. Revizor svakog poslovnog subjekta primjenjuje revizijski pristup prema okolnostima koje vrijede za poslovni subjekt i angažman. Revizija malog poslovnog subjekta razlikuje se od revizije velikog poslovnog subjekta po tome što dokumentacija može biti

¹ Izvornu Smjernicu sastavio je i izdao Odbor za međunarodnu revizijsku praksu (International Auditing Practices Committee (IAPC)). Od 1. aprila 2002. godine IAPC je zamijenjen Odborom za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB).

² Odjeljak 290 IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalnu etiku izdat je u junu 2005. godine.

jednostavna jer su manji poslovni subjekti uobičajeno manje složeni i revizija se može obaviti korištenjem nekolicine pomoćnika.

6. Značenje pojma “mali poslovni subjekt” u tom kontekstu odnosi se, ne samo na veličinu poslovnog subjekta, nego i na njegove tipične kvalitativne karakteristike. Kvantitativni pokazatelji veličine poslovnog subjekta mogu uključivati rezultat bilansa, prihod i broj zaposlenih, ali takvi pokazatelji nisu i jedini. Zbog toga nije moguće dati primjerenu definiciju malog poslovnog subjekta isključivo kroz kvantitativne veličine.
7. Za svrhe ove Smjernice, mali poslovni subjekt je svaki subjekt u kome:
 - (a) postoji koncentracija vlasništva i rukovođenja u malom broju osoba (često u jednoj osobi³); i
 - (b) može se također pronaći i jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) nekoliko izvora prihoda;
 - (ii) nesofisticirano vođenje evidencija ili
 - (iii) ograničene interne kontrole s mogućnošću da menadžment zaobiđe kontrole.
8. Prethodno navedena kvalitativna obilježja nisu jedina niti su svojstvena isključivo malim poslovnim subjektima te mali poslovni subjekti ne moraju nužno imati sva ta obilježja. Za svrhe ove Smjernice, mali poslovni subjekti obično će imati obilježje navedeno pod (a) i jedno ili više obilježja uključena pod (b).

Koncentracija vlasništva i rukovođenja

9. Mali poslovni subjekti uobičajeno imaju nekoliko vlasnika, no često postoji samo jedan vlasnik. Vlasnik može zaposliti menadžera da rukovodi poslovnim subjektom ali je najčešće direktno svakodnevno uključen u vođenje poslovnog subjekta. Isto tako u slučaju malih neprofitnih organizacija i subjekata javnog sektora, iako postoji nekoliko osoba s formalnom odgovornošću zaduženih za poslovni subjekt, može biti tek nekolicina svakodnevno uključenih u rukovođenje poslovnim subjektom.
10. U ovoj se Smjernici pojam “vlasnik-menadžer” koristi za označavanje vlasnika poslovnih subjekata koji su uključeni u vođenje poslovnog subjekta na svakodnevnoj osnovi. Tamo gdje vlasnik nije svakodnevno uključen, pojam “vlasnik-menadžer” koristi se za označavanje i vlasnika i nekog menadžera unajmljenog za vođenje poslovnog subjekta.

³ Riječ “osoba” podrazumijeva vlasništvo fizičke osobe, a ne drugog poslovnog subjekta. Za svrhe ove Smjernice, “malim poslovnim subjektom” može se ipak smatrati i neki poslovni subjekt u vlasništvu drugog subjekta ako vlasnik ima relevantna obilježja.

Nekoliko izvora prihoda

11. Mali poslovni subjekti često imaju ograničen raspon proizvoda ili usluga i posluju u jednoj ili ograničenom broju lokacija. Takva obilježja revizoru mogu učiniti lakšim sticanje, bilježenje i održavanje poznavanja poslovnog subjekta, nego što bi to bilo u slučaju većeg poslovnog subjekta. U takvim se okolnostima može direktno primijeniti široki raspon revizijskih postupaka. Naprimjer, ponekad se za analitičke postupke mogu koristiti efikasni modeli predviđanja. Analitički postupci mogu pružiti korisne dokaze, ponekad umanjujući potrebu za drugim dokaznim postupcima. Osim toga, u mnogim malim poslovnim subjektima česte su male računovodstvene populacije i lako ih je analizirati.

Nesofisticirano vođenje knjigovodstva

12. Mali poslovni subjekti treba da vode dostatne računovodstvene evidencije radi udovoljavanja relevantnim zakonskim ili regulatornim zahtjevima te ispunjavanja potreba poslovnog subjekta, uključujući potrebe za sastavljanje i reviziju finansijskih izvještaja. Računovodstveni sistem stoga treba biti oblikovan kako bi osigurao razumno uvjerenje da:
- (a) sve transakcije i druge računovodstvene informacije koje su trebale biti evidentirane su stvarno i evidentirane;
 - (b) postoji imovina i obaveze koje su evidentirani u računovodstvenom sistemu i po ispravnim iznosima i da
 - (c) će prevara ili pogreška u obrađivanju računovodstvene informacije biti otkrivena.
13. Većina malih poslovnih subjekata, ako uopće i zapošljava, zapošljava nekoliko osoba koje su isključivo angažovane u vođenju evidencija. Posljedično tome, knjigovodstvena funkcija i računovodstvene evidencije često nisu sofisticirane. Vođenje evidencija može biti nevješto ili slabo što rezultira većim rizikom da finansijski izvještaji mogu biti netačni ili nepotpuni. Mnogi mali poslovni subjekti koriste vanjske resurse za neka ili sva svoja vođenja evidencija.
14. Mali poslovni subjekti često smatraju primjerenim u osobnim računarima koristiti računovodstvene softverske pakete poznatih marki. Mnogi od tih paketa opsežno su testirani i potvrđeni te mogu, ako su pažljivo odabrani i primijenjeni, osigurati razumnu osnovu za pouzdani i troškovno efikasan računovodstveni sistem.

Ograničene interne kontrole

15. Veličina i ekonomske okolnosti u malim poslovnim subjektima uzrokuju da sofisticirane interne kontrole često nisu ni potrebne ni poželjne. Činjenica da postoji svega nekolicina zaposlenika ograničava razmjer u kojemu je izvediva raspodjela dužnosti.

Međutim, čak i u vrlo malom poslovnom subjektu, za ključna područja može biti izvedivo uvesti određeni stepen podjele dužnosti ili drugih oblika nesofisticiranih, ali efikasnih kontrola. Nadzorne kontrole koje svakodnevno provodi vlasnik-menadžer mogu također imati značajan koristan učinak jer vlasnik-menadžer ima osobni interes u zaštiti imovine poslovnog subjekta, mjerenju njegove uspješnosti i kontrolisanju njegovih aktivnosti.

16. Vlasnik-menadžer ima dominantan položaj u malom poslovnom subjektu. Jedna od osnovnih karakteristika rukovođenja malim poslovnim subjektom direktna je kontrola vlasnika-menadžera nad svim odlukama, uz mogućnost da osobno interveniše u svako doba te primjereno reaguje na promijenjene okolnosti. Izvođenje tih kontrola može biti dopuna inače slabim postupcima interne kontrole. Naprimjer, u slučaju gdje postoji ograničeno razdvajanje dužnosti u području nabave i plaćanja, interne su kontrole pojačane kada vlasnik-menadžer osobno potpisuje sve čekove. Kada vlasnik-menadžer nije uključen, veći je rizik da nastane prevara ili pogreška koju počini zaposlenik te da ona ne bude otkrivena.
17. Iako manjak sofisticiranih internih kontrola sam po sebi ne ukazuje na povećani rizik prevare ili pogreške, dominantni položaj vlasnika-menadžera može se zloupotrijebiti. Menadžmentovo zaobilaženje kontrola može imati značajan negativni učinak na okruženje kontrola u svakom poslovnom subjektu, vodeći k većem riziku menadžmentove prevare ili značajnom pogrešnom prikazivanju u finansijskim izvještajima. Naprimjer, vlasnik-menadžer može narediti osoblju izvršenje isplate koja se inače ne bi obavila bez potkrepljujuće dokumentacije.
18. Kakav će učinak na reviziju imati vlasnik-menadžer kao i mogućnost menadžerskog zaobilaženja internih kontrola, u velikoj mjeri ovisi o poštenju, stavovima i motivima vlasnika-menadžera. Kao i u svim drugim revizijama, revizor malog poslovnog subjekta nastupa s profesionalnim skepticizmom. Revizor ne pretpostavlja da vlasnik-menadžer nije pošten niti pretpostavlja neupitnu čestitost. To je važan faktor koji revizor treba da razmotri kada procjenjuje revizijski rizik, planira vrste i obim revizijskog rada, ocjenjuje revizijske dokaze i procjenjuje pouzdanost menadžmentovih izvjava.

Objašnjenje za primjenu Međunarodnih revizijskih standarda

19. Objašnjenja koja slijede pružaju upute za primjenu MRevS-ova u reviziji malih poslovnih subjekata. Te su upute dopuna, a ne zamjena, uputama sadržanim u mjerodavnim MRevS-ovima i vode računa o posebnim pitanjima relevantnim u reviziji malih poslovnih subjekata. Za određene zahtjeve MRevS-ova revizor razmatra MRevS na koji se oni odnose. Tamo gdje je MRevS načelno primjenjiv u reviziji finansijskih izvještaja malih poslovnih subjekata te ne postoje posebni zahtjevi primjenjivi na reviziju malih poslovnih subjekata, nisu date upute u vezi s tim MRevS-om.

MRevS 210: Uslovi preuzimanja obaveze revizije

20. U mnogo slučajeva vlasnici-menadžeri malih poslovnih subjekata nisu u potpunosti svjesni svojih odgovornosti ili onih odgovornosti koje imaju njihovi revizori. Podrobnije, vlasnici-menadžeri mogu odbijati odgovornost za finansijske izvještaje, naročito kada su pripremanje finansijskih izvještaja povjerali vanjskim sudionicima (tzv. outsourcing).
21. Jedna od svrha pisma o angažovanju jasno je priopćavanje odgovarajuće odgovornosti vlasnika-menadžera i revizora. Dodatak MRevS-a 210 sadrži primjer pisma o preuzimanju obaveze revizije.
22. Tačka 7 MRevS-a 210 navodi da u pismo o angažovanju revizor može željeti uključiti svoje očekivanje da dobije pisane potvrde u vezi sa izjavama koje se daju u vezi s revizijom. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" zahtijeva da revizor dobije dokaz da menadžment priznaje svoju odgovornost za fer-prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu s relevantnim okvirom finansijskog izvještavanja te da je odobrio finansijske izvještaje. Ostali MRevS-ovi zahtijevaju određene posebne izjave. Revizor može razmotriti da u pismo o angažovanju uključi i najavu anticipiranih pitanja za koja će zahtijevati dobijanje izjave menadžmenta. To revizoru pruža mogućnost da na početku angažmana raspravi s vlasnikom-menadžerom razloge dobijanja takvih izjava te moguće učinke na revizorov izvještaj, ako se takve izjave ne bi dobile, što omogućava izbjegavanje problema koji bi mogao nastati kako se revizija bliži okončavanju. To će također pomoći revizoru da razmotri posljedice na reviziju i izvještavanje, ako vlasnikmenadžer ne može ili ne želi dati potrebne izjave.
23. U nekim slučajevima revizor može utvrditi da neće biti moguće dobiti dovoljne dokaze za formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima zbog manjkavosti koje mogu proizlaziti iz svojstava malog poslovnog subjekta. U takvim okolnostima, te kada je to dopušteno relevantnim zakonodavstvom, revizor može odlučiti da neće prihvatiti angažman ili da će se povući iz angažmana nakon njegova prihvaćanja. Alternativno, revizor može odlučiti nastaviti s angažmanom, ali izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od izražavanja mišljenja. Revizor treba uzeti u obzir tačku 41 MRevS-a 700 "Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima"⁴ koja navodi da revizor uobičajeno neće prihvatiti revizijski angažman u kojem su uslovi angažovanja takvi da revizor vjeruje kako postoji potreba za suzdržavanjem od izražavanja mišljenja.

MRevS 220: Kontrola kvaliteta revizijskih poslova

24.-28. MRevS 220 "Kontrola kvaliteta za revizije historijskih finansijskih informacija" izdat u februaru 2004. godine na snazi je za revizije finansijskih informacija za period zapo-

⁴ MRevS 700 "Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima" povučen je u decembru 2006. godine kada je na snagu stupio MRevS 700 "Izvještaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu finansijskih izvještaja opće namjene".

čet 15. juna 2005. godine ili nakon tog datuma. Tačke 24-28 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 220.

MRevS 230: Revizijska dokumentacija

29.-33. MRevS 230 "Revizijska dokumentacija" izdat u septembru 2005. godine na snazi je za revizije finansijskih informacija za period započet 15. juna 2005. godine ili nakon tog datuma. Tačke 29-33 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 230.

MRevS 240: Revizorova odgovornost da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prevare

34.-38. MRevS 240 izdat u februaru 2005. godine na snazi je za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma. Tačke 34-38 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 240.

MRevS 250: Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja

39. MRevS 250 zahtijeva da revizor stekne opće razumijevanje pravnog i regulatornog okvira kojem je podložan poslovni subjekt. Osim onih zakona i regulative koji se direktno odnose na sastavljanje finansijskih izvještaja, također mogu postojati zakoni i regulativa koji tvore pravni okvir za vođenje poslovnog subjekta i bitni su za sposobnost subjekta da vodi svoje poslovanje. Budući da većina malih poslovnih subjekata ima jednostavno poslovanje, zakonsko i regulatorno okruženje kojem su podložni manje je složeno od okruženja u kojem posluju veći poslovni subjekti s raznovrsnijim djelatnostima.
40. Čim revizor malog subjekta uoči neki relevantni zakon ili regulativu specifičnu za djelatnost poslovnog subjekta, ta se informacija evidentira kao informacija od trajne vrijednosti, smatra se dijelom poznavanja poslovnog subjekta te se pregledava i ažurira prema potrebi u narednim godinama.

MRevS 260: Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje

41. Tačka 5 MRevS-a 260 zahtijeva da revizor odredi mjerodavne osobe koje su zadužene za upravljanje i s kojima komunicira o revizijskim pitanjima od interesa za upravljanje. Upravljačka struktura u malom poslovnom subjektu ne mora biti dobro definisana, ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu biti iste one osobe koje su zadužene za rukovođenje poslovnim subjektom. Također mogu uključivati supružnike ili drugu rodbinu koji ne moraju biti uključeni u nadzor ili kontrolu poslovnog subjekta na svakodnevnoj osnovi. Revizor utvrđuje kome su povjereni nadzor, kontrola i usmjeravanje malog subjekta.

MRevS 300: Planiranje revizije finansijskih izvještaja

42.-43. MRevS 300 izdat u junu 2004. godine na snazi je za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma. Tačke 42 i 43 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 300.

MRevS 315: Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

44.-46. MRevS 315 izdat u oktobru 2003. godine na snazi je za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma. Tačke 44-46 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 315.

MRevS 320: Važnost u reviziji

47. Važnost je definisana u Okviru za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja Odbora za međunarodne računovodstvene standarde na sljedeći način: “Informacija je značajna ako njeno izostavljanje ili krivo prikazivanje može uticati na ekonomske odluke korisnika, donesene na temelju finansijskih izvještaja. Važnost ovisi o veličini stavke ili pogreške prosuđenoj u određenim okolnostima izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja. Stoga važnost više stvara granicu ili prelomnu tačku, nego što je primarno kvalitativno obilježje koje mora imati informaciju da bi bila korisna.”

Etapa planiranja

47. Za svrhe planiranja revizije, obično je nužno procijeniti važnost s kvantitativnog i kvalitativnog aspekta. Jedna od svrha te preliminarne prosudbe važnosti jest ta da se pri određivanju strategije revizije pažnja revizora usmjeri na važnije stavke finansijskih izvještaja. Budući da ne postoje službene objave o tome kako se važnost treba procjenjivati s kvantitativnog aspekta, revizor u svakom pojedinom slučaju postupuje s profesionalnim skepticizmom, vodeći računa o konkretnim okolnostima. Jedan od pristupa procjeni kvantitativne važnosti primjena je procenta na ključne iznose u finansijskim izvještajima kao što je:

- dobit ili gubitak prije poreza (ispravljen, ako je primjereno, za učinak svakog abnormalnog nivoa stavaka izdataka kao što su oni za primanja vlasnika-menadžera);
- prihod ili
- rezultat bilansa.

48. U slučaju malih poslovnih subjekata nacrt finansijskih izvještaja često nije na raspolaganju revizoru prije započinjanja revizije. Kada je takav slučaj, revizor koristi najbolje informacije kojima se u to vrijeme raspoložuje. Može se koristiti probni bilans tekuće godine, ako je dostupan. Često je lakše dostupna procjena prihoda za tekući period,

nego dobit (ili gubitak) ili rezultat bilansa. Uobičajeni pristup u preliminarnoj prosudbi važnosti jest izračunati važnost na osnovu revidiranih finansijskih izvještaja prethodne godine uz izmjene za poznate okolnosti u vezi s godinom koja se revidira.

49. Procjenjivanje važnosti kao procentne vrijednosti finansijskog rezultata prije opozivanja može biti neprimjereno u slučajevima kada su prihodi i rashodi izjednačeni, ili gotovo izjednačeni, jer može rezultirati neodgovarajuće niskim nivoom važnosti te voditi k nepotrebno prekomjernim revizijskim postupcima. U takvim slučajevima, revizor može primijeniti metodu procenta, naprimjer, na prihod ili rezultate bilansa. Alternativno, važnost se može procijeniti uzimajući u obzir procijenjeni nivo važnosti u prethodnoj godini i srednje vrijednosti rezultata. Osim što razmatra važnost na nivou finansijskih izvještaja kao cjeline, revizor razmatra i važnost u vezi s pojedinim stanim računima, vrstama transakcija i objavljivanjima.

Procjenjivanje važnosti kada se ocjenjuju rezultati revizijskih postupaka

50. Neovisno o tome koja se osnovica koristila za procjenjivanje važnosti u svrhu planiranja revizije, revizor ponovno procjenjuje važnost kada ocjenjuje rezultate revizijskih postupaka. U tom ponovnom procjenjivanju u obzir se uzimaju konačne verzije nacrti finansijskih izvještaja, uključujući sve dogovorene ispravke i informacije dobijene tokom odvijanja revizije.
51. Iako se važnost u etapi izvještavanja razmatra s kvantitativnog aspekta, ne postoji jasna razgraničavajuća vrijednost, već raspon vrijednosti na kojem se zasniva revizorovo prosuđivanje. Za iznose iznad gornje vrijednosti raspona može se pretpostaviti da su značajni, dok se za iznose ispod donje granice raspona može smatrati da nisu značajni, iako se svaka pretpostavka može osporiti primjenom kvalitativnog aspekta važnosti.
52. Osim toga, iako se planiranje revizije moglo temeljiti na kvantitativnoj procjeni važnosti, u revizorovom će se mišljenju u obzir uzeti ne samo iznosi nego i kvalitativna svojstva neispravljenih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima.

MRevS 330: Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike

- 54.-65. MRevS 330 izdat u oktobru 2003. godine na snazi je za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma. Tačke 54-65 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 330.

MRevS 500: Revizijski dokaz

- 66.-70. MRevS 500 izdat u oktobru 2003. godine na snazi je za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma. Tačke 66-70 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 330.

MRevS 520: Analitički postupci*Analitički postupci u planiranju revizije*

71. Revizor primjenjuje analitičke postupke u planiranju revizije. Vrste i razmjer analitičkih postupaka u planiranju revizije malog poslovnog subjekta mogu biti ograničeni pravovremenošću s kojom poslovni subjekt obrađuje transakcije i manjkom pouzdanih informacija u toj vremenskoj tački. Mali poslovni subjekti ne moraju imati periodične ili mjesečne finansijske informacije koje bi se mogle koristiti u analitičkim postupcima u etapi planiranja. Kao zamjenu za to, revizor može obaviti kratak uvid u glavnu knjigu ili neku drugu takvu računovodstvenu evidenciju koja može biti na raspolaganju. U mnogim slučajevima moguće je da za tu svrhu neće postojati dokumentovane informacije pa revizor može dobiti potrebne informacije kroz raspravu s vlasnikom nadžerom.

Analitički postupci kao dokazni postupci

72. Analitički postupci često mogu biti troškovno efikasan način dobijanja dokaza potrebnih revizoru. Revizor procjenjuje kontrole nad pripremanjem informacija korištenih u primjenjivanju analitičkih postupaka. Kada su takve kontrole djelotvorne, revizor će imati veće povjerenje u pouzdanost informacija te stoga i u rezultate analitičkih postupaka.
73. Ponekad mogu biti efikasni neprofinjeni modeli predviđanja. Naprimjer, tamo gdje je poslovni subjekt zaposlio poznati broj zaposlenika s fiksnim primanjima tokom perioda, uobičajeno će biti moguće da revizor koristi te podatke za procjenjivanje s visokom tačnošću ukupnih rashoda za plaće perioda te da na taj način osigura revizijski dokaz za značajnu stavku finansijskih izvještaja i smanji potrebu obavljanja detaljnih testova plaća. Upotreba općepriznatih tržišnih pokazatelja (poput profitnih marži za različite vrste djelatnosti) često se može djelotvorno koristiti u analitičkim postupcima za osiguranje dokaza koji potkrepljuju razumnost evidentiranih stavki. Razmjer korištenja analitičkih postupaka u reviziji malog poslovnog subjekta može biti ograničen zbog neraspoloživosti informacija na kojima bi se temeljili analitički postupci.
74. Analitički postupci s predviđanjem često mogu biti efikasni načini za testiranje potpunosti, pod uslovom da se rezultati mogu predvidjeti s razumnim stepenom preciznosti i pouzdanosti. Odstupanja od očekivanih rezultata mogu ukazivati na moguće propuste koji nisu bili otkriveni drugim dokaznim testovima.
75. Međutim, različite vrste analitičkih postupaka pružaju različite nivoe uvjerenja. Analitički postupci koji uključuju, naprimjer, predviđanje ukupnog prihoda od iznajmljivanja zgrade s apartmanima, koji uzimaju u obzir najamninu, broj apartmana i stopu nepopunjenosti, mogu biti vrlo uvjerljiv izvor dokaza te mogu eliminisati potrebu daljnje provjeravanja. Za razliku od toga, izračunavanje i usporedba procenta bruto marže

kao sredstva za potvrđivanje iznosa prihoda može biti manje uvjerljiv izvor dokaza, ali može pružiti korisnu potvrdu ako se koristi u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima.

Analitički postupci kao dio općeg pregleda

76. Analitički postupci koji se uobičajeno obavljaju u toj etapi vrlo su slični onima koji bi se koristili u etapi planiranja revizije. Oni uključuju sljedeće:
- (a) uspoređivanje finansijskih izvještaja tekućeg perioda sa onima za prethodne godine;
 - (b) uspoređivanje finansijskih izvještaja s nekim planovima, prognozama ili očekivanjima menadžmenta;
 - (c) pregledavanje trendova nekih važnih pokazatelja iz finansijskih izvještaja;
 - (d) razmatranje odražavaju li finansijski izvještaji na odgovarajući način promjene koje je revizor uočio u poslovnom subjektu i
 - (e) raspitivanje o neobjašnjivim ili neočekivanim obilježjima finansijskih izvještaja.

MRevS 530: Revizijsko uzorkovanje i ostali načini testiranja

77. Postoje različite metode izbora stavki za testiranje, a revizorov izbor primjerene metode bit će vođen sagledavanjem pitanja efikasnosti i djelotvornosti. Revizoru dostupni načini su:
- (a) izbor svih stavaka (100%-tno ispitivanje);
 - (b) odabir određenih stavki, ili
 - (c) revizijsko uzorkovanje.
78. Male populacije koje se uobičajeno susreću u malim poslovnim subjektima mogu omogućiti testiranje:
- (a) 100%-tne populacije ili
 - (b) 100%-tnog dijela neke populacije, naprimjer, svih stavaka iznad zadatog iznosa, primjenjujući analitičke postupke na stanja populacije, ako su značajna.
79. Kada gore navedene metode dobijanja revizijskih dokaza nisu primijenjene, revizor razmatra korištenje postupaka koji uključuju revizijsko uzorkovanje. Kada revizor odluči koristiti revizijsko uzorkovanje, ista načela revizijskog uzorkovanja primjenjuju se u slučaju velikih i malih poslovnih subjekata. Revizor odabire stavke uzorka na način prema kojemu se može očekivati da je uzorak reprezentativan za populaciju.

MRevS 545: Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer-vrijednosti

80. U skladu s tačkom 4 MRevS-a 545, menadžment je odgovoran za obavljanja mjerenja fer -vrijednosti i objavljivanja uključena u finansijskim izvještajima. Također, menadžment je odgovoran za uspostavljanje postupka računovodstvenog i finansijskog izvještavanja za određivanje mjerenja i objavljivanja fer-vrijednosti, odabiranje odgovarajućih metoda vrednovanja, identificiranje i odgovarajuće potkrepljivanje svake značajne korištene pretpostavke, obavljanje vrednovanja i osiguravanje da su prezentiranja i objavljivanja fer vrijednosti u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja poslovnog subjekta.
81. U skladu s tačkom 11 MRevS-a 545, u nekim slučajevima mjerenje fer-vrijednosti, a time i postupak koji je menadžment ustanovio za određivanje fer-vrijednosti, mogu biti jednostavni i pouzdani. Naprimjer, pri određivanju fer-vrijednosti utrživih vrijednosnih papira koje drži subjekt, menadžment se može pozvati na objavljene kotacijske cijene. Međutim, nekim mjerenjima fer-vrijednosti svojstvena je veća složenost u odnosu na druge i stoga uključuju neizvjesnosti o nastanku budućih događaja ili njihovom ishodu pa se zato pretpostavke, koje mogu uključivati primjenu prosudbi, treba da postave u samom postupku mjerenja.
82. Vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta ne mora imati znanje i iskustvo nužno za ispunjavanje odgovornosti u vezi sa mjerenjem fer-vrijednosti navedenih u tački 80, osim onih koje se temelje na objavljenim kotacijskim cijenama. Revizori shvaćaju da korištenje stručnjaka, kao što su neovisni procjenitelji, za malog poslovnog subjekta može predstavljati veliki trošak. Međutim, ako u datim okolnostima smatraju nužnim, revizori preporučuju vlasniku-menadžeru korištenje stručnjaka.
83. Svaka pomoć revizora može stvarati prijetnju neovisnosti revizora. Revizor treba voditi računa o tačkama 8.171 do 8.176 Kodeksa⁵ sa uputama o uslugama procjene vrijednosti koje mogu stvarati prijetnje neovisnosti i mogućim mjerama zaštite koje se mogu razmatrati.
84. Tačka 63 MRevS-a 545 zahtijeva da revizor treba pribaviti pisane izjave od menadžmenta u vezi s opravdanošću značajnih pretpostavki, uključujući i to odražavaju li one odgovarajuće menadžmentove namjere i mogućnosti provođenja određenih aktivnosti u ime subjekta, gdje je to značajno za mjerenje ili objavljivanje fer-vrijednosti. Zbog razloga navedenih u tački 82, vlasnik-menadžer može imati mišljenje da nije moguće dati traženu izjavu. Odgovornost za obavljanje mjerenja fer-vrijednosti i objavljivanja uključena u finansijskim izvještajima ostaje na vlasniku-menadžeru. Ako vlasnik-menadžer odbije dati traženu izjavu, to predstavlja ograničavanje djelokruga i revizor izražava mišljenje s rezervom ili se suzdržava od izražavanja mišljenja.

⁵ Vidjeti fusnotu 2

MRevS 550: Povezane stranke

85. Značajne transakcije često se zaključuju između malog poslovnog subjekta i vlasnik-kamenadžera ili između malog poslovnog subjekta i poslovnih subjekata povezanih s vlasnikom-menadžerom. Mali poslovni subjekti rijetko imaju sofisticirane politike i kodekse za obavljanje transakcija s povezanim strankama. Transakcije s povezanim strankama u stvarnosti su redovna pojava kod malih poslovnih subjekata koje posjeduju i kojima upravljaju pojedinci ili porodice. Nadalje, vlasnik-menadžer ne mora u potpunosti shvaćati definiciju povezane stranke, naročito tamo gdje se prema relevantnim računovodstvenim standardima smatra da su određeni odnosi oni koji predstavljaju odnose s povezanim strankama dok to drugi nisu. Priprema izjave menadžmenta u vezi s potpunom objavljivanjem može zahtijevati da revizor pruži neka objašnjenja za definiciju povezane stranke.
86. Revizor malog poslovnog subjekta uobičajeno obavlja dokazne postupke za identificiranje povezane stranke i transakcije s povezanim strankama. Međutim, ako revizor procijeni niskim rizikom objavljivanja transakcija s povezanim strankama, takvi dokazni postupci ne moraju biti opsežni. Revizor često djeluje kao revizor drugih poslovnih subjekata povezanih s malim poslovnim subjektom što može pomoći u identificiranju povezanih stranaka.
87. Revizorovo dubinsko poznavanje malog poslovnog subjekta može biti od pomoći u prepoznavanju povezanih stranaka, što će u većini slučajeva biti poslovni subjekti koje kontrolira vlasnik-menadžer. To poznavanje može također pomoći revizoru da procijeni da li su nastale transakcije s povezanom strankom, a da one nisu priznate u računovodstvenim evidencijama subjekta.

MRevS 560: Događaji nakon datuma bilansa*Naknadni događaji između datuma bilansa i datuma revizorovog izvještaja*

88. Nije uobičajeno od malih poslovnih subjekata zahtijevati izvještavanje ubrzo nakon kraja obračunskog perioda. Čest je slučaj da više vremena protekne između kraja perioda i datuma kada vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta odobri ili potpiše finansijske izvještaje, nego što je to u slučaju velikih poslovnih subjekata. Zbog toga je u reviziji malih poslovnih subjekata često duži period koji treba da obuhvati revizorovim postupcima za naknadne događaje, a u kojem se povećava mogućnost nastanka onih koji mogu uticati na finansijske izvještaje. MRevS 560 zahtijeva da revizor obavi postupke s ciljem obuhvaćanja cijelog perioda od kraja perioda do datuma revizorovog izvještaja.
89. Postupci s naknadnim događajima koje obavlja revizor malog poslovnog subjekta ovisit će o raspoloživim informacijama te naročito o razmjeru u kojem su obavljena evidentiranja u računovodstvenim evidencijama nakon kraja perioda. Kada računovodstvene evidencije nisu ažurne i zapisnici sa sjednica nisu pripremljeni, relevantni postupci mogu

biti u obliku postavljanja upita vlasniku-menadžeru, bilježenja njegovih odgovora i pregledu bankovnih izvoda. Tačka 5 MRevS-a 560 sadrži primjere nekih pitanja za koje može biti primjereno da ih revizor raspravi s vlasnikom-menadžerom.

90. Ovisno o okolnostima, revizor može smatrati da se pisanom izjavom treba da obuhvate naknadni događaji. Ta se izjava obično datira s istim datumom kao i revizorov izvještaj i na taj način obuhvaća cijeli period nakon kraja perioda.
91. Upute za revizijske postupke u vezi s naknadnim događajima u periodu između odobrenja finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja, ako ih ima, sadržane su u ovoj Smjernici u dijelu koji se odnosi na MRevS 700 "Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima".⁶

Naknadni događaji između datuma revizorovog izvještaja i datuma izdavanja finansijskih izvještaja

92. Kada godišnja skupština slijedi neposredno nakon sastanka na kojem su odobreni ili potpisani finansijski izvještaji, kao što je to slučaj u mnogim malim poslovnim subjektima, od revizora se ne traži neko posebno razmatranje za taj period jer je tako kratak.
93. Ako revizor postane svjestan činjenica koje značajno utiču na finansijske izvještaje, revizor razmatra da li treba da se finansijski izvještaji mijenjaju, raspravlja pitanja s menadžmentom i poduzima mjere koje su primjerene u datim okolnostima.

MRevS 570: Vremenska neograničenost poslovanja

94. Veličina poslovnog subjekta utiče na njegovu sposobnost da se odupre negativnim uslovima poslovanja. Mali poslovni subjekti mogu brzo reagovati s ciljem iskorištavanja mogućnosti koje se pruže, ali im mogu manjkati rezerve za održavanje poslovanja.
95. MRevS 570 zahtijeva da revizor razmotri ima li događaja ili okolnosti koji mogu stvarati veliku dvojbu o sposobnosti poslovnog subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovati. Razmatranja od posebne važnosti za male poslovne subjekte uključuju rizik da banka i drugi vjerovnici prestanu podupirati poslovni subjekt, mogućnost gubitka važnog dobavljača, glavnog kupca ili ključnih zaposlenika te mogući gubitak prava poslovanja prema licenci, franšizi ili drugom pravnom sporazumu.
96. MRevS 570 daje upute za dodatne revizijske postupke koji mogu biti relevantni kada su uočeni događaji ili okolnosti koji mogu stvarati značajnu dvojbu o sposobnosti poslovnog subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovati. Takvi postupci mogu uključivati pregled dokumentacije kao što su izvještaji o novčanim tokovima i prognoze dobitka. U revizijama malih poslovnih subjekata, revizor uobičajeno ne očekuje da će pronaći detaljne prognoze relevantne za razmatranje vremenske neograničenosti

⁶ Vidjeti fusnotu 4.

poslovanja. Usprkos tome, revizor raspravlja s vlasnikom-menadžerom o stanju u pogledu vremenske neograničenosti poslovanja te posebno o srednjoročnom i dugoročnom finansiranju poslovnog subjekta. Revizor sagledava raspravu u kontekstu potkrepljujuće dokumentacije i svog poznavanja poslovanja. Revizor traži pisanu izjavu od vlasnikamenadžera za pitanja koja se uoče kroz raspravu.

97. Tamo gdje se mali poslovni subjekt većinom finansira kreditima vlasnika-menadžera, može biti važno da se ti izvori ne povlače. Naprimjer, prolongiranje finansijskih teškoća malog poslovnog subjekta može ovisiti o davanju prednosti kreditima vlasnika-menadžera umjesto kreditima banaka ili drugih finansijskih institucija. U takvim okolnostima revizor pregledava primjerene dokumentarne dokaze za kredite vlasnikamenadžera. Kada subjekt ovisi o dodatnoj podršci vlasnika-menadžera, revizor razmatra mogućnost vlasnika-menadžera da ispunji obaveze iz sporazuma o davanju podrške. Osim toga, revizor može tražiti pisanu izjavu kojom bi vlasnik-menadžer potvrdio svoje namjere ili stavove.

MRevS 580: Izjave menadžmenta

98. Tačka 6 MRevS-a 580 navodi da, kada se izjave odnose na pitanja koja su značajna za finansijske izvještaje, revizor:
- (a) traži potvrđujuće revizijske dokaze iz izvora unutar ili izvan subjekta;
 - (b) ocjenjuje da li su izjave menadžmenta razumne i dosljedne ostalim dobijenim revizijskim dokazima, uključujući druge izjave i
 - (c) razmatra da li se može očekivati od osoba koje daju izjave da su dobro obaviještene o određenim pitanjima.
99. Tačka 7 MRevS-a 580 navodi da izjave menadžmenta ne mogu biti zamjena za druge revizijske dokaze za koje revizor može razumno pretpostaviti da će mu biti na raspolaganju. Ako se takvi dokazi ne mogu pribaviti, to može predstavljati ograničenje djelokruga revizije i revizor razmatra posljedice za revizorov izvještaj. Međutim, u određenim okolnostima izjave menadžmenta mogu biti jedini revizijski dokaz za koji revizor može razumno očekivati da je dostupan.
100. U kontekstu određenih obilježja malih poslovnih subjekata, revizor može prosuditi da je primjereno pribaviti izjavu vlasnika-menadžera o potpunosti i tačnosti računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja (naprimjer, da su evidentirani svi prihodi). Takve izjave, same za sebe, ne tvore dostatne revizijske dokaze. Revizor procjenjuje izjave povezano s rezultatima drugih relevantnih revizijskih postupaka i svojim poznavanjem poslovanja i vlasnika-menadžera te razmatra da li je u određenim okolnostima razborito očekivati da su dostupni drugi revizijski dokazi. Mogućnost nesporazuma između revizora i vlasnika-menadžera smanjuje se kada vlasnik-menadžer u pisanom obliku potvrdi svoje usmene izjave.

101. Zbog osobina malog poslovnog subjekta, vlasnik-menadžer može smatrati da nije moguće dati određenu izričitu izjavu. To posebno može biti slučaj za određene izjave iz MRevS-a 240, MRevS-a 545 i MRevS-a 570. (Vidjeti tačke 84, 96 i 97 ove Smjernice.) Revizora se potiče da s vlasnikom-menadžerom raspravi razloge dobijanja takvih izjava i mogućeg učinka na revizorov izvještaj, ako se takve izjave ne bi dobile. Kao što je navedeno u tački 22 ove Smjernice, može biti korisno raspraviti te izjave s menadžmentom kada se dogovaraju uslovi angažovanja.

MRevS 700: Izvještaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu finansijskih izvještaja opće namjene

- 102.-105. MRevS 700 “Izvještaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu finansijskih izvještaja opće namjene” i MRevS 701 “Modifikacije izvještaja neovisnog revizora” izdani su u decembru 2004. godine te su na snazi za revizijske izvještaje datirani na 31. decembra 2006. godine ili nakon tog datuma. Tačke 102-105 ove Smjernice povučene su kada su stupili na snagu MRevS 700 i MRevS 701.

MRevS 720: Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje

106. Revizor čita ostale informacije radi otkrivanja značajnih nedosljednosti u odnosu na revidirane finansijske izvještaje. Primjeri ostalih informacija koje se često uključuju uz finansijske izvještaje malog poslovnog subjekta su detaljni izvještaj o prihodima i rashodima koji se često prilaže uz revidirane finansijske izvještaje za svrhe oporezivanja, kao i izvještaj menadžmenta.

Dodatak 1**Objašnjenja za primjenu MRevS-ova kada revizor također priprema računovodstvene evidencije i finansijske izvještaje malog poslovnog subjekta**

Ovaj je dodatak relevantan revizorima kojima zakonska i profesionalna pravila dopuštaju pripremanje računovodstvene evidencije i finansijskih izvještaja malim poslovnim subjektima koji su njihovi revizijski klijenti. Prilikom pripremanja računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja revizor može steći korisne informacije o poslovnom subjektu i ciljevima, stilu rukovođenja i etici njihovih vlasnika-menadžera. Revizori također stiču detaljno poznavanje poslovnog subjekta koje im pomaže u planiranju i obavljanju revizije. Revizor ipak treba zapamtiti da ga pripremanje računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja za revizijskog klijenta, koji je mali poslovni subjekt, ne oslobađa od obaveze pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Za primjenu MRevS-ova, revizoru koji priprema računovodstvene evidencije i finansijske izvještaje za klijenta revizije koji je mali poslovni subjekt mogu biti relevantna niže navedena pitanja.

MRevS 210: Uslovi preuzimanja obaveze revizije

1. Tamo gdje je revizor pomagao u pripremanju finansijskih izvještaja, vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta ne mora u potpunosti biti svjestan svojih zakonskih odgovornosti ili onih koje ima revizor. Vlasnik-menadžer može ne prihvaćati odgovornost za finansijske izvještaje ili činjenicu da je revizija finansijskih izvještaja u pravnom smislu potpuno različita od bilo koje druge usluge koju revizor pruža. Jedna od svrha pisma o angažovanju jest izbjeći svako takvo pogrešno shvaćanje.
2. U slučaju malog poslovnog subjekta može biti izvedivo spojiti uslove angažovanja za reviziju i uslove angažovanja za druge usluge u jedinstveno pismo o angažovanju.

MRevS 230: Dokumentacija

3. Kada revizor priprema računovodstvene evidencije ili finansijske izvještaje za malog poslovnog subjekta, takve usluge nisu revizijski posao i zahtjevi MRevS-a 230⁷ ne odnose se, naprimjer, na dokumentovanje poslova obavljenog u pripremanju finansijskih izvještaja.
4. Kada se utvrđuju politike čuvanja radne dokumentacije malog poslovnog subjekta, u obzir se mora uzeti da vlasnici-menadžeri često zahtijevaju kopije radne dokumentacije koja sadrži računovodstvene informacije kako bi im pomogle u upravljanju. Tač-

⁷ MRevS 230 "Dokumentacija" povučen je kada je na snagu stupio MRevS 230 "Revizijska dokumentacija". Novi je MRevS na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. juna 2006. godine ili nakon tog datuma.

ka 14 MRevS-a 230 navodi da je radna dokumentacija vlasništvo revizora. Iako se dijelovi ili izvodi iz radne dokumentacije, po slobodnom izboru revizora, mogu dati na raspolaganje, oni nisu zamjena za računovodstvene evidencije subjekta. Može biti korisno da se takvi zahtjevi u vezi s računovodstvenim evidencijama navedu u pismu o angažovanju.

MRevS 240: Revizorova odgovornost da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prevare

5. Revizor može steći saznanja o osobnom finansijskom stanju vlasnika-menadžera i njegovom stilu života kroz pružanje drugih usluga malom poslovnom subjektu ili vlasnikumenadžeru. To poznavanje može poboljšati kvalitet revizorove procjene inherentnog rizika prevare. Neobjašnjiv zahtjev da se sastave finansijski izvještaji ili da se dovrši revizija u nerazumno kratkom periodu može također ukazivati na povećani rizik nastanka prevare ili pogreške.

MRevS 250: Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja

6. Većina poslovnih subjekata podliježe zahtjevima u vezi sa sastavljanjem finansijskih izvještaja, uključujući i zahtjevima relevantnog zakonodavstva koje se odnosi na te subjekte. Revizorova stručnost na području računovodstva pomaže vlasniku-menadžeru da ima sigurnost kako će se ispuniti obaveze koje nameće zakonodavstvo u vezi sa sastavljanjem finansijskih izvještaja.

MRevS 300: Planiranje revizije finansijskih izvještaja

7. Kada revizor priprema računovodstvene evidencije ili finansijske izvještaje, opći plan revizije treba biti dovoljno fleksibilan kako bi se uzelo u obzir svako uočeno područje rizika i dokazi pribavljeni pri obavljanju tih usluga. Stoga, revizor malog poslovnog subjekta planira razmatrati saznanja stečena kroz pripremanje računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja tako da je ispravno koordiniran pristup dobijanja dokaza i da se može osigurati efikasnost posla i troškova.

MRevS 315: Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i MRevS 330: Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike

8. Prilikom pripremanja računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja, revizor može steći razumijevanje računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola. Razmatra se da li postoje određene interne kontrole koje revizor može htjeti procijeniti i testirati, a koje mogu uticati na vrste, vremenski raspored i obim dokaznih postupaka potrebnih u reviziji.

MRevS 500: Revizijski dokazi

9. Kada revizor malog poslovnog subjekta priprema računovodstvene evidencije ili finansijske izvještaje, koristi profesionalnu prosudbu u razmatranju smanjuju li rezultati tih usluga revizijski posao nužan za potkrepljivanje revizorovog mišljenja. Pripremanje računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja rijetko će osigurati sve, a čak ne mora pružiti ikakve revizijske dokaze potrebne revizoru. Pobljiže, te usluge uobičajeno neće pružiti više od nekog nužnog dokaza u vezi s potpunosti populacije ili vrijednosti po kojima su stavke iskazane u finansijskim izvještajima. Međutim, revizijski dokazi često se mogu pribaviti istovremeno kada se pripremaju računovodstvene evidencije ili finansijski izvještaji. Određeni revizijski poslovi bit će uobičajeno potrebni, naprimjer, za naplativost potraživanja, vrednovanje ili vlasništvo zaliha, knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne materijalne imovine i ulaganja i potpunost obaveza.

MRevS 520: Analitički postupci

10. U malim poslovnim subjektima gdje je revizor angažovan za pripremanje računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja, analitički postupci obavljani u etapi planiranja revizije bit će efikasniji ako su navedene usluge okončane prije nego što je dovršeno planiranje revizije.

MRevS 540: Revizija računovodstvenih procjena

11. Iako je vlasnik-menadžer odgovoran za određivanje iznosa procjene koji treba biti uključen u finansijske izvještaje, često se od revizora malog poslovnog subjekta traži da pomogne ili pruži savjet za pripremanje neke računovodstvene procjene. Pomažući u postupku stvaranja računovodstvene procjene, revizor istovremeno pribavlja dokaze relevantne za ispunjavanje zahtjeva iz MRevS-a 540. Međutim, pomaganje u tom postupku revizora ne oslobađa obaveze pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s razumnošću i prikladnošću pretpostavki na kojima se temeljilo stvaranje procjena.

MRevS 545: Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer-vrijednosti

12. Iako je vlasnik-menadžer odgovoran za mjerenja i objavljivanja fer-vrijednosti, od revizora malog poslovnog subjekta može se zatražiti da pomogne u postupku pripremanja mjerenja i objavljivanja fer-vrijednosti. Menadžment zadržava odgovornost za razumnost pretpostavki na kojima se temelji mjerenje i objavljivanje fer-vrijednosti i, posljedično, revizor poduzima potrebne mjere kako bi pribavio izjavu da je menadžment saglasan s tim i da potvrđuje svoju odgovornost.
13. Pomažući u postupku pripremanja mjerenja i objavljivanja fer-vrijednosti, revizor istovremeno pribavlja dokaze relevantne za ispunjavanje zahtjeva iz MRevS-a 545. Međutim, pomaganje u tom postupku ne oslobađa revizora od obaveze pribavljanja dostatnih

i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s razumnošću i prikladnošću pretpostavki na kojima se temeljilo utvrđivanje i objavljivanje fer-vrijednosti.

MRevS 550: Povezane stranke

14. Kada procjenjuje rizik neobjavljenih transakcija s povezanim strankama, revizor razmatra pitanja nastala prilikom pripremanja računovodstvene evidencije ili finansijskih izvještaja malog poslovnog subjekta, ili pomaganja u pripremanju porezne prijave za tvrtku i osobne za vlasnike, ili pregledavanjem tekućih računa vlasnika-menadžera.
15. Prethodno navedeno, sagledano zajedno s informacijama dobijenima raspravom s vlasnikom-menadžerom, pomaže u procjenjivanju rizika u tom području i može osigurati razumnu osnovu da se rizik procijeni niskim.
16. Takva pomoć i bliski odnosi između revizora i vlasnika-menadžera mogu pomoći u prepoznavanju povezanih stranaka, koje će u većini slučajeva biti poslovni subjekti koje kontroliše vlasnik-menadžer.

MRevS 570: Vremenska neograničenost poslovanja

17. U nekim malim poslovnim subjektima, od revizora se može tražiti da pomogne vlasnikumenadžeru u procjenjivanju vremenske neograničenosti poslovanja, ponekad i u pripremanju izvještaja o novčanim tokovima ili prognozama dobitka. U svim slučajevima vlasnik-menadžer ostaje odgovoran za svaku informaciju pripremljenu prema procjeni vremenske neograničenosti poslovanja (čak i kada revizor pomaže u njihovoj kompilaciji) i za razumnost pretpostavki na kojima se one temelje. U takvim okolnostima revizor poduzima potrebne mjere kako bi pribavio izjavu da je menadžment saglasan s tim i da potvrđuje svoju odgovornost.

MRevS 580: Izjave menadžmenta

18. U reviziji malog poslovnog subjekta posebno je važno da revizor dobije izjavu menadžmenta u kojoj vlasnik-menadžer potvrđuje svoju odgovornost za fer-prezentaciju finansijskih izvještaja. To je naročito nužno gdje je revizor pripremio finansijske izvještaje, zbog opasnosti da revizorova uloga i odgovornost u vezi s finansijskim izvještajima budu pogrešno shvaćene. Kako bi se osigurala suvislost izjave, revizor razmatra potrebu da se ta pitanja objasne menadžmentu prije nego što sama izjava bude dobijena.

Dodatak 2**Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta**

Tabela koja slijedi sadrži popis MRevS-ova u kojima je IAASB (i njegov prethodnik IAPC) pripremio razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta i pokazuje gdje se ta razmatranja mogu pronaći.

MRevS	Naziv	Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta
210	Uslovi preuzimanja obaveze revizije	MSRP 1005
220	Kontrola kvaliteta za revizije historijskih finansijskih informacija	MRevS 220, na snazi za revizije finansijskih informacija za period započet 15. juna 2005. godine ili nakon tog datuma.
230	Revizijska dokumentacija	MRevS 230, na snazi za revizije finansijskih informacija za period započet 15. juna 2005. godine ili nakon tog datuma.
240	Revizorova odgovornost da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prevare	MRevS 240, na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma.
250	Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja	MSRP 1005
260	Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje	MSRP 1005
300	Planiranje revizije finansijskih izvještaja	MRevS 300, na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma.
315	Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	MRevS 315, na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma.
320	Važnost u reviziji	MSRP 1005
330	Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike	MRevS 300, na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma.

POSEBNA RAZMATRANJA U REVIZIJI MALIH POSLOVNIH SUBJEKATA

MRevS	Naziv	Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta
500	Revizijski dokazi	MRevS 500, na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period započet 15. decembra 2004. godine ili nakon tog datuma.
520	Analitički postupci	MSRP 1005
530	Revizijsko uzorkovanje i ostali načini testiranja	MSRP 1005
545	Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer-vrijednosti	MSRP 1005
550	Povezane stranke	MSRP 1005
560	Događaji nakon datuma bilansa	MSRP 1005
570	Vremenska neograničenost poslovanja	MSRP 1005
580	Izjave menadžmenta	MSRP 1005
700 i 701	Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima	MRevS 700 "Izvještaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu finansijskih izvještaja opće namjene" i MRevS 701 "Modifikacije izvještaja neovisnog revizora". Na snazi su za revizijske izvještaje datirane od 31. decembra 2006. godine ili nakon tog datuma.
720	Ostale informacije u dokumentima koje sadrže revidirane finansijske izvještaje	MSRP 1005

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1005 "Posebna razmatranja u reviziji malih poslovnih subjekata" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u martu 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-064), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © mart 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1006

REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA BANAKA

SADRŽAJ

	Tačke
Uvod.....	1-8
Revizijski ciljevi	9-11
Dogovaranje uslova angažmana	12-14
Planiranje revizije	15-55
Interne kontrole.....	56-70
Izvođenje dokaznih postupaka	71-100
Izveštavanje o finansijskim izvještajima	101-103
Dodatak 1: Rizici i pitanja u pogledu prevara i ilegalnih djelovanja	
Dodatak 2: Primjeri razmatranja internih kontrola i dokazni postupci za dva područja bankarskog poslovanja	
Dodatak 3: Primjeri finansijskih informacija, pokazatelja i indikatora uobičajeno korištenih u analizama finansijskih stanja i rezultata banaka	
Dodatak 4: Rizici i pitanja u pokroviteljstvu vrijednosnica i brokerskim uslugama vrijednosnicama	
Dodatak 5: Rizici i pitanja u privatnom bankarstvu i upravljanju imovinom Pojmovnik i referentni materijali	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1006 “Revizije finansijskih izvještaja banaka” treba čitati u kontekstu “Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga” koji utvrđuje primjenu i ovlasti Smjernica međunarodne revizijske prakse. Ova Međunarodna smjernica revizijske prakse (MSRP) pripremljena je od strane Međunarodnog odbora za praksu (IAPC) Međunarodnog udruženja računovođa. Bankarski pododbor IAPC-a uključivao je promatrače iz Bazelskog odbora za superviziju banaka.¹ Dokument je odobren za objavljivanje od strane IAPC-a na sastanku u oktobru 2001. godine. Temelji se na MRevS-ovima koji su bili na snazi na dan 1. oktobra 2001. godine.

¹ Bazelski odbor za superviziju banaka (“The Basle Supervisors Committee”) je odbor tijela nadležnih za superviziju banaka koji su osnovali guverneri središnjih banaka Grupe deset država (G-10) 1975. godine. On se sastoji od predstavnika tijela nadležnih za superviziju banaka i središnjih banaka iz Belgije, Kanade, Francuske, Njemačke, Italije, Japana, Luksemburga, Nizozemske, Španjolske, Švedske, Švicarske, Velike Britanije i Sjedinjenih Američkih Država. Odbor se obično sastaje u Banci za međunarodne namire u Baselu, gdje je smješteno i njegovo stalno Tajništvo.

Uvod

1. Svrha ove Smjernice je dati praktičnu podršku revizorima i promovirati dobru praksu u primjeni Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-ova) u reviziji finansijskih izvještaja banaka. Međutim, namjera joj nije biti potpuna lista procedura i praksi koje se koriste u takvoj reviziji. U provođenju revizije u skladu s MRevS-ovima revizor ispunjava sve zahtjeve MRevS-ova.
2. U mnogim zemljama supervizori banaka zahtijevaju da revizori izvijeste regulatora o odgovarajućim događajima ili da supervizorima banaka izrađuju redovne izvještaje, uz revizorski izvještaj o finansijskim izvještajima banaka. Ova Smjernica ne bavi se takvim izvještajima, čiji zahtjevi često značajno variraju između zemalja. Ova materija je detaljnije razmatrana u MSRP-i 1004 “Odnos između supervizora banaka i vanjskih revizora banaka”.
3. Za potrebe ove Smjernice, banka je tip finansijske institucije čija je primarna aktivnost prikupljanje depozita i kredita za svrhu plasiranja i investiranja te koja je priznata kao banka od strane regulativnih tijela u bilo kojoj zemlji u kojoj posluje. Postoje brojne druge vrste subjekata koji obavljaju slične funkcije, naprimjer, stambene štedionice, kreditne unije, prijateljska društva, štedne i kreditne zadruge i štedne institucije. Uputstva u ovoj Smjernici primjenjiva su na revizije finansijskih izvještaja koji pokrivaju bankarske aktivnosti koje provode navedeni subjekti. Također, primjenjuje se na revizije konsolidiranih finansijskih izvještaja koji uključuju rezultate bankarskih aktivnosti poduzetih od strane bilo koje članice grupe. Ova Smjernica razmatra tvrdnje u pogledu bankarskih aktivnosti u finansijskim izvještajima subjekata te da bi indicirala koje tvrdnje u bankinim finansijskim izvještajima uzrokuju posebne poteškoće i zašto. Ovo iziskuje pristup baziran na elementima finansijskih izvještaja. Međutim, prilikom prikupljanja revizijskog dokaza koji potkrepljuje tvrdnje u finansijskim izvještajima, revizor često poduzima procedure temeljem vrste aktivnosti koje subjekt obavlja i načina na koji te aktivnosti utiču na tvrdnje finansijskih izvještaja.
4. Banke uobičajeno poduzimaju čitav niz aktivnosti. Međutim, većina banaka uobičajeno se bavi osnovnim aktivnostima prikupljanja depozita, posuđivanja, plasiranja, namire, trgovanja i poslovanja riznice. Osnovna svrha ove Smjernice je da pruži smjernice o implikacijama na reviziju temeljem takvih aktivnosti. Nadalje, ova Smjernica pruža limitirana uputstva u pogledu pokroviteljstva vrijednosnica i brokerskih usluga vrijednosnicama i upravljanja imovinom, što su aktivnosti na koje revizori finansijskih izvještaja banaka često nailaze. Banke tipično poduzimaju takve aktivnosti uključujući derivativne finansijske instrumente. Ova Smjernica daje uputstva o revizijskim implikacijama takvih aktivnosti kada su one dio trgovanja i poslovanja riznice banke. MSRP 1012 “Revidiranje derivativnih finansijskih instrumenata” daje uputstva o takvim aktivnostima kada banka posjeduje derivative kao krajnji korisnik.

5. Ova Smjernica namjerava naglasiti rizike koji su jedinstveni za bankarske aktivnosti.

Postoje mnoga područja povezana s revizijom koje banke dijele s ostalim trgovačkim društvima. Od revizora se očekuje dostatno razumijevanje takvih područja i iako takva područja mogu uticati na revizorski pristup ili mogu imati značajan uticaj na finansijske izvještaje banke, ova Smjernica ih ne obrađuje. Ova Smjernica općenito opisuje aspekte bankarskog poslovanja s kojima revizor postaje upoznat prije revidiranja finansijskih izvještaja banaka. Nije joj namjera opisati bankarsko poslovanje. Posljedično, ova Smjernica sama za sebe ne pruža revizoru dovoljno osnovnog znanja za revidiranje finansijskih izvještaja banaka. Međutim, naglašava područja gdje je potrebno imati osnovno znanje. Revizor nadopunjuje uputstva u ovoj Smjernici primjerenim referentnim materijalima i oslanja se na posao stručnjaka, gdje je potrebno.

6. Banke imaju sljedeće karakteristike koje ih općenito razlikuju od većine ostalih trgovačkih društava:

- Imaju skrbništvo nad velikim brojem monetarnih stavki, uključujući novac i ugovorne instrumente, čija fizička sigurnost mora biti nadgledana tokom prenosa i tokom pohrane. Također imaju skrbništvo i kontrolu nad ugovornim instrumentima i ostalom imovinom koja je spremna za prenos u elektronskom obliku. Karakteristike likvidnosti tih stavki čine banke osjetljivim na zloupotrebu i prevare. Banke stoga treba da uspostave formalne operativne procedure, dobro definisane limite za individualnu diskreciju i rigorozan sistem internih kontrola.
- Često su angažovane u transakcijama koje su inicirane u jednom zakonodavstvu, evidentirane u drugom zakonodavstvu, i kojima se upravlja opet u drugom zakonodavstvu.
- Posluju s vrlo visokom polugom (tj. pokazatelj kapitala u odnosu na ukupnu imovinu je nizak), što povećava osjetljivost banke na nepovoljne ekonomske događaje i povećava rizik stečaja.
- One posjeduju imovinu čija se vrijednost može rapidno mijenjati i čiju vrijednost može biti teško odrediti. Posljedično, relativno malo smanjenje vrijednosti imovine može imati značajan efekt na kapital, i potencijalno na regulativnu solventnost.
- Općenito pribavljaju značajan iznos finansiranja iz kratkoročnih depozita (bilo osiguranih ili neosiguranih). Gubitak povjerenja depozitara u solventnost banke može brzo rezultirati krizom likvidnosti.
- Imaju fiducijarne dužnosti u pogledu imovine koju čuvaju, a koja pripada drugima. To može uzrokovati nastajanje obaveza zbog gubitka povjerenja. Stoga moraju uspostaviti operativne procedure i interne kontrole dizajnirane na način kojim se osigurava tretiranje takve imovinu jedino u skladu s uslovima pod kojima je imovina prenesena banci.

- Uključene su u velik broj i vrste transakcija čija vrijednost može biti značajna. To obično zahtijeva kompleksno računovodstvo i sistem internih kontrola te široku upotrebu informacione tehnologije (IT).
 - Obično posluju putem mreže poslovnica i odjeljenja koji su geografski disperzirani. To obično uključuje značajnu disperziju ovlasti i disperzirano računovodstvo i kontrolne funkcije, s posljedičnim poteškoćama u održavanju ujednačenih operativnih praksi i računovodstvenih sistema, pogotovo kada mreža poslovnica prelazi nacionalne granice.
 - Transakcije često mogu biti direktno inicirane i provedene od strane klijenta bez intervencije zaposlenika banke, naprimjer putem interneta ili bankomata (ATM).
 - Često preuzimaju značajne obaveze bez inicijalnog prenosa sredstava, osim u određenim slučajevima plaćanja naknada. Ove potencijalne obaveze mogu uključivati jedino vanbilansna knjiženja. Posljedično, njihovo postojanje teško može biti utvrditi.
 - Regulisane su od strane državnih tijela, čiji regulativni zahtjevi često utiču na računovodstvene principe koje banke slijede. Nepoštivanje regulativnih zahtjeva, naprimjer, zahtjeva za kapitalnom adekvatnošću, može imati implikacije na finansijske izvještaje banke ili objave u istim.
 - Klijentski odnos koji revizor, asistenti, ili revizorsko društvo mogu imati s bankom, može uticati na revizorovu neovisnost na drugačiji način nego što bi uticao klijentski odnos s drugim organizacijama.
 - Općenito imaju ekskluzivan pristup sistemima kliringa i namire čekova, prenosa sredstava, transakcija u stranim valutama, itd.
 - Integralni su dio nacionalnih i međunarodnih klirinških sistema, ili su s njima povezane, i posljedično, mogu uzrokovati sistemski rizik zemlje u kojoj posluju.
 - Mogu izdavati i trgovati kompleksnim finansijskim instrumentima, od kojih neki treba da budu evidentirani po fer-vrijednosti u finansijskim izvještajima. Stoga treba da uspostave prikladne procedure vrednovanja i upravljanja rizicima. Efikasnost navedenih procedura ovisi o primjerenosti metodologija i matematičkih modela koji su odabrani pristupu pouzdanih tekućih i historijskih tržišnih informacija te održavanju integriteta podataka.
7. Posebna revizorska razmatranja proizlaze u revizijama banaka radi:
- posebne prirode rizika povezanih s transakcijama koje sklapaju banke;
 - skale bankarskog poslovanja i rezultirajućih značajnih izloženosti koje mogu nastati u kratkom periodu;
 - značajne ovisnosti o IT-u u obrađivanju transakcija;

- efekata regulative u različitim zakonodavstvima u kojima posluju i
 - kontinuiranog razvoja novih proizvoda i bankarskih praksi, koji ne moraju biti popraćeni s odgovarajućim razvojem računovodstvenih principa ili internih kontrola.
8. Ova Smjernica je organizirana kao razmatranje različitih aspekata revizije banke, pri čemu je naglasak stavljen na stvari koje su posebne ili od posebnog značaja u takvim revizijama. Dodaci koji sadrže sljedeće primjere priloženi su u ilustrativne svrhe:
- (a) tipični signalizirajući znakovi prevara u bankarskom poslovanju;
 - (b) tipične interne kontrole, testovi kontrola i dokazni revizijski postupci za dva glavna poslovna područja banke – poslove riznice i trgovanja i kreditne aktivnosti;
 - (c) finansijski pokazatelji koji se uobičajeno koriste u analizi finansijskog stanja i rezultata banke i
 - (d) rizici i pitanja u poslovanju vrijednosnicama, privatnom bankarstvu i upravljanju imovinom.

Revizijski ciljevi

9. MRevS 200 “Ciljevi i opća načela revizije finansijskih izvještaja” navodi:
- Cilj revizije finansijskih izvještaja jest omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o tome da li su finansijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
10. Cilj revizije finansijskih izvještaja banke, obavljene u skladu s MRevS-ovima, je stoga omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima banke, koji su pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
11. Revizijski izvještaj navodi okvir finansijskog izvještavanja koji je korišten u pripremi finansijskih izvještaja banke (uključujući identifikaciju zemlje porijekla okvira finansijskog izvještavanja, kada Međunarodni računovodstveni standardi nisu primijenjeni okvir). Kada se izvještavanje o finansijskim izvještajima banke priprema za potrebe druge zemlje od one po čijim je propisima banka osnovana, revizor razmatra da li finansijski izvještaji sadrže primjerene objave o primijenjenom okviru finansijskog izvještavanja. Tačke 101-103 ove Smjernice razmatraju revizijski izvještaj u više detalja.

Dogovaranje uslova angažmana

12. Kako je navedeno u MRevS 210 “Uslovi preuzimanja obaveze revizije”:

Pismom o preuzimanju obaveze revizor dokumentuje i potvrđuje prihvaćanje svog imenovanja, cilj i djelokrug revizije, opseg odgovornosti prema klijentu te oblik bilo kojeg izvještaja.

13. Tačka 6 navodi neke karakteristike koje su jedinstvene bankama te navodi područja gdje revizor i asistenti mogu trebati posebne vještine. U razmatranju ciljeva i opsega revizije i opsega revizorskih odgovornosti, revizor razmatra vlastite vještine i kompetencije te vještine i kompetencije svojih asistenata za provođenje angažmana. Pri tome, revizor razmatra sljedeće faktore:
- potrebu za dovoljnim iskustvom u aspektima bankarstva, relevantnim za reviziju poslovnih aktivnosti banke;
 - potrebu za iskustvom u kontekstu IT sistema i komunikacijskih mreža koje banka koristi i
 - primjerenost resursa ili dogovora među društvima o obavljanju potrebnih revizijskih procedura na nizu domaćih i međunarodnih lokacija banke na kojima se može pojaviti potreba.
14. Uz opće faktore navedene u MRevS-u 210, kada izdaje ugovor, revizor razmatra sljedeće, uključujući komentare:
- Upotrebu i izvore specijalističkih računovodstvenih principa, s posebnim naglaskom na:
 - bilo kakvim zahtjevima navedenima u zakonu ili propisima primjenjivima na banke;
 - obavijestima supervizora banaka i ostalih regulativnih tijela;
 - obavijestima relevantnih profesionalnih računovodstvenih tijela, naprimjer Odbora za međunarodne računovodstvene standarde,
 - obavijestima Bazelskog odbora za superviziju banaka i
 - praksama u industriji.
 - Sadržaj i format revizijskog izvještaja o finansijskim izvještajima i bilo koji izvještaji za posebne namjene koji se zahtijevaju od revizora kao dodatak uz izvještaj o finansijskim izvještajima. Navedeno uključuje referiraju li se takvi izvještaji na primjenu regulativnih ili ostalih računovodstvenih principa za posebne namjene, ili objašnjavaju procedure poduzete posebno kako bi se ispunili regulativni zahtjevi.
 - Prirodu bilo kojih posebnih komunikacijskih zahtjeva ili protokola koji mogu postojati između revizora i supervizora banaka i ostalih regulativnih tijela.
 - Pristup revizijskim radnim papirima koji se može dati supervizorima banaka, kada takav pristup može biti zatražen zakonom, i prethodni pristanak banke takvom pristupu.

Planiranje revizije

Uvod

15. Plan revizije, između ostalog, uključuje:
- sticanje razumijevanja poslovanja subjekta i upravljačke strukture, sticanje razumijevanja računovodstvenih sistema i sistema internih kontrola, uključujući upravljanje rizicima te funkcije interne revizije;
 - razmatranje očekivane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, tj. rizika da će značajne pogreške nastati (inherentni rizik) i rizika da sistem internih kontrola banke neće pravovremeno spriječiti ili otkriti i ispraviti takve pogreške (kontrolni rizik);
 - određivanje prirode, vremena te opsega revizijskih procedura koje će se obaviti i
 - razmatranje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u pogledu mogućnosti subjekta da nastavi s poslovanjem u doglednoj budućnosti, koje obuhvaća period koji menadžment koristi pri donošenju svoje procjene prema okviru finansijskog izvještavanja. Ovaj period je uobičajeni period od godinu dana od datuma bilansa.

Razumijevanje poslovanja

16. Prilikom sticanja razumijevanja poslovanja banke od revizora se zahtijeva razumijevanje:
- korporativne upravljačke strukture banke;
 - ekonomskog i zakonskog okruženja važećeg u glavnim zemljama u kojima banka posluje i
 - tržišnih uslova koji postoje u svakom značajnom sektoru u kojem banka posluje.
17. Korporativno upravljanje predstavlja posebno važnu ulogu u bankama; mnogi regulatori propisuju zahtjeve bankama za uspostavljanje efektivne strukture korporativnog upravljanja. U skladu s tim, revizor mora razumjeti strukturu korporativnog upravljanja banke te kako oni koji su zaduženi za upravljanje obavljaju svoje dužnosti nadzora, kontrole i upravljanja bankom.
18. Isto tako, revizor treba steći i održavati dobro radno razumijevanje proizvoda i usluga koje banka nudi. Pri sticanju i održavanju tog znanja, revizor je upoznat s raznim varijacijama osnovnih depozita, kredita i usluga riznice koje se nude i nastavljaju s razvojem od strane banke kao odgovor na tržišne uslove. Revizor stiče razumijevanje prirode ponuđenih usluga kroz instrumente kao što su akreditivi, akcepti, kamatni terminski poslovi, tečajni terminski poslovi te swap poslovi, opcije i drugi slični instrumenti kako bi razumio inherentne rizike te s njima povezane revizijske i računovodstvene implikacije i implikacije na obavijesti.

19. Ako banka koristi uslužne organizacije za obavljanje osnovnih usluga ili aktivnosti, kao što su namira novca i vrijednosnica, aktivnosti podrške (engl. back office) ili usluge interne revizije, odgovornost za postupanje u skladu s pravilima i regulativom i dobrim internim kontrolama ostaje na osobama zaduženim za upravljanje i menadžmentu banke koji koristi vanjske usluge. Revizor razmatra pravna i zakonska ograničenja te mora razumjeti kako menadžment i ostali odgovorni za upravljanje nadziru posluje li sistem internih kontrola (uključujući internu reviziju) efektivno. MRevS 402 “Revizijska razmatranja poslovnih subjekata koji koriste uslužne organizacije” daje dodatne upute o ovom predmetu.
20. Postoji čitav niz rizika povezanih s bankarskim aktivnostima, koji su, iako nisu jedinstveni za bankarstvo, značajni utoliko što oblikuju bankarsko poslovanje. Revizor stiče razumijevanje prirode ovih rizika i kako banka njima upravlja. Ovo razumijevanje omogućuje revizoru procjenu nivoa inherentnih i kontrolnih rizika povezanih s različitim aspektima bankarskog poslovanja i određivanje prirode, vremenskog okvira i opsega revizijskih procedura.

Razumijevanje prirode bankarskih rizika

21. Rizici povezani s bankarskim aktivnostima mogu se općenito kategorizirati kao:

- Rizik zemlje: Rizik da strani klijenti i ugovorne strane neće podmiriti svoje obaveze zbog privrednih, političkih i društvenih faktora u zemlji ugovorne strane, neovisnih o samom klijentu ili ugovornoj strani.
- Kreditni rizik: Rizik da klijent ili ugovorna strana neće podmiriti obavezu u cijelosti, po dospijecu ili u bilo kojem periodu nakon. Kreditni rizik, naročito temeljem komercijalnih plasmana, smatra se najznačajnijim rizikom u bankarskom poslovanju. Kreditni rizik nastaje iz plasiranja građanima, društvima, bankama i državama. Također postoji u imovini koja nisu krediti, kao što su ulaganja, potraživanja od banaka i vanbilansne potencijalne obaveze. Kreditni rizik također uključuje rizik zemlje, rizik prenosa, rizik zamjene i rizik namire.
- Valutni rizik: Rizik gubitka koji nastaje zbog budućih promjena kurseva stranih valuta primjenjivih na imovinu, obaveze i prava u stranim valutama.
- Fiducijarni rizik: Rizik od gubitka zbog faktora kao što su nemogućnost sigurnog čuvanja ili zanemarivanje upravljanja imovinom u ime drugih strana.
- Rizik kamatne stope: Rizik da će kretanje u kamatnim stopama imati negativan uticaj: na vrijednost imovine i obaveza ili da će uticati na novčane tokove od kamata.
- Pravni i dokumentarni rizik: Rizik da su ugovori pogrešno dokumentovani ili da nisu pravno provedivi u relevantnom zakonodavstvu u kojem su ugovoritrebali biti provedivi ili gdje stranke posluju. Ovo može uključiti rizik da će se imovina pokazati manje

vrijednom ili da će se obaveze pokazati većima nego što se očekivalo radi neadekvatnog ili netačnog pravnog savjeta ili dokumentovanja. Dodatno, postojeći zakoni mogu zakazati u rješavanju pravnih pitanja koja uključuju banku; sudski sporovi koji uključuju pojedinu banku mogu imati značajnije uticaje na bankarsko poslovanje i uključivati troškove za banku i za mnoge ili sve ostale banke; i zakoni koji utiču na banke ili ostala trgovačka društva mogu se promijeniti. Banke su posebno osjetljive na pravne rizike kada ulaze u nove tipove transakcija i kada zakonska prava stranke koja ulazi u transakciju nisu uspostavljena.

- Rizik likvidnosti:** Rizik od gubitka koji nastaje zbog promjena u mogućnosti banke da proda ili otuđi imovinu.
- Rizik modeliranja:** Rizik povezan s nedostacima te subjektivnošću modela procjene vrijednosti koji se koriste u procjenama vrijednosti imovine i obaveza.
- Operativni rizik:** Rizik direktnog ili indirektnog gubitka koji proizlazi zbog neprimjerenih ili loših internih procesa, ljudi i sistema ili vanjskih događaja.
- Cjenovni rizik:** Rizik gubitka koji proizlazi iz nepovoljnih promjena u tržišnim cijenama, uključujući kamatne stope, kurseve stranih valuta, cijene kapitala i robe te promjena u tržišnim cijenama investicija.
- Regulativni rizik:** Rizik gubitka koji proizlazi iz propusta ispunjavanja regulativnih ili zakonskih zahtjeva u odgovarajućim zakonodavstvima u kojima banka posluje. Isti također uključuje i svaki gubitak koji bi mogao nastati zbog promjena u regulativnim zahtjevima.
- Rizik zamjene:** (Nekad se naziva rizik performansi.) Rizik propusta klijenta ili druge strane u provođenju uslova ugovora. Ovaj propust kreira potrebu zamjene propale transakcije drugom, po trenutnim tržišnim uslovima. To može rezultirati gubitkom za banku u iznosu razlike između ugovorene cijene i trenutne tržišne cijene.
- Reputacijski rizik:** Rizik gubitka poslovanja zbog negativnog javnog mišljenja te posljedično štete bankinom ugledu zbog propusta u upravljanju nekim od prethodno navedenih rizika, ili zbog uključenosti u neprimjerena ili ilegalna poslovanja od strane banke ili višeg menadžmenta, kao što su, naprimjer pranje novca ili pokušaj prikrivanja gubitaka.
- Rizik namire:** Rizik da će jedna strana u transakciji biti namirena bez primanja protuvrijednosti od strane klijenta ili druge ugovorne strane. Ovo će općenito za banku rezultirati gubitkom cijele glavnice.

Rizik solventnosti: Rizik gubitka koji može nastati zbog mogućnosti da banka neće imati dovoljno sredstava za namiru obaveza ili zbog nemogućnosti banke da pristupi tržištu kapitala radi prikupljanja potrebnih sredstava.

Rizik prenosa: Rizik gubitka kada obaveza ugovorne strane nije denominirana u domaćoj valuti ugovorne strane. Ugovorna strana možda neće biti u mogućnosti prikupiti valutu u kojoj je obaveza denominirana, neovisno o finansijskom stanju ugovorne strane.

22. Bankarski rizici povećavaju se sa stepenom koncentracije izloženosti banke prema bilo kojem klijentu, industriji, geografskom području ili zemlji. Naprimjer, kreditni portfelj banke može imati velike koncentracije kredita i potencijalnih obaveza prema pojedinim industrijama, a pojedine industrije, kao što su nekretnine, prevoz brodovima i prirodni izvori, mogu imati visoko specijalizirane prakse. Procjena relevantnih rizika koji se tiču kredita datih subjektima u tim industrijama može zahtijevati poznavanje tih industrija, uključujući njihove poslovne, operativne i izvještajne prakse.
23. Većina transakcija uključuje više od jednog od prethodno identificiranih rizika. Nadalje, pojedini prethodno navedeni rizici mogu biti u korelirajućem odnosu jedan prema drugome. Naprimjer, kreditna izloženost banke u transakcijama vrijednosnicama može porasti kao rezultat rasta tržišne cijene predmetnih vrijednosnica. Slično, neplaćanja ili propusti namire mogu imati posljedice na poziciju likvidnosti banke. Revizor stoga razmatra te i ostale korelacije rizika kada analizira rizike kojima je banka izložena.
24. Banke mogu biti predmetom rizika koji proizlaze iz prirode njihovog vlasništva. Naprimjer, vlasnik banke ili grupa vlasnika mogu pokušati uticati na dodjelu kredita. U strogo vlasnički vođenoj banci vlasnici mogu značajno uticati na menadžment banke, utičući na njihovu nezavisnost i procjenu. Revizor razmatra takve rizike.
25. Kao dodatak razumijevanju vanjskih faktora koji mogu upućivati na povećani rizik, revizor razmatra prirodu rizika koji proizlaze iz poslovanja banke. Faktori koji značajno doprinose operativnom riziku:
 - (a) Potreba obrađivanja velikog obima transakcija tačno u kratkom roku. Ova potreba je gotovo uvijek ispunjena kroz značajno korištenje IT-a, s posljedičnim rizicima:
 - (i) propusta provođenja izvršenih transakcija unutar potrebnog vremena, uzrokujući nemogućnost primanja ili izvršenja plaćanja tih transakcija;
 - (ii) propusta ispravnog izvršenja kompleksnih transakcija;
 - (iii) pogrešaka širokog opsega koje su rezultat sloma interne kontrole;
 - (iv) gubitaka podataka temeljem pada sistema;

- (v) korumpiranosti podataka zbog neautoriziranog interferiranja u sistemima i
 - (vi) izloženosti tržišnim rizicima koji su rezultat nedostatka pouzdanih ažurnih informacija.
- (b) Potreba upotrebe elektronskih prenosa sredstava (ETF) ili ostalih telekomunikacijskih sistema za prenos velikog iznosa novca, s posljedičnim rizikom izloženosti gubitku od plaćanja pogrešnim stranama putem prevara ili pogrešaka.
- (c) Provođenje poslovanja na mnogim lokacijama s posljedičnom geografskom disperzijom obrađivanja transakcija i internih kontrola. Kao rezultat:
- (i) postoji rizik da se globalne izloženosti banke po klijentu neće adekvatno agregirati i nadzirati i
 - (ii) mogu se javiti pogreške u kontrolama te ostati neotkrivene ili neotklonjene radi fizičke odvojenosti menadžmenta i onih koji obavljaju takve transakcije.
- (d) Potreba za nadzorom i upravljanjem značajnim izloženostima koje mogu nastati tokom kraćih vremenskih perioda. Postupak čišćenja transakcija može za posljedicu imati značajan porast potraživanja i obaveza tokom dana, koje se uglavnom namiruju do kraja dana. To se obično naziva rizik plaćanja u toku dana. Takve izloženosti nastaju iz transakcija s klijentima i strankama te mogu uključivati kamatnu stopu, valutu i tržišne rizike.
- (e) Upravljanje značajnim opsegom monetarnih stavki, uključujući gotovinu, ugovorne instrumente i prenosiva stanja klijenata, s posljedičnim rizikom gubitka koji može proizaći iz krađe ili prevare od strane zaposlenika ili drugih osoba.
- (f) Inherentna kompleksnost i promjenjivost okruženja u kojim banke posluju, koji rezultiraju rizikom neadekvatnih strategija upravljanja rizicima ili računovodstvenih tretmana vezano uz takva pitanja kao što je razvitak novih proizvoda i usluga.
- (g) Mogu se nametnuti poslovna ograničenja uzrokovana propustom kod pridržavanja zakonskih odredbi i propisa. Inozemna poslovanja podliježu zakonskim odredbama i propisima zemlje u kojima su bazirana, kao i propisima države u kojima se nalazi sjedište matičnog društva. To može rezultirati potrebom za pridržavanjem različitih zahtjeva i rizikom da operativne procedure koje su u skladu s regulativom jednog zakonodavstva neće ispuniti zahtjeve ostalih.
26. Aktivnosti prevara mogu se provoditi unutar banke, od strane ili uz znanje menadžmenta ili zaposlenika banke. Takve prevare mogu uključivati prijevorno finansijsko izvještavanje bez motiva osobne koristi (naprimjer, skrivanje gubitaka od trgovanja) ili nezakonito prisvajanje imovine banke za osobnu korist koja može

i ne mora uključivati falsifikovanje evidencija. S druge strane, prevara može biti počinjena na račun banke bez znanja ili upletenosti zaposlenika banke. MRevS 240 “Revizorova odgovornost da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prevare i pogreške”² pruža više smjernica vezano za suštinu odgovornosti revizora koje se odnose na prevaru. Premda su mnoga područja bankovnog poslovanja pogodna za aktivnosti prevara, one najčešće nastaju pri kreditiranju, prikupljanju depozita i funkcijama trgovanja. Uobičajene metode koje se koriste pri provođenju prevare i odabir faktora rizika prevara koji upućuju na činjenicu da je prevara nastala navedeni su u Dodatku 1.

27. S obzirom na prirodu svog posla, banke su ciljane mete onih koji su uključeni u aktivnosti pranja novca u kojima se prihodi od kriminala pretvaraju u fondove koji se naizgled čine legitimnim izvorom. Tokom zadnjih godina trgovci drogom su posebno doprinijeli značaju pranja novca u sklopu bankovne industrije. U mnogim jurisdikcijama zakonodavstvo zahtijeva od banaka da uspostave politike, procedure i kontrole kako bi spriječile, prepoznale i izvjestile o takvim aktivnostima pranja novca. Takve politike, procedure i kontrole obično obuhvaćaju sljedeće:

- zahtjev za identifikacijom klijenta (poznavati klijenta);
- provjeru zaposlenika;
- poznavanje svrhe za koju se račun koristi;
- pohranu zapisa o transakciji;
- izvještavanje nadležnim osobama o bilo kakvim sumnjivim transakcijama ili svim transakcijama određenog tipa, naprimjer, o gotovinskim transakcijama koje prelaze određeni iznos i
- edukaciju zaposlenika kako bi im se pomoglo pri utvrđivanju sumnjivih transakcija.

U nekim jurisdikcijama revizori su dužni hitno izvjestiti nadležne organe o određenim vrstama transakcija koje su primijetili. Čak i gdje ne postoje takve obaveze, revizor koji otkrije moguću pojavu neusklađenosti sa zakonskim odredbama ili propisima, razmatra implikacije na finansijske izvještaje i revizorsko mišljenje o tome. MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja” pruža daljnje smjernice vezane uz ovu problematiku.

² MRevS 240 “Revizorova odgovornost da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prevare i pogreške” je povučen u decembru 2004. godine kada je revidirani MRevS “Revizorova odgovornost da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prijevare” stupio na snagu.

Razumijevanje procesa upravljanja rizicima

28. Menadžment razvija kontrole i koristi pokazatelje učinka kako bi se što lakše upravljalo ključnim poslovnim i finansijskim rizicima. Sustav efikasnog upravljanja rizicima u banci obično zahtijeva sljedeće:

- Nadzor i uključenost u kontrolni proces osoba zaduženih za upravljanje

Osobe zadužene za upravljanje treba da odobre pisane politike o upravljanju rizicima. Politike treba da budu u skladu s poslovnim strategijama banke, snagom kapitala, stručnosti menadžmenta, regulativnim zahtjevima i vrstama i iznosima rizika koji su prihvatljivi. Osobe zadužene za upravljanje također su odgovorne za uspostavljanje kulture unutar banke koja naglašava njihovu obavezu prema internim kontrolama i visokim etičkim standardima te često osnivaju posebne odbore kako bi obavljali svoje funkcije. Menadžment je dužan implementirati strategije i politike postavljene od strane osoba odgovornih za upravljanje te osigurati uspostavljanje i održavanje adekvatnog i efikasnog sistema internih kontrola.

- Identificiranje, mjerenje i praćenje rizika

Rizici koji mogu značajno uticati na uspjeh ostvarivanja ciljeva banke moraju se identificirati, mjeriti i pratiti u usporedbi s prethodno odobrenim limitima i kriterijima. Ta se funkcija može provesti od strane neovisnog odjeljenja upravljanja rizicima koji je također odgovoran za validaciju i testiranje stresa cjenovnih modela i modela procjena koje koriste šalterski i pozadinski uredi. Banke obično imaju odjeljenje upravljanja rizikom koji prati aktivnosti upravljanja rizikom te daje procjenu o efikasnosti modela upravljanja rizikom, metodologija i pretpostavki. U takvim situacijama revizor razmatra hoće li i na koji način koristiti rad takvog odjeljenja.

- Kontrolne aktivnosti

Banka bi trebala imati adekvatne kontrole za upravljanje rizicima, uključujući efikasnu podjelu dužnosti (posebno između šalterski i pozadinski uredi), tačno mjerenje i izvještavanje o pozicijama, verificiranje i odobrenje transakcija, usklađivanje pozicija i rezultata, postavljanje limita, izvještavanje i odobravanje iznimaka od limita, fizičku zaštitu i planiranje nepredviđenih aktivnosti.

- Aktivnosti nadziranja

Modeli upravljanja rizicima, metodologije i pretpostavke koje se koriste za mjerenje i upravljanje rizicima treba da se redovno ocjenjuju i ažuriraju. Takve funkcije može provoditi neovisno odjeljenje upravljanja rizicima. Interna revizija treba periodično testirati proces upravljanja rizicima kako bi se utvrdilo postupa li se po politikama i procedurama menadžmenta i da li su operativne kontrole efikasne. Oboje, odjeljenje upravljanja rizicima i interna revizija, treba da izvještavaju osobe zadužene za upravljanje i menadžment koji su neovisni u odnosu na one o kojima se izvještava.

- Pouzdani informacijski sistemi

Banke zahtijevaju pouzdane informacijske sisteme koji će im pružiti pravovremene i konzistentne adekvatne finansijske, operativne informacije i informacije o usklađenostima. Osobe zadužene za upravljanje i menadžment zahtijevaju informacije o upravljanju rizicima koje su lako razumljive te im omogućuju procijeniti prirodu promjena profila rizika banke.

Izrada sveukupnog revizijskog plana

29. Pri izradi sveukupnog revizijskog plana za finansijske izvještaje banke, revizor posebnu pažnju daje sljedećem:

- složenosti transakcija provedenih od strane banke i dokumentaciji tih transakcija;
- do koje je mjere svaka ključna aktivnost obavljena od strane uslužne organizacije;
- potencijalnim obavezama i vanbilansnim stavkama;
- regulativnim razmatranjima;
- opsegu IT-a i ostalih sistema korištenih od strane banke;
- očekivanim procjenama inherentnih i kontrolnih rizika;
- poslovima interne revizije;
- procjeni revizijskog rizika;
- procjeni važnosti;
- izjavama menadžmenta;
- uključenosti ostalih revizora;
- geografskoj rasprostranjenosti poslovanja banke i koordinaciji posla između različitih revizorskih timova;
- postojanju transakcija između povezanih stranaka i
- razmatranjima vremenske neograničenosti poslovanja.

Ta su pitanja razmatrana u narednim tačkama.

Složenost provedenih transakcija

30. Banke u pravilu imaju široku raznolikost aktivnosti što ponekad otežava revizoru da u potpunosti razumije uticaj nekih transakcija. Transakcije mogu biti toliko kompleksne da čak i menadžment ne uspije pravilno analizirati rizike novih proizvoda i usluga. Široka geografska rasprostranjenost bankarskih aktivnosti također može uzrokovati

takve poteškoće. Banke provode transakcije koje imaju složene i važne karakteristike koje ne moraju biti očite iz dokumentacije koja se koristi za procesuiranje transakcija i unos u računovodstvene evidencije banke. Navedeno rezultira rizikom da svi aspekti transakcije neće biti potpuno ili ispravno evidentirani, što može rezultirati rizicima:

- gubitka zbog propusta pravovremene korektivne radnje;
- propusta uspostavljanja adekvatne i pravovremene rezervacije za gubitke i
- neadekvatne ili neprikladne objave u finansijskim izvještajima i ostalim izvještajima.

Revizor prikuplja razumijevanje o aktivnostima banke i transakcijama koje poduzima u dovoljnoj mjeri da revizoru omogući identificiranje i razumijevanje događaja, transakcija i praksi koje, prema procjeni revizora, mogu imati značajan učinak na finansijske izvještaje ili na ispitivanja ili revizorski izvještaj.

31. Mnogi iznosi koji se evidentiraju ili objave u finansijskim izvještajima uključuju prosudbe od strane menadžmenta, naprimjer, rezervacije za gubitke po kreditima i rezervacije za finansijske instrumente kao što su rezervacije za rizik likvidnosti, rizik modeliranja i rezervacije za operativni rizik. Što je veća prosudba potrebna, viši je inherentni rizik i viša je profesionalna prosudba potrebna od revizora. Slično mogu biti ostale značajne stavke u finansijskim izvještajima koje zahtijevaju računovodstvene procjene. Revizor razmatra smjernice navedene u MRevS 540 “Revizija računovodstvenih procjena”.

Nivo do kojeg su ključne aktivnosti obavljene od strane uslužne organizacije

32. U načelu, razmatranja kada banka koristi uslužne organizacije nisu drugačija od razmatranja kada ih koristi bilo koji drugi subjekt. Međutim, banke katkada koriste usluge uslužnih organizacija za provođenje dijelova svojih ključnih aktivnosti, kao što su krediti i upravljanje gotovinom. Kada banka koristi uslužne organizacije za takve aktivnosti, revizoru može biti otežano priskrbiti dostatne i primjerene revizijske dokaze bez saradnje s uslužnom organizacijom. U MRevS 402 “Revizijska razmatranja poslovnih subjekata koji koriste uslužne organizacije” navedene su daljnje smjernice za revizijska razmatranja i vrste izvještaja koje revizori uslužnih organizacija pružaju klijentima takvih organizacija.

Potencijalne obaveze i vanbilansne stavke

33. Banke također tipično sudjeluju u sljedećim transakcijama koje:
- imaju niske prihode od naknada ili profitni element kao procent predmetnog sredstva ili obaveze;
 - prema lokalnim propisima ne treba da budu objavljene u bilansu ili bilješkama uz finansijske izvještaje;

- su zabilježene samo u vanbilansnoj evidenciji ili
- uključuju sekuritizaciju i prodaju imovine tako da ona više nije uključena u finansijskim izvještajima.

Primjeri takvih transakcija su usluge skrbništva, garancije, garantna pisma, akreditivi, kamatni i tečajni swap ugovori i potencijalne obaveze i opcije kupovine i prodaje deviza.

34. Revizor pregledava bankovne izvore prihoda i prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze vezano za sljedeće:
- (a) tačnost i potpunost računovodstvenih evidencija koje se odnose na takve transakcije;
 - (b) postojanje adekvatnih kontrola za ograničavanje bankovnih rizika koji proizlaze iz takvih transakcija;
 - (c) adekvatnost bilo kakvih potrebnih rezervacija za gubitak i
 - (d) adekvatnost bilo kakvih potrebnih objavljivanja u finansijskim izvještajima.

Razmatranja regulative

35. Međunarodna smjernica revizijske prakse 1004 pruža informacije i smjernice o odnosu između bankovnih revizora i bankovnih supervizora. Bazelski odbor izdao je smjernice za supervizore vezane uz pouzdanu bankarsku praksu za upravljanje rizicima, sisteme interne kontrole, računovodstveni tretman kredita i objavljivanje, ostala objavljivanja i za ostala područja aktivnosti banke. Nadalje, Bazelski odbor objavio je smjernice za procjenu kapitalne adekvatnosti i ostala važna pitanja supervizije. Te su smjernice dostupne revizoru i javnosti na internetskoj stranici Banke za međunarodne namire (BiS).
36. U skladu s MRevS-om 310 "Poznavanje poslovanja"³ revizor razmatra da li su tvrdnje u finansijskim izvještajima konzistentne s revizorovim poznavanjem poslovanja. U mnogim regulativnim okvirima nivoa i vrsta poslovanja koje banka može obavljati ovisi o nivou imovine i obaveza te o vrsti i rizicima vezanim uz tu imovinu i obaveze (okvir ponderiranog rizičnog kapitala). U takvim okolnostima veći je pritisak na menadžment da se upusti u prijevarno finansijsko izvještavanje na način da nepravilno kategorizira imovinu i obaveze opisujući ih manje rizičnim nego što to stvarno jesu, posebno ako banka posluje s, ili približno, minimalnom visinom potrebnog kapitala.
37. Postoji mnogo procedura koje obavljaju i revizori i supervizori banke, a uključuju sljedeće:

³ MRevs 310 "Poznavanje poslovanja" povučen je u decembru 2004. godine kada je MRevS 315 "Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja" stupio na snagu.

- provođenje analitičkih procedura;
- dobijanje dokaza o poslovanju sistema interne kontrole i
- pregled kvaliteta imovine banke i procjene bankarskih rizika.

Revizor stoga može imati prednost iz saradnje sa supervizorima i imati pristup priopćenjima koja su supervizori uputili menadžmentu banke temeljem rezultata svoga rada. Procjena supervizora o važnim područjima, kao što su adekvatnost praksi upravljanja rizicima i rezervacije za kreditne gubitke te razumni pokazatelji korišteni od strane supervizora, mogu biti od pomoći revizoru pri provedbi analitičkih procedura i u fokusiranju pažnje na specifična područja koja su značajna za supervizore.

Nivo korištenja IT-a i ostalih sistema

38. Velika količina transakcija i kratko vrijeme u kojem moraju biti obrađene u većini banaka rezultira širokim korištenjem IT-a, EFT-a i ostalih telekomunikacionih sistema.

Kontrolna pitanja koja nastaju korištenjem IT sistema od strane banke slična su onima koja nastaju korištenjem IT sistema od strane ostalih organizacija. Međutim, pitanja koja su od posebnog značaja za revizora banke obuhvaćaju sljedeće:

- Korištenje IT sistema za kalkulaciju i evidentiranje gotovo svih prihoda od kamata i rashoda od kamata, koji su u načelu dva najvažnija elementa pri utvrđivanju zarade banke.
- Korištenje IT-a i telekomunikacionih sistema kako bi se utvrdila sigurnost deviza i pozicije trgovanja derivativima te izračunali i evidentirali dobiti i gubici koji proizlaze iz njih.
- Ekstenzivna i u nekim slučajevima potpuna ovisnost o evidencijama pripremljenim putem IT-a iz razloga što one predstavljaju jedini pripremljeni dostupni izvor detaljnih i ažurnih informacija o poziciji imovine i obaveza banke, kao što su stanja kredita i depozita s klijentima.
- Korištenje složenih modela vrednovanja inkorporiranih u IT sisteme.
- Modeli korišteni za procjenu imovine i podaci korišteni za takve modele često se drže u budžetskim tabelama pripremljenim od strane osoba na osobnim računarima koji nisu povezani s glavnim IT sistemima banke te nisu predmet istih kontrola kao aplikacije koje se nalaze na tim sistemima. MSRP 1001 "IT uslovi – samostalni osobni računari"⁴ opisuje smjernice za revizore vezano uz spomenute aplikacije.

⁴ MSRP 1001 "IT uvjeti – samostalni osobni računari" povučen je u decembru 2004. godine.

- Korištenje različitih IT sistema što rezultira rizikom od gubitka revizorskog traga i nekompatibilnošću različitih sistema.

Banke koriste EFT sisteme interno (naprimjer, za transfere između poslovnica i između automatizovanih bankovnih aparata i kompjuterizovanih datoteka koje bilježe aktivnosti računa) i eksterno između banke i ostalih finansijskih institucija (naprimjer, putem SWIFT mreže) te također između banke i njenih klijenata putem interneta ili ostalih elektronskih komercijalnih kanala.

39. Revizor stiže razumijevanje ključnih informacionih tehnologija, elektronskih prenosa sredstava i telekomunikacionih aplikacija te njihovom međusobnom povezanošću. Revizor povezuje to razumijevanje aplikacija s glavnim poslovnim procesima ili bilansnim pozicijama kako bi identificirao rizične faktore te organizacije, a samim time i revizije. Nadalje, važno je utvrditi do koje se mjere koriste samorazvijene aplikacije ili integrisani sistemi, koji će imati direktan uticaj na revizorski pristup (samorazvijeni sistemi zahtijevaju od revizora da se više i detaljnije fokusira na kontrole promjene programa).
40. Kod obavljanja revizije u raspodijeljenom IT okruženju, revizor dobija razumijevanje o tome gdje su locirane ključne IT aplikacije. Ako banka ima široku područnu mrežu (WAN) koja je razgranata u nekoliko zemalja, posebni zakonodavni propisi mogu biti primjenjivi na prekogranično procesuiranje podataka. U takvim okruženjima posao revizora vezan uz sistem kontrole za pristup podacima, a posebno na sistemu narušavanja dostupnosti je iznimno važan dio revizije.
41. Okruženje elektronskog trgovanja značajno mijenja način na koji banka posluje.

Elektronsko trgovanje predstavlja nove aspekte rizika i otvara ostala razmatranja koja revizor mora ispitati. Naprimjer, revizor razmatra sljedeće:

- rizike poslovanja koje strategija e-trgovanja predstavlja;
- rizike inherentne u tehnologiji koju je banka odabrala za implementiranje svoje strategije elektronskog trgovanja;
- odgovore menadžmenta na identificirane rizike, uključujući razmatranje kontrola vezano uz:
 - o usklađenost sa zakonskim i regulativnim zahtjevima koji se odnose na prekogranične transakcije,
 - o zaštitu i povjerljivost pri prenosu podataka putem interneta i
 - o dovršenje, tačnost, pravovremenost i autorizaciju transakcija putem interneta, kako su evidentirane u računovodstvenom sistemu banke, i
- nivo vještina i znanja o IT-u i elektronskom trgovanju koju posjeduju revizor i asistenti.

42. Organizacija može povjeriti obavljanje IT ili EFT aktivnosti vanjskom pružatelju usluga. Revizor stiče razumijevanje takvih usluga i sistema internih kontrola unutar banke koja je povjerila obavljanje tih usluga vanjskom partneru, kao i kod vanjskog isporučitelja usluga, kako bi utvrdio prirodu, opseg i vrijeme obavljanja dokaznih postupaka. MReVS 402 daje daljnje smjernice uz ovo pitanje.

Očekivana procjena inherentnih i kontrolnih rizika

43. Priroda bankarskog poslovanja jest takva da revizor ponekad nije u mogućnosti svesti revizorski rizik na prihvatljivo nizak nivo kod provođenja dokaznih postupaka. To je zbog sljedećih faktora:
- ekstenzivnog korištenja IT i EFT sistema, što znači da je većina revizijskog dokaza dostupna samo u elektronskoj formi, a proizvedena je vlastitim IT sistemima subjekta;
 - velikih količina transakcija u koje banka ulazi, što oslanjanje jedino na dokazne postupke čini nepraktičnim;
 - geografske raširenosti poslovanja banaka, što čini dobijanje dostatne pokrivenosti izuzetno teškim i
 - poteškoća u pronalazanju efikasnih dokaznih postupaka kako bi se revidirale kompleksne transakcije trgovanja.

U mnogim slučajevima revizor neće biti u mogućnosti svesti revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo, osim ako menadžment ne uspostavi sistem internih kontrola koji revizoru omogućuje procjenjivanje nivoa inherentnog i kontrolnog rizika kao niskih. Revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi potkrijepio procjenu inherentnih i kontrolnih rizika. Tačke 56-70 detaljnije opisuju pitanja vezana uz interne kontrole.

Rad interne revizije

44. Opseg i ciljevi interne revizije mogu znatno varirati ovisno o veličini i strukturi banke te zahtjevima menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, uloga interne revizije uglavnom uključuje pregled računovodstvenog sistema i uz njih vezane interne kontrole, praćenje njihovog rada te preporuke za poboljšanje poslovanja. Također, uključuje pregled sredstava koja se koriste za identificiranje, mjerenje i izvještavanje o finansijskim i operativnim informacijama i posebnim upitima o individualnim stavkama, uključujući detaljno testiranje transakcija, stanja i procedura. Faktori koji su navedeni u tački 44 često navode revizora da se koristi radom interne revizije. To je prilično bitno u slučaju banaka koje imaju veliku geografsku rasprostranjenost poslovnica. Često, kao dio odjeljenja za internu reviziju ili odvojeni segment, banka ima odjeljenje za pregled kredita koji izvještava menadžment o kvalitetu kredita i pridržavanju utvrđenih procedura. U

oba slučaja revizor često razmatra korištenje rada odjeljenja za pregled kredita nakon adekvatnog pregleda odjeljenja i njegovog rada. Smjernice za korištenje rada interne revizije opisane su u MRevS-u 610 “Razmatranje rada interne revizije”.

Revizijski rizik

45. Tri komponente revizijskog rizika su:

- (a) inherentni rizik (rizik da će nastati značajni pogrešni prikazi);
- (b) kontrolni rizik (rizik da system interne kontrole banke neće pravovremeno spriječiti ili detektirati takve pogrešne prikaze) i
- (c) rizik neotkrivanja (rizik da revizor neće pronaći preostale značajne pogrešne prikaze).

Inherentni i kontrolni rizici postoje neovisno o reviziji finansijskih informacija i revizor ne može na njih uticati. Priroda rizika koji se odnose na bankarske aktivnosti, koji su opisani u tačkama 21-25, ukazuju na to da će procijenjeni nivo inherentnog rizika u mnogim područjima biti visok. Stoga je potrebno da banka ima adekvatni sistem interne kontrole, ukoliko se pokaže da je nivo internih i kontrolnih rizika niži od visokog. Revizor procjenjuje te rizike i odabire dokazne postupke kako bi revizijski rizik sveo na prihvatljivo nizak nivo.

Važnost

46. Pri procjeni važnosti, pored razmatranja u MRevS-u 320 “Važnost u reviziji”, revizor razmatra sljedeće faktore:

- S obzirom na visoku polugu, relativno mali pogrešni prikazi mogu imati značajne efekte na rezultate perioda i na kapital, iako ne moraju imati veliki uticaj na ukupnu imovinu.
- Bankovna zarada je niska u usporedbi s njenom ukupnom imovinom, obavezama i njenim vanbilansnim obavezama. Stoga, pogrešni prikazi vezani isključivo za imovinu, obaveze i vanbilansne obaveze mogu biti manje značajni od onih koji se također odnose na izvještaj o zaradama.
- Banke često podliježu regulativnim zahtjevima, kao što je zahtjev o održavanju minimalnog nivoa kapitala. Kršenje tih uslova može dovesti u pitanje adekvatnost korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta. Stoga, revizor postavlja nivo važnosti kako bi se identificirali pogrešni prikazi koji, ukoliko ne budu ispravljani, mogu rezultirati značajnim kršenjem takvih regulativnih zahtjeva.
- Adekvatnost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja često ovisi o pitanjima vezanim za reputaciju banke kao čvrste finansijske institucije i postup-

cima regulatora. Iz tog razloga, transakcije s povezanim strankama i ostala pitanja, koja ne bi bila materijalna za subjekte koji nisu banke, mogu postati značajni za financijske izvještaje banke ukoliko bi mogli imati uticaj na reputaciju banke ili postupke regulatora.

Izjave menadžmenta

47. Izjave menadžmenta su bitne kada se radi o reviziji banke jer omogućavaju revizoru utvrditi da li su prikupljene informacije i dokazi kompletni za svrhe revizije. To se posebno odnosi na bankovne transakcije koje se ne moraju odraziti u financijskim izvještajima (vanbilansne stavke), ali se mogu evidentirati kroz ostale evidencije o kojima revizor možda nema saznanja. Također je često potrebno da revizor od menadžmenta dobije izjavu vezanu za značajne promjene u poslovanju banke i profil rizika. Također se može pokazati potrebnim da revizor identificira područja poslovanja banke, za koja revizijski dokaz koji je moguće dobiti treba biti nadopunjen izjavom menadžmenta, naprimjer, rezervacije za kreditne gubitke i potpunost korespondencije s regulatorima. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" opisuje smjernice za korištenje izjava menadžmenta kao revizijskog dokaza, procedure koje revizor primjenjuje pri procjeni i dokumentovanju takvih izjava i uslove u kojima takve izjave treba da se dobiju u pisanom obliku.

Uključenost ostalih revizora

48. Zbog široke geografske rasprostranjenosti ureda u mnogim bankama, revizor često treba pomoć ostalih revizora na mnogim lokacijama na kojim banka posluje. Iz tog razloga se mogu koristiti ostali uredi revizorskih društava ili ostala revizorska društva na tim lokacijama.
49. Prije nego se koristi radom drugog revizora, revizor:
- razmatra neovisnost tih revizora i njihovu stručnost koja je potrebna za obavljanje posla (uključujući njihovo poznavanje bankarskih i primjenjivih regulativnih zahtjeva);
 - razmatra da li su uslovi angažmana, računovodstveni principi koje će primijeniti i uslovi izvještavanja jasno iskomunicirani i
 - provodi procedure kako bi prikupio dostatan revizijski dokaz da je posao odrađen od strane drugog revizora adekvatan za navedenu svrhu, kroz razgovor s drugim revizorom, pregledom pisanog sažetka primijenjenih procedura i nalaza, pregledom radne dokumentacije drugog revizora ili provodi neke druge postupke primjerene uslovima.

MRevS 600 "Korištenje radom drugog revizora" opisuje daljnje smjernice vezane uz procedure koje treba da se provedu u takvim situacijama.

Koordinacija posla koji je potrebno obaviti

50. S obzirom na veličinu i geografsku rasprostranjenost većine banaka, koordinacija posla koji je potrebno obaviti bitna je za postizanje učinkovite i efikasne revizije. Potrebna koordinacija uzima u obzir sljedeće faktore:

- posao koji treba da odrade:
 - stručnjaci,
 - asistenti,
 - ostali uredi revizorskog društva i
 - ostala revizorska društva;
- nivo do kojeg se planira koristiti radom interne revizije;
- zahtjevane rokove izvještavanja dioničara i regulativnih tijela i
- posebne analize i ostalu dokumentaciju koju treba isporučiti menadžment banke.

51. Najbolji nivo koordinacije među asistentima često se može postići redovnim sastancima na kojim se izvještava o statusu revizije. Međutim, s obzirom na broj asistenata i lokacija na kojim će biti uključeni, revizor im redovno pisano šalje sve ili relevantne dijelove revizijskog plana. Kada se navedu svi zahtjevi u pisanom obliku, revizor razmatra uključivanje komentara na pitanja kao što su:

- finansijski izvještaji i ostale informacije koje je potrebno revidirati (i ukoliko je potrebno, pravna ili ostala ovlaštenja za reviziju);
- detalji bilo kakvih dodatnih informacija traženih od strane revizora, kao što su, naprimjer, informacije o određenim kreditima, kompoziciji portfelja, pisani komentari o revizijskom poslu koji bi se trebao obaviti (posebno o područjima rizika kako je opisano u tačkama 21-25 koji su od važnosti za banku) te o rezultatima revizijskog posla, potencijalnim pitanjima u pismu menadžmentu u vezi s internim kontrolama, lokalnim regulativnim pitanjima za uključivanje, i ukoliko je relevantno, formom bilo kakvih zatraženih izvještaja;
- činjenica da se revizija treba provesti u skladu s MRevS-ovima i svim lokalnim regulativnim zahtjevima (i, ukoliko se smatra potrebnim, informacijama koje se odnose na te zahtjeve);
- relevantni računovodstveni principi kojih se treba pridržavati prilikom pripreme finansijskih izvještaja i ostalih informacija (i ukoliko se smatra potrebnim, pojedinosti tih principa);
- zahtjevi za izvještavanjem statusa rev
- izije u etapi prethodne revizije i rokovi;

- detalji o kontakt-osobama u društvu;
- naknada i uslovi fakturiranja i
- sva ostala pitanja vezana uz regulativnu, internu kontrolu, računovodstvenu i revizijsku prirodu koja se treba uzeti u obzir pri provođenju revizije.

Transakcije s povezanim strankama

52. Revizor ostaje oprezan kod transakcija s povezanim strankama za vrijeme revizije, posebno kada se radi o kreditiranju i investicijama. Provedene procedure tokom faze planiranja revizije, uključujući upoznavanje s poslovanjem banke i bankarske industrije mogu biti od pomoći pri identificiranju povezanih stranaka. U nekim zakonodavstvima transakcije s povezanim strankama mogu biti predmetom kvantitativnih i kvalitativnih zabrana. Revizor utvrđuje opseg takvih zabrana.

Razmatranja vremenske neograničenosti poslovanja

53. MRevS 570 “Vremenska neograničenost poslovanja” opisuje smjernice revizoru u razmatranju primjerenosti korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta. Pored smjernica navedenih u tom MRevS-u, događaji ili uslovi navedeni u nastavku također mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnosti banke da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem:

- rapidno povećanje nivoa trgovanja derivativima, što može ukazivati na to da banka provodi aktivnosti trgovanja bez neophodnih kontrola;
- profitabilnost ili predviđanja značajnog pada profitabilnosti, posebno ako je banka na nivou ili se približila nivou minimalnog regulativnog kapitala ili nivoima likvidnosti;
- kamatne stope plaćane na tržištu novca i na obaveze prema deponentima koje su više od normalnih tržišnih stopa. Navedeno može ukazivati na to da se banku smatra bankom višeg rizika;
- značajan pad u depozitima od ostalih banaka ili ostalim oblicima kratkoročnog finansiranja na tržištu novca. Navedeno može ukazivati na to da ostali sudionici na tržištu nemaju povjerenje u banku;
- postupci poduzeti ili prijetnje o poduzimanju istih od strane regulatora koji mogu imati negativan učinak na sposobnost banke da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem;
- povećani iznosi obaveza prema središnjim bankama, koji mogu ukazati na to da banka nije bila u mogućnosti prikupiti likvidnost putem normalnih tržišnih izvora i
- visoka koncentracija izloženosti po uzetim kreditima ili izvorima finansiranja.

54. MRevS 570 također navodi smjernice revizorima kada se identificira uslov ili događaj koji u značajnu sumnju može dovesti sposobnost banke da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MRevS navodi brojne procedure koje mogu biti relevantne, a pored njih, također mogu biti relevantne sljedeće procedure:
- pregled korespondencije s regulatorima;
 - pregled izvještaja izdanih od strane regulatora o rezultatima regulativnih pregleda i
 - razmatranje rezultata provjera koje su u toku.
55. Regulativni sistem u skladu s kojim banka posluje može zahtijevati od revizora objavljivanje regulatoru namjere izdavanja modificiranog mišljenja ili zabrinutosti koje revizor može imati o mogućnosti banke da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MSRP 1004 navodi daljnja razmatranja o odnosu između revizora i supervizora banaka.

Interne kontrole

Uvod

56. Bazelski odbor za superviziju banaka izdao je dokument “Okvir za sisteme interne kontrole u bankarskim organizacijama” (septembar, 1998. godine) koji pruža bankarskim supervizorima okvir za ocjenu sistema internih kontrola. Taj okvir koriste brojni bankarski supervizori, a također se može koristiti tokom supervizorskih rasprava s pojedinim bankarskim organizacijama. Poznavanje ovog Okvira može biti korisno revizorima finansijskih izvještaja banaka pri razumijevanju različitih elemenata sistema internih kontrola banke.
57. Obaveze menadžmenta uključuju održavanje adekvatnog računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola, odabir i primjenu računovodstvenih politika te zaštitu imovine subjekta.

Revizor stiče razumijevanje računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola u mjeri dovoljnoj za planiranje revizije i razvijanje efikasnog pristupa reviziji. Nakon razumijevanja, revizor razmatra procjenu inherentnih i kontrolnih rizika na način da utvrdi primjeren detekcijski rizik prihvatljiv za tvrdnje u finansijskim izvještajima i kako bi se utvrdila priroda, vrijeme i nivo korištenja dokaznih postupaka za takve tvrdnje. Kada revizor procijeni da je kontrolni rizik na nižem nivou, dokazni postupci obično su manje opsežni nego što je uobičajeno te se također mogu razlikovati po svojoj prirodi i vremenu.

Utvrđivanje, dokumentiranje i testiranje kontrolnih procedura

58. MRevS 400 “Procjena rizika i internih kontrola”⁵ navodi da je svrha internih kontrola vezanih uz računovodstveni sistem postizanje sljedećih ciljeva:

⁵ MRevS 400 “Procjena rizika i internih kontrola” povučen je u decembru 2004. godine kada su MRevS 315 “Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja” i MRevS 330 “Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike” stupili na snagu.

- Izvršavanje transakcija u skladu s redovnom ili posebnom autorizacijom menadžmenta (tačke 59-61).
- Ažurno evidentiranje svih transakcija i ostalih događaja u ispravnim iznosima, na ispravnim računima i u ispravnom računovodstvenom periodu kako bi se omogućila priprema finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (tačke 62 i 63).
- Pristup imovini dozvoljen je samo u skladu s odobrenjem menadžmenta (tačke 64 i 65).
- Evidentirana imovina se uspoređuje s postojećom imovinom u razumnim vremenskim intervalima te se poduzimaju adekvatne mjere ukoliko se uoče bilo kakve razlike (tačke 66 i 67).

Revizijska razmatranja u pogledu svakog od tih ciljeva razmatraju se u sljedećim tačkama.

Kod banaka, daljnji cilj internih kontrola jest osigurati da banka pravilno ispunjava sve regulativne i fiducijarne obaveze koje proizlaze iz skrbničkih aktivnosti. Revizor nije direktno zaokupljen tim ciljevima, osim kada bi zbog neispunjavanja takvih obaveza moglo doći do značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja.

Transakcije se izvršavaju u skladu s općim ili posebnim odobrenjem menadžmenta

59. Sveukupnu odgovornost za sistem internih kontrola u banci imaju osobe zadužene za upravljanje, koje su zadužene za upravljanje poslovanjem banke. Međutim, s obzirom na to da je poslovanje banke veliko i rasprostranjeno, funkcije vezane uz donošenje odluka treba da se decentraliziraju, a ovlaštenje za sklapanje značajnih transakcija banke se u načelu disperzira i delegira unutar različitih funkcija menadžmenta i osoblja. Takvo disperziranje i delegiranje tipično je za odjeljenja kredita, riznice i prenosa sredstava gdje se, naprimjer, upute za plaćanja šalju putem pouzdane poruke. Takva karakteristika poslovanja banke kreira potrebu za strukturiranim sistemom delegiranja autorizacije, što rezultira službenim utvrđivanjem i dokumentovanjem:
- osoba koje imaju ovlaštenje za autoriziranje određenih transakcija;
 - procedura kojih se treba pridržavati pri davanju autorizacije i
 - limita do kojih se mogu autorizirati iznosi, po zaposleniku ili nivoima osoblja, kao i bilo kojih zahtjeva koji mogu postojati za istodobnu autorizaciju.

Osobe zadužene za upravljanje također moraju osigurati postojanje adekvatnih procedura za praćenje nivoa izloženosti, što obično uključuje kumuliranje izloženosti, i to ne samo unutar već i izvan različitih aktivnosti, odjeljenja i podružnica banke.

60. Provjera autorizacijskih kontrola važna je za revizora pri utvrđivanju da li su transakcije sklopljene u skladu s politikama banke, i, naprimjer, u slučaju kreditne funkcije, da li su

bile predmetom primjerenih procedura procjene kredita prije isplate sredstava. Revizor će u pravilu utvrditi da limiti za nivoe izloženosti postoje za različite tipove transakcija. Pri provođenju testova kontrola, revizor razmatra da li se pridržavalo tih limita i da li se o pozicijama iznad tih limita pravovremeno izvjestilo primjerene nivoe menadžmenta.

61. Sa stajališta revizije, adekvatno funkcionisanje autorizacijskih kontrola banke posebno je važno kod transakcija sklopljenih na datum ili blizu datuma finansijskih izvještaja. To je stoga što aspekti transakcije još moraju biti ispunjeni, ili može postojati manjak dokaza temeljem kojeg se procjenjuje vrijednost stečene imovine ili nastalih obaveza. Primjeri takvih transakcija su obaveze kupovine ili prodaje vrijednosnica nakon završetka perioda i pozajmice, gdje zajmoprimac tek mora izvršiti plaćanja glavnice i kamata.

Sve transakcije i ostali događaji pravovremeno se evidentiraju u ispravnom iznosu, na ispravnim računima i u tačnom računovodstvenom periodu kako bi se omogućila priprema finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja

62. Pri razmatranju internih kontrola koje menadžment koristi kako bi osigurao da se sve transakcije i ostali događaji ispravno evidentiraju, revizor uzima u obzir brojne faktore koji su posebno bitni u bankarskom okruženju. Navedeno uključuje:
- Banke sudjeluju u velikom broju transakcija koje pojedinačno ili kumulativno mogu uključivati velike iznose novca. Posljedično, banka treba imati procedure saldiranja i usklađenja koje se provode u roku koji omogućuje otkrivanje pogrešaka i razlika na način da ih je moguće istražiti i ispraviti s minimalnim gubitkom za banku. Takve se procedure mogu provoditi nakon svakog sata, dnevno, sedmično ili mjesečno, ovisno o opsegu i prirodi transakcije, nivou rizika i roku namire transakcije. Svrha ovih usklađenja često jest osigurati potpunost procesiranja transakcija kroz izrazito složene integrisane IT sisteme, a usklađenja se obično automatski provode putem tih sistema.
 - Na mnoge transakcije u koje banka ulazi primjenjuju se posebna računovodstvena pravila. Banke treba da imaju kontrolne procedure koje osiguravaju da se ta pravila primjenjuju kod pripremanja primjerenih finansijskih informacija za menadžment i vanjsko izvještavanje. Primjeri takvih kontrolnih procedura su procedure koje rezultiraju tržišnom revalorizacijom stranih valuta i obaveza kupovine i prodaje vrijednosnica, kako bi se osiguralo evidentiranje svih nerealiziranih dobitaka i gubitaka.
 - Neke od transakcija u koje banka ulazi ne trebaju se objaviti u finansijskim izvještajima (naprimjer, transakcije koje se u skladu s računovodstvenim okvirom mogu smatrati vanbilansnim stavkama). Posljedično, moraju se uvesti kontrolne procedure koje će osigurati evidentiranje i praćenje takvih transakcija na način da se menadžmentu pruži zahtijevani nivo kontrole nad takvim transakcijama te da se omogućí brza identifikacija bilo kakve promjene statusa transakcija koja treba rezultirati evidentiranjem dobitaka ili gubitaka.

- Banke konstantno razvijaju nove finansijske proizvode i usluge. Revizor razmatra da li su učinjene potrebne promjene računovodstvenih procedura i pripadajućih internih kontrola.
 - Stanja na kraju dana mogu reflektirati obim transakcija procesuiran putem sistema ili maksimalne izloženosti gubitku tokom poslovnog dana. To se posebno odnosi na izvršavanje i procesuiranje transakcija povezanih sa stranim valutama i vrijednosnicama. Procjena kontrola u takvim područjima uzima u obzir sposobnost održanja kontrole tokom perioda maksimalnih opsega transakcija ili maksimalnih finansijskih izloženosti.
 - Većina bankarskih transakcija mora se evidentirati na način da ih je moguće verifikirati interno i od strane klijenata banke te ugovornih strana. Nivo detalja koji se evidentiraju i drže o pojedinoj transakciji moraju omogućiti bankinom menadžmentu, ugovornim stranama u transakciji i klijentima verifikaciju tačnosti iznosa i uslova. Primjer takve kontrole je kontinuirana verifikacija tiketa trgovanja stranim valutama na način da zaposlenik koji nije uključen u transakciju uspoređuje tikete s ulaznim konfirmacijama od ugovornih strana.
63. Široka upotreba IT i EFT sistema značajno utiče na revizorsku procjenu bankarskog računovodstvenog sistema i povezanih internih kontrola. MRevS 400, MRevS 401 “Revidiranje u okruženju računarskih IT sistema” i MSRP 1008 “Procjena rizika i internih kontrola – CIS karakteristike i razmatranja”⁶ opisuju smjernice o IT aspektima kod takve procjene, kao i druge MSRP-e koje obrađuju informacionu tehnologiju. Revizijske procedure uključuju procjenu kontrola koje utiču na sistem razvoja i modifikacija, sistem pristupa podacima i ulaza podataka, zaštitu komunikacijskih mreža i planiranje nepredviđenih događaja. Slična razmatranja primjenjiva su i na EFT aktivnosti unutar banke. U mjeri u kojoj su EFT-a i ostali transakcijski sistemi izvan banke, revizor pridaje posebnu pažnju procjeni integriteta pred-transakcijskih supervizorskih kontrola, post-transakcijskim konfirmacijama i procedurama usklađivanja. Izvještaji revizora o organizacijama za pružanje usluga ovdje mogu biti od koristi, a MRevS 402 pruža smjernice koje se odnose na revizorska razmatranja takvih izvještaja.

Pristup imovini dozvoljen je samo u skladu s odobrenjem menadžmenta

64. Bankina imovina je često prenosiva, ima veliku vrijednost i u formi je koja se ne može zaštititi isključivo procedurama fizičke zaštite. Kako bi se osiguralo da pristup imovini bude dozvoljen samo u skladu s odobrenjem menadžmenta, banka uobičajeno koristi sljedeće kontrole:

⁶ MRevS 400 “Procjena rizika i internih kontrola”, MRevS 401 “Revidiranje u okruženju računarskih IT sistema” i MSRP 1008 “Procjena rizika i internih kontrola – CIS karakteristike i razmatranja” povučeni su u decembru 2004. godine kada su na snagu stupili MRevS 315 “Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja” i MRevS 330 “Revizorovi postupci kao reakcija na procijenjene rizike”.

- lozinke i zajedničke pristupe kako bi se ograničio pristup IT i EFT sistemima na autorizirane zaposlenike;
- odvajanje funkcija čuvanja zapisa i skrbništva podataka (uključujući korištenje kompjuterski generiranih izvještaja o konfirmacijama transakcija, dostupnim odmah i isključivo zaposlenicima koji su odgovorni za čuvanje zapisa) i
- učestale konfirmacije od trećih strana i usklađenje pozicija imovine od strane neovisnog zaposlenika.

65. Revizor razmatra provodi li se svaka od ovih kontrola efikasno. Međutim, s obzirom na materijalnost i prenosivost uključenih iznosa, revizor također redovno pregledava procedure konfirmiranja i usklađenja koje se provode u vezi sa pripremom finansijskih izvještaja na kraju godine te može sam provesti procedure konfirmiranja.

Evidentirana imovina uspoređuje se s postojećom imovinom u razumnim vremenskim intervalima te se poduzimaju adekvatne mjere ukoliko se uoče bilo kakve razlike

66. Veliki iznosi imovine kojom banka upravlja, opseg poduzetih transakcija, mogućnost promjene vrijednosti te imovine zbog promjena tržišnih cijena i važnost konfirmiranja kontinuiranog poslovanja i autorizacijskih kontrola iziskuju učestalo djelovanje kontrola usklađenja. To je posebno važno za:

- (a) imovinu kao što je gotovina, vrijednosnice na donosioca i imovinu u obliku depozita i pozicija u vrijednosnicama s ostalim institucijama gdje propusti u otkrivanju pogrešaka i razlika mogu brzo (što može značiti dnevno kada se radi o transakcijama na tržištu novca) voditi do nenadoknadivog gubitka: procedure usklađenja korištene za postizanje ovog kontrolnog cilja uobičajeno će biti temeljene na fizičkom brojanju i konfirmacijama s trećim strankama;
- (b) imovinu čija je vrijednost utvrđena prema modelima vrednovanja ili vanjskim tržišnim cijenama, kao što su vrijednosnice te ugovori u stranim valutama i
- (c) imovinu koja se drži u ime klijenata.

67. Pri izradi revizijskog plana u svrhu procjene učinkovitosti bankinih kontrola za usklađenje, revizor razmatra sljedeće faktore:

- Zbog broja računa koje je potrebno uskladiti i dinamike kojom je potrebno provoditi ta usklađenja,
 - većina revizijske pažnje usmjerena je na dokumentaciju, testiranje i procjenu kontrola za usklađenje i
 - posao internog revizora također će biti slično usmjeren. Revizor se stoga može uobičajeno koristiti radom interne revizije.

- S obzirom na to da su usklađenja kumulativna u efektima, većinu je moguće zadovoljavajuće revidirati na kraju godine, pod pretpostavkom da su pripremljena s tim danom, dovoljno rano da ih revizor može koristiti i da bude zadovoljan s učinkovitošću kontrolnih procedura za usklađenje.
- Pri pregledavanju usklađenja, revizor razmatra nisu li stavke nepravilno prenesene na druge račune koji nisu predmetom usklađenja i ispitivanja u isto vrijeme.

Primjeri kontrola

68. Dodatak 2 ove Smjernice obuhvaća primjere kontrola nad autorizacijom, evidentiranjem, pristupom i usklađenjima, koje se obično koriste u bankinim aktivnostima riznice, trgovanja i kreditiranja.

Inherentna ograničenja interne kontrole

69. MReVS 400⁷ opisuje procedure koje revizor treba primijeniti pri identificiranju, dokumentiranju i testiranju internih kontrola. Pri provođenju toga, revizor je svjestan inherentnih ograničenja interne kontrole. Procijenjeni stepen inherentnih i kontrolnih rizika ne može biti dovoljno nizak da eliminiše potrebu da revizor provede neke dokazne postupke. Neovisno o procjeni stepena inherentnih i kontrolnih rizika, revizor provodi neke dokazne postupke za račune sa značajnim stanjima i klase transakcija.

Razmatranje uticaja faktora okruženja

70. Pri procjeni učinkovitosti određenih kontrolnih procedura, revizor razmatra okruženje u kojem djeluju interne kontrole. Neki od faktora koji se mogu razmatrati uključuju sljedeće:
- organizacijsku strukturu banke i način na koji delegira ovlaštenja i odgovornosti;
 - kvalitet nadzora od strane menadžmenta;
 - nivo i učinkovitost interne revizije;
 - nivo i učinkovitost sistema upravljanja rizicima i pridržavanja standarda;
 - vještine, sposobnosti i integritet ključnih zaposlenika i
 - prirodu i opseg provjera od strane supervizorskih tijela.

Izvođenje dokaznih postupaka

Uvod

71. Kao rezultat procjene stepena inherentnih i kontrolnih rizika, revizor utvrđuje prirodu, vrijeme i stepen dokaznih testova koji treba da se provedu na stanjima pojedinih računa

⁷ Vidjeti fusnotu 5.

i klasama transakcija. Pri izradi tih dokaznih testova, revizor razmatra rizike i faktore koji su oblikovali ustave interne kontrole banke. Nadalje, postoje brojna revizorska razmatranja koja su značajna za ovakva rizična područja na koje revizor obraća pažnju, a opisana su u sljedećim tačkama.

72. MRevS 500 “Revizijski dokaz”⁸ navodi tvrdnje obuhvaćene u financijskim izvještajima, kao što su postojanje, prava i obaveze, nastanak, potpunost, vrednovanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje.

Testiranje tvrdnje potpunosti posebno je važno u reviziji financijskih izvještaja banke, posebno ako se radi o obavezama. Većina revizijskog posla koji se odnosi na obaveze ostalih komercijalnih subjekata može se provesti dokaznim postupcima na recipročnoj populaciji. Bankarske transakcije nemaju istu vrstu redovnog trgovačkog ciklusa, a recipročna populacija nije uvijek neposredno obuhvaćena dokazom. Velika imovina i obaveze mogu se kreirati i realizirati jako brzo te ako nisu obuhvaćene sistemima, mogu se propustiti. U takvim okolnostima, potvrđivanje s trećim stranama i pouzdanost kontrola postaju značajni.

Revizijski postupci

73. Kako bi razmotrio gore navedene tvrdnje, revizor može provesti sljedeće procedure:

- (a) provjeru,
- (b) promatranje,
- (c) upit i potvrđivanje,
- (d) izračunavanje i
- (e) analitičke postupke.

U kontekstu revizije financijskih izvještaja banke, provjera, promatranje, upit i potvrđivanje, izračunavanje te analitički postupci zahtijevaju posebnu pažnju te su opisani u sljedećim tačkama.

Provjera

74. Provjera se sastoji od ispitivanja evidencija, dokumenata ili materijalne imovine. Revizor provodi provjeru kako bi:

- uvjerio se u fizičko postojanje materijalne imovine koju banka posjeduje i
- prikupio neophodno razumijevanje uslova i zahtjeva ugovora (uključujući master ugovore) koji su značajni pojedinačno ili u skupnom smislu, da bi:

⁸ MRevS 500 “Revizijski dokaz” povučen je u decembru 2004. godine kada je revidirani MRevS 500 “Revizijski dokaz” stupio na snagu.

- razmotrio njihovu provedivost, i
- procijenio primjerenost računovodstvenog tretmana.

75. Primjeri gdje se provjera provodi kao revizijska procedura su:

- vrijednosnice;
- ugovori o pozajmicama;
- kolaterali; i
- ugovori o obvezama, kao što su:
 - prodaja i ponovna kupovina imovine, i
 - garancije.

76. Pri provođenju postupaka provjere, revizor uzima u obzir mogućnost da neka imovina koju banka drži može biti u ime trećih stranaka, a ne za vlastitu korist banke. Revizor razmatra da li postoje adekvatne interne kontrole u svrhu pravilnog odvajanja takve imovine od imovine koja pripada banci, i tamo gdje takva imovina postoji, revizor razmatra implikacije na financijske izvještaje. Kao što je navedeno u tački 58, revizor razmatra postojanje imovine treće stranke samo u mjeri u kojoj propust banke da postupi u skladu s obavezama može rezultirati značajno pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima.

Upiti i konfirmiranje

77. Upiti se odnose na traženje podataka od obaviještenih osoba, unutar ili izvan subjekta.

Konfirmiranje se odnosi na odgovaranje na upite o neovisnom potvrđivanju informacija u računovodstvenim evidencijama. Revizor obavlja upite i konfirmiranje kako bi:

- prikupio dokaz o aktivnostima internih kontrola;
- prikupio dokaz o potvrđivanju iznosa, uslova i zahtjeva određenih transakcija, od strane bankinih klijenata i ugovornih strana i
- prikupio informacije koje nisu dostupne direktno iz računovodstvenih evidencija banke.

Banka ima značajne iznose monetarne imovine i obaveza te vanbilansnih obaveza. Eksterno konfirmiranje može biti učinkovita metoda pri utvrđivanju postojanja i potpunosti iznosa imovine i obaveza objavljenih u financijskim izvještajima. Pri odlučivanju prirode i opsega procedura eksternog konfirmiranja koje će obavljati, revizor razmatra bilo koje procedure eksternog konfirmiranja provedene od strane interne revizije. MRevS 505 “Eksterne konfirmacije” pruža smjernice za proces eksternog konfirmiranja.

78. Primjeri područja gdje revizor može koristiti konfirmacije uključuju sljedeće:

- kolateral;

- verificiranje ili prikupljanje neovisnih potvrda o vrijednosti imovine ili obaveza s kojima se ne trguje ili se trguje jedino na “over-the-counter” tržištima;
- imovina, obaveze i buduće kupovine i prodaje pozicija s klijentima i ugovornim stranim stranama kao što su:
 - otvorene derivativne transakcije,
 - nostro i vostro nosioci računa,
 - vrijednosnice u posjedu trećih stranaka,
 - kreditni računi,
 - depozitni računi,
 - garancije, i
 - akreditivi;
- pravna mišljenja o valjanosti bankovnih potraživanja.

Izračunavanje

79. Izračunavanje se odnosi na provjeru aritmetičke tačnosti izvora dokumenata i računovodstvenih evidencija ili provođenje neovisnih kalkulacija. U kontekstu revizije finansijskih izvještaja banke, izračunavanje je korisna procedura za provjeru konzistentnosti primjene modela vrednovanja.

Analitički postupci

80. Analitički postupci sastoje se od analiza značajnih odnosa i trendova uključujući dobijena istraživanja o fluktuacijama i odnosima koji odstupaju od ostalih relevantnih informacija ili predviđenih iznosa. MReVS 520 “Analitički postupci” pružaju smjernice o revizorskom korištenju takve metode.
81. Banka ima pojedinačnu imovinu (naprimjer, kredite i moguće investicije) koja je takve veličine da je revizor razmatra pojedinačno. Međutim, za većinu sredstava, analitički postupci mogu biti korisni iz sljedećih razloga:
- Dva obično najvažnija elementa pri utvrđivanju zarade banke su prihod od kamata i rashod od kamata. Oni su u direktnom odnosu s kamatonosnom imovinom i kamatonosnim obavezama. Kako bi se utvrdila razumnost njihovih odnosa, revizor može ispitivati stepen do kojeg izvješteni prihodi i rashodi odstupaju od iznosa izračunatih temeljem prosječnih stanja i bankinih stopa tokom perioda. Ovo je ispitivanje obično u pogledu imovine i obaveza koje banka koristi u upravljanju svojim poslovanjem. Takvo ispitivanje može, naprimjer, naglasiti postojanje značajnih iznosa sumnjivih i spornih kredita ili neevidentiranih obaveza. Nadalje, revizor može također razmotriti

razumnost bankinih stopa prema tržišnim stopama tokom godine za slične vrste kredita i depozita. U slučaju kredita, dokaz o obračunatim stopama ili dopuštenim iznad nivoa tržišnih stopa može ukazati na postojanje pretjeranog rizika. Kod obaveza depozita, takav dokaz može ukazati na poteškoće u likvidnosti ili finansiranju. Slično, prihod od naknada koji je također značajna komponenta zarade banke, često je u direktnom odnosu s obimom obaveza iz kojih proizlaze zarađene naknade.

- Tačno obrađivanje velikog obima transakcija koje je banka sklopila i revizorova procjena internih kontrola banke mogu imati koristi od pregleda pokazatelja i trendova i opsega do kojeg variraju u odnosu na prethodne periode, budžete i rezultate sličnih subjekata.
- Koristeći analitičke procedure, revizor može uočiti okolnosti koje dovode u pitanje primjerenost pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja, kao što je pretjerana koncentracija rizika u određenim industrijama ili geografskim područjima, i potencijalnu izloženost neusklađenosti kamatnih stopa, valuta i likvidnosti.
- U mnogim zemljama postoji široki spektar statističkih i finansijskih informacija dostupnih od strane regulativnih i ostalih izvora koje revizor može koristiti kako bi proveo detaljan analitički pregled trendova i analizu grupe istovrsnih grupa.

Koristan početni korak pri razmatranju primjerenih analitičkih postupaka jest razmatranje koje informacije i pokazatelje ili indikatore rizika menadžment koristi pri praćenju aktivnosti banke. U Dodatku 3 ove Smjernice navedeni su primjeri najčešće korištenih pokazatelja u bankarskoj industriji.

Specifične procedure koje se odnose na posebne stavke u finansijskim izvještajima

82. Tačke 83-100 određuju tvrdnje koje su uglavnom od posebne važnosti za tipične stavke u finansijskim izvještajima banke. Također opisuju neka od revizijskih razmatranja koja pomažu revizoru u planiranju dokaznih postupaka i predlažu neke od tehnika koje se mogu koristiti za stavke odabrane od strane revizora u svrhu testiranja. Procedure ne predstavljaju iscrpnu listu procedura koje je moguće provesti niti prikazuju minimum zahtjeva koji bi uvijek trebali biti obavljeni.

Stavka finansijskog izvještaja	Tvrdnje u finansijskim izvještajima od posebne važnosti
83.	<p>STANJA S DRUGIM BANKAMA</p> <p>Postojanje</p> <p>Revizor razmatra konfirmacije stanja s trećim stranama. Gdje su stanja s drugim bankama rezultat velikog volumena transakcija,</p>

primitak potvrđenja od tih drugih banaka najvjerojatnije će pružiti uvjerljiviji dokaz postojanja transakcija i nastalih međubankarskih stanja, nego testiranje povezanih internih kontrola. Smjernice za procedure međubankarskog potvrđivanja, uključujući terminologiju i sadržaj potvrđivačkih zahtjeva, mogu se naći u MSRP-i 1000 "Postupci za međubankovno potvrđivanje".

Revizor razmatra da li je potrebno procijeniti naplativost depozita, u svjetlu kreditne sposobnosti depozitne banke. Procedure koje su potrebne u takvoj procjeni slične su onima koje se koriste u reviziji vrednovanja kredita, što se razmatra kasnije u tekstu.

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra predstavljaju li stanja s drugim bankama na dan finansijskih izvještaja stvarno stanje poslovne transakcije ili održavaju li bilo koja značajna variranja od normalnih ili predviđenih nivoa transakcije u koje se primarno ušlo kako bi se prikazalo netačno finansijsko stanje banke ili kako bi se poboljšala likvidnost i pokazatelji imovine (često znano kao "uljepšavanje" engl. window-dressing).

Gdje se "uljepšavanje" pojavljuje u mjeri koja narušava istinit i fer prikaz finansijskih izvještaja, revizor zahtijeva od menadžmenta da prilagodi stanja iskazana u finansijskim izvještajima ili dodatno objavi podatke u bilješkama. Ako menadžment propusti udovoljiti tome, revizor razmatra da li da modificira revizorski izvještaj.

84.

INSTRUMENTI TRŽIŠTA NOVCA

Postojanje

Revizor razmatra da li je potrebna fizička provjera ili potvrđivanje s vanjskim skrbnikom i usklađenje povezanih računa s računovodstvenim evidencijama.

Prava i obaveze

Revizor razmatra izvedivost provjere primitaka povezanih prihoda kao načina utvrđivanja vlasništva. Revizor posebno obraća pažnju na utvrđivanje vlasništva instrumenata koji glase na donosioca. Revizor također razmatra da li postoje bilo kakva terećenja na instrumentu.

Revizor testira postojanje ugovora o prodaji ili budućem reotkupu u svrhu dokaza neevidentiranih obaveza i gubitaka.

Vrednovanje

Revizor razmatra primjerenost tehnika procjene korištenih u svrhu određivanja kreditne sposobnosti izdavatelja.

Mjerenje

Revizor razmatra da li je potrebno provesti testiranje primjerenosti obračunatog prihoda zarađenog po instrumentima tržišta novca, koji se u nekim slučajevima zarađuje putem amortizacije kupljenog diskonta.

Revizor također razmatra:

- Da li je odnos između vrsta vrijednosnica u posjedu i povezanog prihoda razuman i
- Da li su svi značajni dobiti i gubici od prodaje i revalorizacije iskazani u izvještaju u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja (naprimjer, gdje se dobiti i gubici od vrijednosnica za trgovanje tretiraju drugačije od onih od investicijskih vrijednosnica).

85.

VRIJEDNOSNICE KOJE SE DRŽE RADI TRGOVANJA

Dodatak 2 navodi daljnje primjere o razmatranju interne kontrole i revizijskih procedura vezanih uz aktivnosti trgovanja.

Postojanje

Revizor razmatra fizičku provjeru vrijednosnica ili konfirmiranje s vanjskim skrbnikom te usklađenje iznosa s računovodstvenim evidencijama.

Prava i obaveze

Revizor razmatra izvedivost provjere primitaka povezanih prihoda kao načina utvrđivanja vlasništva. Revizor posebno obraća pažnju na utvrđivanje vlasništva instrumenata koji glase na donosioca. Revizor također razmatra da li postoje bilo kakva terećenja na instrumentu.

Revizor testira postojanje ugovora o prodaji ili budućem reotkupu u svrhu dokaza neevidentiranih obaveza i gubitaka.

Vrednovanje

Okviri finansijskog izvještavanja često propisuju različite osnove vrednovanja za vrijednosnice ovisno o tome drže li se radi trgovanja, kao investicijski portfelj ili radi zaštite. Naprimjer, okvir-

finansijskog izvještavanja može zahtijevati da se vrijednosnice za trgovanje vode po tržišnoj vrijednosti, investicijski portfelj po historijskom trošku, koji je predmet pregleda na umanjene i vrijednosnice za zaštitu na istoj osnovi kao predmetna imovina koju štite. Namjera menadžmenta određuje za koje se svrhe drže određene vrijednosnice te shodno tome osnovu za vrednovanje koje će se koristiti. Ukoliko se namjera menadžmenta promijeni, također se mijenja i osnova za vrednovanje. Prema tome, kada se vrijednosnice prenesu iz jedne kategorije u drugu, revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze za potkrepljivanje tvrdnji menadžmenta, a koje se odnosi na promjenu namjere. Mogućnost promjene kategorizacije sredstava pruža menadžmentu priliku za prijevarno finansijsko izvještavanje, s obzirom na to da bi bilo moguće priznati dobit ili izbjeći priznavanje gubitka mijenjajući kategorizaciju određenih vrijednosnica.

Kada se vrijednosnice koje se drže radi trgovanja vode po tržišnoj cijeni, revizor razmatra, da li su vrijednosnice, čija se tržišna vrijednost povećala arbitrarno, prenesene iz investicijskog portfelja (vidjeti tačku 87) prvenstveno kako bi se nerealizirana dobit priznala u prihod.

Revizor također razmatra da li je potrebno ponoviti kalkulaciju procjene i nivo testiranja kontrola banke nad procedurama procjene.

Mjerenje

Revizor također razmatra:

- Dali je odnos između vrsta vrijednosnica u posjedu i povezanog prihoda razuman i
- da li su svi značajni dobiti i gubici od prodaja i revalorizacije iskazani u izvještaju u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja (naprimjer, kada se radi o dobitima i gubicima pri trgovanju vrijednosnicama koji se tretiraju drugačije od onih koji proizlaze iz investicijskih vrijednosnica).

86. (Ona koja uključuje tekuće investicije fondova, naprimjer, skupinu zajmova za preprodaju, kupovinu osigurane imovine.)

OSTALA FINANSIJSKA IMOVINA

Prava i obaveze

Revizor ispituje predmetnu dokumentaciju koja dokazuje kupovinu takve imovine kako bi se utvrdilo da li su sva prava i obaveze, kao što su jamstva i opcije, ispravno evidentirane.

Vrednovanje

Revizor razmatra primjerenost korištenih metoda procjene. S obzirom na to da je moguće da nema tržišta za takvu imovinu, može biti teško prikupiti nezavisan dokaz o vrijednosti. Nadalje, čak i gdje postoji takav dokaz, može biti upitno da li je postojeće tržište dovoljno duboko kako bi se moglo osloniti na kotirane vrijednosti navedene imovine i za bilo koje prebijajuće transakcije zaštite u koje je banka ušla na tim tržištima. Revizor također razmatra prirodu i stepen bilo kakvih pregleda umanjena provedenih od strane menadžmenta i da li su njihovi nalazi reflektirani u procjenama imovine.

87.

INVESTICIJSKI PORTFELJ

U mnogim slučajevima revizija investicijskog portfelja banke se ne razlikuje od revizije investicijskog portfelja nekih drugih subjekata. Međutim, postoje posebni aspekti koji stvaraju određene probleme u pogledu poslovanja banke.

Vrednovanje

Revizor razmatra vrijednost imovine vezano uz vrijednost vrijednosnica, posebno onih vrijednosnica koje nisu utržive. Revizor također razmatra prirodu i stepen bilo kakvih pregleda umanjena provedenih od strane menadžmenta i da li su njihovi nalazi reflektirani u procjenama imovine.

Mjerenje

Kao što je opisano u tački 85, okviri finansijskog izvještavanja često dopuštaju različite osnove procjene vrijednosnica koje se drže u različite svrhe. Ukoliko se vrijednosnice prenesu s trgovačkog računa, revizor utvrđuje da li su bilo kakvi nerealizirani gubici tržišne vrijednosti evidentirani ako je to uslovljeno okvirom finansijskog izvještavanja. Ukoliko evidentiranje nerealiziranih gubitaka nije uslovljeno okvirom finansijskog izvještavanja, revizor razmatra da li je prenos proveden kako bi se izbjegla potreba evidentiranja smanjenja tržišne vrijednosti vrijednosnica.

Revizor također razmatra:

- Dali je odnos između vrsta vrijednosnica u posjedu i povezanog prihoda razuman i
- da li su svi značajni dobitci i gubici od prodaja i revalorizacije iskazani u izvještaju u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja (naprimjer, kada se radi o dobitcima i

gubicima pri trgovanju vrijednosnicama koji se tretiraju drugačije od onih koji proizlaze iz investicijskih vrijednosnica).

88.

ULAGANJA U PODRUŽNICU I PRIDRUŽENA DRUŠTVA

U mnogim se slučajevima revizija bankarskih ulaganja u podružnice i pridružena društva ne razlikuje od revizije takvih ulaganja u ostalim subjektima. Međutim, postoje posebni aspekti koji stvaraju određene probleme u pogledu poslovanja banke.

Vrednovanje

Revizor razmatra implikacije bilo kojeg zakonskog ili praktičnog zahtjeva za banke da pružaju buduću finansijsku podršku kako bi osigurale održavanje poslovanja (i posljedično vrijednosti ulaganja) podružnica i pridruženih društava. Revizor razmatra da li su povezane finansijske obaveze iskazane kao obaveze banke.

Revizor razmatra da li su učinjena primjerena usklađenja kada računovodstvene politike društava, koja se računovodstveno priznaju metodom udjela ili konsolidiraju, nisu istovjetna bančnim.

89. (Uključujući predujmove, mjenice, akreditive, akcepte, garancije i ostale kreditne linije produžene klijentima, kao i one povezane s transakcijama u stranim valutama i aktivnostima tržišta novca.)

- Osobne
- Komercijalne
- Državne
- Domaće
- Strane

KREDITI

Postojanje

Revizor razmatra potrebu za eksternim konfirmiranjem postojanja kredita.

Vrednovanje

Revizor razmatra primjerenost rezerviranja za kreditne gubitke. Revizor razumijeva zakone i regulative koje mogu uticati na iznose koje je utvrdio menadžment. Bazelski odbor objavio je set Prikladnih praksi za računovodstveni tretman i objave kredita, koji pruža smjernice bankama i supervizorima banaka o priznavanju i mjerenju kredita uspostavi rezervacija za kreditne gubitke, objave o kreditnim rizicima i povezana pitanja. One daju poglede supervizora banaka o prikladnim računovodstvenim praksama i objavama kredita banaka i mogu uticati na okvir finansijskog izvještavanja u okviru kojeg banka priprema svoje finansijske izvještaje. Međutim, bankini finansijski izvještaji pripremljeni su u skladu s posebnim okvirom finansijskog izvještavanja i rezervacije za kreditne gubitke moraju biti ustanovljene u skladu s tim okvirom.

Dodatak 2 pruža dodatne informacije o razmatranjima revizora o kreditima.

Glavno pitanje u reviziji jest adekvatnost priznate rezervacije za kreditne gubitke.

U uspostavljanju prirode, opsega i vremena posla koji je potrebno obaviti, revizor razmatra sljedeće faktore:

- Stepen oslanjanja koji je razuman za oslanjanje na bankin sistem klasifikacije kvaliteta kredita, na njene procedure za osiguravanje da je sva dokumentacija ispravno pripremljena, na njene procedure internog pregleda kredita i na rad interne revizije.
- S obzirom na relativan značaj stranog kreditiranja, revizor obično ispituje:
 - informacije na temelju kojih banka procjenjuje i nadgleda rizik zemlje i kriterije (primjerice, specifične pokazatelje klasifikacije i vrednovanja) koje koristi u tu svrhu i
 - da li su, i ako, i od strane koga kreditni limiti doneseni za pojedine zemlje te koji su to limiti i do koje su visine dosegnuti.
- Kompoziciju kreditnog portfelja, s posebnom pažnjom na:
Koncentraciju kredita specifičnim:
 - zajmoprimcima i strankama koje su s njima povezane (uključujući procedure koje su uspostavljene za utvrđivanje takvih povezanosti)
 - komercijalnim i industrijskim sektorima,
 - geografskim područjima,
 - državama,
 - veličinama pojedinih kreditnih izloženosti (nekoliko velikih kredita nasuprot brojnim malim kreditima),
 - trendovima u obimu kredita po glavnim kategorijama, posebno kategorijama koje imaju izrazito značajan rast, i neplaćanjima, neobračunavanju kamata i restrukturiranim kreditima i
 - kreditiranjem povezanih stranaka.

Identificirane potencijalno sumnjive i sporne kredite, s posebnim naglaskom na:

- prethodno iskustvo o gubicima i naplatama, uključujući adekvatnost i pravovremenost rezervacija i otpisa i
- rezultate regulativnih ispitivanja.

Lokalni, nacionalni i međunarodni ekonomski i uslovi okruženja, uključujući ograničenja prenosa stranih valuta koja mogu uticati na otplatu kredita od strane zajmoprimaca.

Dodatno, uz sumnjive i sporne kredite identificirane od strane menadžmenta, i gdje je primjenjivo, od strane regulatora banaka, revizor također razmatra dodatne izvore informacija kako bi odredio kredite koji možda nisu identificirani kao takvi. Oni uključuju:

- različite interno pripremljene liste, kao što su krediti na listi posebne pažnje (engl. watchlist), dospjeli krediti, krediti koji ne generiraju kamatu, krediti po klasifikaciji rizika, krediti internim osobama (uključujući direktore i zaposlenike) i krediti iznad odobrenih limita;
- iskustvo historijskih gubitaka po vrsti kredita i
- one kreditne mape u kojima nedostaju tekuće informacije o zajmoprimcima, garantovima ili osiguranjima.

Prezentiranje i objavljivanje

Banke su obično predmet posebnih zahtjeva za objavama u vezi s kreditima i rezervacijama za kreditne gubitke. Revizor razmatra da li su informacije koje su objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog ili zakonskog izvještavanja.

90.

RAČUNI KOD DEPOZITARA

(a) Općeniti depoziti Potpunost

Revizor ocjenjuje sistem internih kontrola nad računima depozitara. Revizor također razmatra provođenje konfirmiranja i analitičkih postupaka na prosječnim stanjima i kamatnim troškovima kako bi ocijenio primjerenost evidentiranih stanja depozita.

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra da li su obaveze po depozitima klasificirane u skladu s regulativom i primjenjivim računovodstvenim principima.

Kada su obaveze po depozitima osigurane posebnom imovinom, revizor razmatra potrebu za primjerenom objavom.

Revizor također razmatra potrebu za objavom tamo gdje banka ima rizik zbog ekonomske ovisnosti o nekoliko velikih depozitara ili gdje je značajna koncentracija depozita dospjelih unutar specifičnog perioda.

(b) Stavke
u postupku prenosa

Postojanje

Revizor razmatra da li se eliminišu stavke u postupku prenosa između poslovnica, između banke i njenih konsolidirajućih podružnica i između banke i ugovornih strana te da li su usklađujuće stavke adekvatno razmatrane i primjereno računovodstveno evidentirane.

Dodatno, revizor ispituje pojedine stavke koje čine stanja koja nisu raščišćena unutar razumnog vremenskog perioda i također razmatra da li su pripadajuće procedure internih kontrola adekvatne kako bi osigurale da takve stavke nisu privremeno prenesene na druge račune kako bi se izbjeglo njihovo otkrivanje.

91.

KAPITAL I REZERVE

Regulatori banaka posebnu pažnju posvećuju kapitalu i rezervama banke te određivanju opsega bankinog poslovanja. Male promjene u kapitalu ili rezervama mogu imati značajan uticaj na mogućnost banke da nastavi s poslovanjem, posebno ako je blizu dozvoljenih pokazatelja minimalnog kapitala. U takvim slučajevima postoji veći pritisak menadžmentu da se uključi u prijeverno finansijsko izvještavanje kroz krivu klasifikaciju imovine i obaveza ili kroz opisivanje istih kao manje rizičnih nego što to stvarno jesu.

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra da li su kapital i rezerve adekvatni za regulativne potrebe (naprimjer, ispunjavaju li zahtjeve kapitalne adekvatnosti), da li su objave adekvatno izračunate i da li su objave istovremeno primjerene i u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. U mnogim zakonodavstvima od revizora se zahtijeva da izvijesti o širokom rasponu objava o kapitalu banke i njenim kapitalnim pokazateljima, bilo zbog toga što su te informacije uključene u finansijske izvještaje ili zato što postoje zahtjevi za izradom posebnog izvještaja prema supervizorima banaka.

Dodatno, gdje primjenjive regulative ograničavaju raspodjelu zadržanih dobitaka, revizor razmatra da li su ograničenja primjereno objavljena.

92. (Naprimjer, potencijalne obaveze posudbe sredstava i garantiranja plaćanja sredstava klijenata prema trećim osobama.)

Revizor također određuje da li su zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja u pogledu objave skrivenih rezervi ispunjeni. (Vidjeti također tačku 103.)

REZERVACIJE, POTENCIJALNA IMOVINA I POTENCIJALNE OBAVEZE (OSIM DERIVATIVIVNIH I VANBILANSNIH FINANSIJSKIH INSTRUMENTATA)

Potpunost

Mnoga potencijalna imovina i obaveze priznaju se bez pripadajuće obaveze ili imovine (memorandumske stavke). Revizor stoga:

- identificira takve aktivnosti koje imaju potencijal generiranja potencijalne imovine ili obaveza (naprimjer, sekuritizacija);
- razmatra da li je sistem internih kontrola banke adekvatan na način da osigura da su potencijalna imovina ili obaveze nastale iz takvih aktivnosti primjereno identificirane i evidentirane te da postoji dokaz o pristanku klijenta na pripadajuće uslove;
- provodi dokazne postupke kako bi testirao potpunost evidentirane imovine i obaveza. Takve procedure mogu uključivati procedure konfirmiranja, kao i ispitivanja pripadajućeg prihoda od naknada u pogledu tih aktivnosti i određuju se u odnosu na stepen pripadajućeg rizika pojedine vrste potencijalne imovine ili obaveze koja se razmatra;
- pregledava primjerenost iznosa potencijalne imovine i obaveza na kraju perioda, u svjetlu revizorskog iskustva i poznavanja poslovanja tekuće godine i
- prikuplja izjave menadžmenta da su sva potencijalna imovina i obaveze evidentirane i objavljene kako se zahtijeva okvirom finansijskog izvještavanja.

Vrednovanje

Mnoge od tih transakcije su ili kreditni supstituti ili njihovo ispunjenje ovisi o kreditnoj sposobnosti druge strane. Rizici povezani s takvim transakcijama u principu nisu drugačiji od onih navedenih u podnaslovu "Krediti". Revizorski ciljevi i razmatranja od posebne važnosti razmatrani u tački 89 jednako su relevantni i u pogledu ovih transakcija.

Prezentiranje i objavljivanje

Gdje su imovina ili obaveze sekuritizirani ili drugačije ispunjavaju kriterije za računovodstveni tretman kojim se uklanjaju iz bilansa banke, revizor razmatra primjerenost računovodstvenog tretmana i da li su napravljene primjerene rezervacije. Slično, gdje je banka strana u transakciji koja omogućava klijentu uklanjanje imovine ili obaveza iz bilansa klijenta, revizor razmatra da li postoji bilo koja imovina ili obaveza za koju okvir finansijskog izvještavanja zahtijeva prikazivanje u bilansu ili u bilješkama uz finansijske izvještaje.

Iako relevantan okvir finansijskog izvještavanja obično zahtijeva objave takvih obaveza u bilješkama uz finansijske izvještaje prije nego u bilansu, revizor ipak razmatra potencijalan uticaj na kapital banke, finansiranje i profitabilnost, potrebe za priznavanjem takve obaveze te da li to treba biti posebno objavljeno u finansijskim izvještajima.

93. (Naprimjer, ugovori u stranim valutama, swap kamatni i valutni ugovorni, futures ugovori, opcije i ugovori budućih kamatnih stopa.)

DERIVATIVNI I VANBILANSNI FINANSIJSKI INSTRUMENTI
 Mnogi od tih instrumenata razmatraju se kao dio bankinog poslovanja riznice i trgovanja. Dodatak 2 daje više informacija o revizorskim razmatranjima aktivnosti riznice i trgovanja. MSRP 1012 daje daljnje smjernice za transakcije koje uključuju derivative u koje banka ulazi kao krajnji korisnik.

Prava i obaveze

Revizor ispituje osnovnu dokumentaciju koja potkrepljuje takve transakcije s ciljem utvrđivanja da li su sva prava i obaveze kao jamstva i opcije pravilno evidentirani.

Postojanje

Revizor razmatra potrebu konfirmacija otvorenih stanja s trećim stranama, koja se odabiru iz podataka o otvorenim transakcijama koje ima odjeljenje podrške (engl. back office) te s liste odobrenih strana u transakciji, brokera i berzi. Može biti potrebno provesti testove konfirmacija odvojeno za različite proizvode, budući da sistemi možda neće podržavati kombinovani izbor svih transakcija s nekom odabranom stranom u transakciji.

Potpunost

Zbog kontinuiranog razvoja novih finansijskih instrumenata, može se pojaviti nedostatak uspostavljenih procedura između stranaka i unutar banke. Revizor stoga procjenjuje adekvatnost sistema internih kontrola posebno u vezi s:

- adekvatnosti procedura i podjele dužnosti u pogledu podudaranja dokumentacije primljene od stranaka i usklađenosti računa sa strankama; i

i

- adekvatnosti pregleda interne revizije.

Revizor razmatra procjenu adekvatnosti predmetnih sistema internih kontrola, uključujući usklađenost redovnog račun dobiti i gubitka u primjerenim intervalima i procedure usklađenosti na kraju perioda, posebno u pogledu potpunosti i tačnosti knjiženja otvorenih pozicija na kraju perioda. (To zahtijeva da revizor bude upoznat sa standardnim procedurama usklađenosti međubankarskih transakcija.)

Revizor može također smatrati korisnim istražiti transakcije nakon kraja perioda radi prikupljanja dokaza o stavkama koje su trebale biti evidentirane u finansijskim izvještajima na kraju godine. MRevS 560 “Događaji poslije datuma bilansa” pruža smjernice o revizorovim razmatranjima događaja nakon kraja perioda.

Vrednovanje

Ovdje nastaju slična razmatranja kao što nastaju za prethodno opisanu “Ostalu finansijsku imovinu”. Međutim, sljedeća daljnja razmatranja također nastaju.

Derivativi i vanbilansni finansijski instrumenti obično su vrednovani po tržišnoj ili fer-vrijednosti, osim što se, u nekim okvirima finansijskog izvještavanja, instrumenti zaštite vrednuju na istoj osnovi kao i instrumenti koji su predmet zaštite. Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne mora zahtijevati da finansijski instrumenti budu prikazani u bilansu ili može zahtijevati da budu vrednovani po trošku. U takvim slučajevima može postojati obaveza objave tržišne ili fer-vrijednosti derivativa ili vanbilansnih instrumenata u bilješkama uz finansijske izvještaje.

Ako se instrumentom trguje na berzi ulaganja, vrijednost može biti utvrđena putem neovisnog izvora. Ako se transakcijom ne trguje, može se zahtijevati da nezavisni stručnjaci procijene vrijednost.

Nadalje, revizor razmatra potrebu za usklađenjem fer-vrijednosti za finansijske instrumente i adekvatnosti tog usklađenja, kao što su temeljem rezervacija za rizik likvidnosti, rezervacija za rizik

modeliranja i rezervacija za operativni rizik. Revizor razmatra pitanja kao što su sljedeća:

- Primjerenost kurseva, kamatnih stopa ili ostalih tržišnih stopa korištenih na datum finansijskog izvještaja za obračun nerealiziranih dobitaka i gubitaka.
- Primjerenost modela vrednovanja i pretpostavki korištenih za utvrđivanje fer-vrijednosti finansijskih instrumenata otvorenih na datum finansijskog izvještaja. Nadalje revizor razmatra da li su detalji pojedinih ugovora, stope procjene i korištene pretpostavke primjereno unesene u modele.
- Primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika, posebno u pogledu računovodstvenih principa razlikovanja realiziranih i nerealiziranih dobitaka i gubitaka.

Kada je potrebno razmatrati tržišne vrijednosti, a one nisu dostupne, revizor razmatra da li su upotrijebljene primjerene alternativne tehnike vrednovanja temeljene, gdje je primjereno, na trenutnim kamatnim stopama ili kursevima.

Kako su neki od tih instrumenata tek nedavno razvijeni, revizor ispituje njihovo vrednovanje s posebnim nivoom opreza, pri čemu vodi računa o sljedećim faktorima:

- Možda nema pravnih prethodnika u pogledu uslova predmetnih ugovora. To otežava procjenu provedivosti tih uslova.
- Možda postoji relativno malen broj menadžerskog osoblja koji je upoznat s inherentnim rizicima tih instrumenata. To može dovesti do većeg rizika nastanka pogrešaka i većih poteškoća u uspostavljanju kontrola koje bi spriječile pogreške ili ih otkrile i ažurno ispravile.
- Neki od tih instrumenata nisu postojali tokom cijelog ekonomskog ciklusa (tržišta bika i medvjeda, visoke i niske kamatne stope, visoka i niska volatilnost trgovanja i cijena) te stoga može biti teže procijeniti njihovu vrijednost s istim stepenom sigurnosti kao za većinu instrumenata koji su ustaljeni. Slično može biti teško predvidjeti, s dovoljnim stepenom sigurnosti, korelaciju cijena s ostalim instrumentima zaštite koje banka koristi za zaštitu svojih pozicija.

- Modeli korišteni za vrednovanje takvih instrumenata mogu raditi neispravno u abnormalnim tržišnim uslovima.

Mjerenje

Revizor razmatra svrhu zbog koje je transakcija koja rezultira instrumentom sklopljena, posebno da li je ona transakcija trgovanja ili zaštite. Banka je možda trgovala kao principal s ciljem kreiranja pozicije trgovanja ili radi zaštite druge imovine ili je možda trgovala kao posrednik ili broker. Svrha može odrediti primjeren računovodstveni tretman.

Budući da je namira takvih transakcija na budući datum, revizor razmatra da li je do kraja perioda nastao prihod ili rashod koji je trebao biti evidentiran u finansijskim izvještajima.

Revizor razmatra da li je bilo reklasifikacija transakcija/pozicija zaštite i trgovanja koje su mogle biti primarno sklopljene radi ostvarivanja prednosti vremenskih razlika u priznavanju u računu dobiti i gubitka.

Prezentiranje i objavljivanje

U nekim okvirima finansijskog izvještavanja relevantni računovodstveni principi zahtijevaju evidentiranje ukalkuliranih dobitaka i gubitaka od otvorenih pozicija, bez obzira na to da li su navedene pozicije evidentirane u bilansu ili nisu. U drugim okvirima finansijskog izvještavanja postoji samo obaveza objavljivanja potencijalnih obaveza. U ovom drugom slučaju revizor razmatra da li su neevidentirani iznosi toliko značajni da zahtijevaju objavu u finansijskim izvještajima ili modificiranje revizorovog izvještaja.

Sljedeća dodatna razmatranja mogu nastati:

- Revizor razmatra primjerenost računovodstvenog tretmana i prezentacije takvih transakcija u skladu s primjerenijim zahtjevima finansijskog izvještavanja. Gdje takvi zahtjevi imaju drugačiji tretman za transakcije koje su sklopljene u svrhu zaštite, revizor razmatra da li su transakcije primjerenom identificirane i tretirane.
- Neki okviri finansijskog izvještavanja zahtijevaju objavu potencijalnih rizika od otvorenih pozicija kao što su, na primjer, ekvivalent kreditnom riziku i zamjenska vrijednost otvorenih vanbilansnih instrumenata.

94

PRIHOD OD KAMATA I RASHOD OD KAMATA Mjerenje

Prihod i rashod od kamata uobičajeno čine dvije glavne stavke u računu dobiti i gubitka banke. Revizor razmatra:

- postoje li zadovoljavajuće procedure za primjereno evidentiranje ukalkuliranih prihoda i rashoda na kraju godine;
- procjenu adekvatnosti sistema internih kontrola i
- upotrebu analitičkih procedura u procjeni razumnosti objavljenih iznosa. Takve tehnike uključuju usporedbu objavljenih kamatnih prinosa u procentima u odnosu na:
 - tržišne stope,
 - stope centralne banke,
 - stope koje se reklamiraju (po vrstama kredita ili depozita), i
 - između portfelja.

U provođenju takvih usporedbi koriste se prosječne stope u upotrebi (naprimjer, po mjesecima) kako bi se izbjegla odstupanja uzrokovana promjenama u kamatnim stopama.

Revizor razmatra primjerenost politike primijenjene na priznavanje prihoda po nenaplativim kreditima, posebno gdje takav prihod nije naplaćen u kratkoročnom periodu. Revizor također razmatra da li je priznavanje prihoda po nenaplativim kreditima u skladu s politikom banke, kao i sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

95.

REZERVISANJA ZA KREDITNE GUBITKE Mjerenje

Glavna revizorska razmatranja u ovom području razmatrana su prethodno pod podnaslovom "Kreditni". Uobičajeno, rezervisanja imaju dva oblika, prvenstveno specifične rezervacije u pogledu identificiranih gubitaka po individualnim kreditima i opće rezervacije za pokriće gubitaka koji, iako postoje, nisu specifično identificirani. Revizor procjenjuje adekvatnosti takvih rezervisanja temeljem faktora kao što su prošlo iskustvo i ostale relevantne informacije te razmatranja da li su specifična ili opća rezervisanja adekvatna za apsorpciju procijenjenih kreditnih gubitaka povezanih s kreditnim portfeljem. Dodatak 1 ovoj Smjernici sadrži primjere detaljnih procedura za ocjenu rezervisanja po kreditnim

gubicima. U nekim zemljama nivo općih rezervisanja propisan je lokalnim propisima. U tim zemljama revizor utvrđuje da li je objavljeni trošak rezervisanja izračunat u skladu s tim propisima. Revizor također razmatra adekvatnost objava u finansijskim izvještajima, i kada rezervisanja nisu adekvatna, implikacije na revizorovo izvješće.

96. PRIHOD OD NAKNADA I PROVIZIJA Potpunost

Revizor razmatra da li su iznosi koji su evidentirani potpuni (tj. da li su sve individualne stavke evidentirane). U tom pogledu, revizor razmatra korištenje analitičkih procedura u procjeni razumnosti objavljenih iznosa.

Mjerenje

Revizor razmatra pitanja kao što su sljedeća:

- odnosi li se prihod na period pokriven finansijskim izvještajima i da li su iznosi koji se odnose na budući period odgođeni;
- da li je prihod nadoknativ (to se razmatra kao dio revizorskih procedura kreditnog pregleda gdje se naknade dodaju otvorenim kreditnim stanjima) i
- da li je prihod knjižen u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

97. REZERVACIJA ZA POREZE NA PRIHODE

Mjerenje

Revizor se upoznaje s posebnim poreznim pravilima primjenjivim na banke u zakonodavstvu u kojem je locirana banka koja izvještava. Revizor također razmatra da li su ostali revizori, na čiji rad se namjerava osloniti u pogledu inozemnih operacija banke, slično upoznati s propisima u svojim zakonodavstvima. Revizor se upoznaje s poreznim ugovorima između različitih zakonodavstava u kojima banka posluje.

98. TRANSAKCIJE S POVEZANIM STRANKAMA

Prezentiranje i objavljivanje

Okviri finansijskog izvještavanja često zahtijevaju objave postojanja povezanih stranaka i transakcija s njima. Transakcije s povezanim strankama mogu nastati u svakodnevnom poslovanju banke. Naprimjer, banka može produžiti kredit svojim zaposlenicima ili

direktorima ili subjektima koji su u vlasništvu ili pod kontrolom zaposlenika ili direktora. Revizor je svjestan rizika da, gdje takve transakcije kreditiranja s povezanim strankama postoje, uobičajene mjere bankarskog opreza, kao što su kreditna procjena i zahtjevi za osiguranjima, možda neće biti pravilno primjenjivane. Revizor se upoznaje s primjenjivim regulativnim zahtjevima za kreditiranje povezanih stranaka i provodi procedure identificiranja kontrola banke nad kreditiranjem povezanih stranaka, uključujući odobravanje produžetka kreditiranja povezanih stranaka i praćenje izvršenja kredita povezanih stranaka.

Ostale transakcije s povezanim strankama koje mogu nastati u svakodnevnom poslovanju banke uključuju depozite i ostale transakcije s direktorima, zaposlenicima ili povezanim društvima. Banka također može garantirati za kredit ili drugo finansijsko poslovanje povezanih društava. Garancija može biti formalizirana u pisanoj formi ugovora ili može biti neformalna. Neformalne garancije mogu biti usmeni dogovori ili "razumije se" dogovori temeljem historijskih rezultata povezanog društva ili rezultata poslovne kulture u kojoj banka posluje. Takvi ugovori, bilo formalni ili neformalni, posebno se razmatraju kada se garancija odnosi na nekonsolidirajuće povezano društvo, budući da se garancija ne objavljuje u konsolidovanim finansijskim izvještajima banke. Revizor upućuje upite menadžmentu i pregledava zapisnike menadžmenta kako bi ustanovio da li postoje takve garancije i dali su objave o garancijama u finansijskim izvještajima banke primjerene.

Vrednovanje

Transakcije s povezanim strankama također mogu nastati iz pokušaja menadžmenta u izbjegavanju nepovoljnih situacija. Naprimjer, menadžment banke može prebaciti problematičnu imovinu u nekonsolidirajuće povezano društvo na ili pred kraj perioda ili prije pregleda od strane regulatora da izbjegne nedostatke u rezervacijama za kreditne gubitke ili da izbjegne kritike o kvalitetu imovine. Revizor razmatra pregledavanje transakcija koje uključuju povezane stranke koje su evidentirane kao transakcije prodaje da utvrdi postoje li neevidentirane obaveze povratne nadoknade (engl. recourse).

Izjave menadžmenta ili ostalih obično se zahtijevaju radi razumijevanja poslovne svrhe pojedine transakcije. Takve se izjave ocjenjuju u svjetlu navodnih motiva i drugih revizijskih dokaza. Radi dobijanja kompletnog razumijevanja transakcije, pojedine okol-

nosti mogu iziskivati razgovor s povezanom strankom, njenim revizorom ili drugim osobama kao što su pravni savjetnici koji s upoznati s transakcijom. MRevS 580 “Izjave menadžmenta” daje daljnje smjernice o upotrebi izjava menadžmenta.

99.

FIDUCIJARNE AKTIVNOSTI

Potpunost

Revizor razmatra da li su svi prihodi banke od takvih aktivnosti evi dentirani i fer iskazani finansijskim izvještajima banke. Revizor također razmatra da li su za banku nastale bilo koje materijalne obaveze kršenjem njenih fiducijarnih dužnosti, uključujući čuvanje imovine, a koje nisu objavljene.

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra zahtijeva li okvir finansijskog izvještavanja objave o prirodi i opsegu fiducijarnih aktivnosti u bilješkama uz finansijske izvještaje te da li su zahtijevane objave napravljene.

100. (Uključujući, gdje je primjenjivo, izjavu o računovodstvenim politikama.)

BILJEŠKE UZ FINANSIJSKE IZVJEŠTAJE

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra da li su bilješke uz finansijske izvještaje banke u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Izveštavanje o finansijskim izvještajima

101. Pri izražavanju mišljenja o finansijskim izvještajima banke, revizor:

- vodi se bilo kojim posebnim formatima i terminologijom specificiranom zakonom, od strane regulativnih tijela, profesionalnih tijela i industrijskom praksom i
- utvrđuje dali su provedena usklađenja u izvještajima stranih podružnica i ovisnih društava koji su uključeni u konsolidovane finansijske izvještaje banke, kako bi ih se dovelo u sklad s okvirom finansijskog izvještavanja prema kojem banka izvještava. To je posebno važno u slučaju banaka, zbog velikog broj država u kojima te podružnice i ovisna društva mogu biti locirani, te činjenica da u većini država lokalna regulativa propisuje posebne računovodstvene principe primjenjive primarno na banke. To može dovesti do značajnijeg odstupanja od računovodstvenih principa koje primjenjuju podružnice i ovisna društva, nego što isto ima učinak u slučajevima komercijalnih subjekata.

102. Finansijski izvještaji banaka pripremljeni su u kontekstu zakonskih i regulativnih zahtjeva koji su primjenjivi u različitim državama i uz primjenu računovodstvenih po-

litika koje su pod uticajem takvih regulativa. U nekim zemljama okvir finansijskog izvještavanja za banke (bankarski okvir) značajno je drugačiji od okvira finansijskog izvještavanja za ostale subjekte (općeniti okvir). Kada se od banke zahtijeva priprema jednog seta finansijskih izvještaja koji je u skladu s oba okvira, revizor može izraziti potpuno nemodifikovano mišljenje jedino ako su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu s oba okvira. Ako su finansijski izvještaji u skladu sa samo jednim od okvira, revizor izražava nemodifikovano mišljenje u pogledu usklađenosti s tim okvirom i izražava modifikovano ili negativno mišljenje u pogledu usklađenosti s drugim okvirom. Kada se od banke zahtijeva usklađenost s bankarskim okvirom, a ne općim okvirom, revizor razmatra potrebu da se referira na to u odjeljku za isticanje pitanja.

103. Banke često prezentiraju dodatne informacije u godišnjim izvještajima koji također uključuju revidirane finansijske izvještaje. Ove informacije često uključuju detalje bankinog kapitala prilagođenog riziku i ostale informacije vezane uz stabilnost banke te dodatno bilo koje druge objave u finansijskim izvještajima. MRevS 720 "Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje" pruža smjernice o procedurama koje je potrebno poduzeti u pogledu tih dodatnih informacija.

Dodatak 1:**Rizici i pitanja u pogledu prevara i ilegalnih djelovanja**

Tačka 26 ove Smjernice indicira neka općenita razmatranja u pogledu prevara. Ona su također detaljno razmatrana u MRevS-u 240 “Odgovornost revizora u razmatranju prevare i pogreške u reviziji finansijskih izvještaja”.⁹ MRevS 240 zahtijeva od revizora da razmotri indiciraju li faktori rizika prevara primjenjivi na banke mogućnost ili prijevarnog finansijskog izvještavanja ili zloupotrebe imovine. Dodatak 1 MRevS-ovima daje indicaciju općih faktora rizika prevara. Ovaj Dodatak daje primjere faktora rizika prevara primjenjive na banke.

Rizik aktivnosti prevara ili ilegalnih djelovanja nastaje u bankama, unutar institucije i izvana. Među mnogim aktivnostima prevara ili ilegalnih djelovanja s kojima se banke mogu susresti su prevare ispisivanja čekova, krivotvoreno kreditiranje i transakcije trgovanja, pranje novca i zloupotreba imovine banke. Aktivnosti prevara mogu također uključivati tajni dogovor menadžmenta banaka i njihovih klijenata. Osobe koje provode aktivnosti prevara mogu pripremiti lažne evidencije i evidencije koje navode na krive zaključke kako bi opravdali neprimjerene transakcije i sakrili ilegalne aktivnosti. Prijevarno finansijsko izvještavanje je drugo ozbiljno razmatranje.

Nadalje, banke se susreću s kontinuiranom prijetnjom kompjuterskih prevara. Kompjuterski hakeri i ostali koji mogu ostvariti neautorizirani pristup bankarskim kompjuterskim sistemima i bazama informacija mogu zloupotrebom prebaciti sredstva na osobne račune i ukrasti privatne informacije o instituciji i njenim klijentima. Također, kao što je slučaj u svim poslovanjima, prevare i kriminalne aktivnosti obavljene od strane autoriziranih korisnika unutar banaka čine posebno razmatranje.

Vjerovatnije je da će prevara biti počinjena u bankama koje imaju ozbiljne nedostatke u korporativnom upravljanju i internim kontrolama. Značajni gubici usljed prevara mogu nastati iz sljedećih kategorija propusta u korporativnom upravljanju i internim kontrolama:

- Nedostatak adekvatnog nadzora i odgovornosti od strane menadžmenta i propust u razvoju jake kulture kontrola unutar banke. Glavni gubici usljed prevara često nastaju kao posljedica nedostatka pažnje od strane menadžmenta i nebrige u kulturi kontrolisanja banke, nedovoljnih smjernica i nadzora od osoba zaduženih za upravljanje i rukovođenje te nedostatka jasne odgovornosti menadžmenta kroz dodjeljivanje uloga i odgovornosti. Takve situacije također mogu uključivati nedostatak primjerenih poticaja menadžmentu za obavljanje stroge linije supervizije i održavanje visokog nivoa kontrolne osviještenosti unutar poslovnih područja.
- Neadekvatno priznavanje i procjena rizika određenih bankarskih aktivnosti, bilo bilansnih ili vanbilansnih. Kada rizici novih proizvoda i aktivnosti nisu adekvatno procijenjeni i kada kontrolni sistemi koji funkcionišu dobro za jednostavnije tradicionalne proizvode nisu ažurirani da adresiraju novije kompleksne proizvode, banka može biti izložena većem riziku gubitaka usljed prevara.

⁹ Vidjeti fusnotu 2.

- Nedostatak ili propust ključnih kontrolnih struktura i aktivnosti, kao što su podjela odgovornosti, odobrenja, verifikacije, usklađenja i pregledi operativnog poslovanja. Posebno, nedostatak podjele odgovornosti igrao je glavnu ulogu u aktivnostima prevara koje su rezultirale značajnim gubicima u bankama.
- Neadekvatna komunikacija informacija između nivoa menadžmenta unutar banke, posebno komunikacija problema prema višim pozicijama. Kada politike i procedure nisu primjereno priopćene svim zaposlenicima uključenima u aktivnosti, kreira se okruženje koje može poticati aktivnosti prevara. Nadalje, prevare mogu proći neotkrivene kada informacije o neispravnim aktivnostima, koje bi trebale biti date na znanje višem nivou menadžmenta, nisu priopćene na primjeren nivo, sve dok problem ne postane ozbiljan.
- Neadekvatni ili neefikasni revizijski programi i aktivnosti nadgledanja interne revizije.

Kada interna revizija ili ostale aktivnosti nadgledanja nisu dovoljno rigorozne da identificiraju i izvijeste o kontrolnim nedostacima, prevara u bankama može ostati neotkrivena. Kada nisu uspostavljeni adekvatni mehanizmi koji bi osigurali da menadžment ispravi propuste o kojima je izvijestio revizor, s prevarom se može nastaviti.

Tabela u nastavku i razmatranja u ovom Dodatku daju primjere faktora rizika prevara.

	Prikupljanje depozita	Trgovanje	Kreditiranje
Prevare menadžmenta i zaposlenika	Kamuflaža depozitara Neevidentirani depoziti Krađa depozita klijenata ili investicija, posebno s neaktivnih računa	Netržišni krugovi Transakcije s povezanim strankama Brokerski poticaji Lažne transakcije Neevidentirane transakcije Zakašnjela alokacija transakcija Zloupotreba diskrecijskih računa Korištenje nedostataka u procedurama uspoređivanja Pogrešno označavanje evidencija Tajni dogovor u provođenju vrednovanja (krugovi vrednovanja) Krađa ili zloupotreba kolaterala koji se drže kao osiguranje	Kreditni fiktivnim zajmoprimcima Upotreba nominalnih društava Transformacija depozita Transakcije s povezanim društvima Poticaji i podmićivanje Upotreba paralelnih organizacija Transformacija izvora Prodaja preuzetih kolaterala ispod tržišnih cijena Podmićivanje kako bi se dobilo oslobađanje osiguranja ili kako bi se smanjio iznos koji se traži Krađa ili zloupotreba kolaterala koji se drže kao osiguranje

Vanjske prevare	Pranje novca Krivotvorene instrukcije Krivotvorenje valuta ili nacрта Krivotvorena upotreba perioda korištenja čekova (pravljenje čekova)	Krivotvorena skrbička prodaja Lažne informacije ili dokumenti o drugim stranama	Lažno predstavljanje i lažne informacije o kreditnim aplikacijama i naknadno dostavljenim dokumentima Dvostruko založno pravo nad kolateralima Krivotvorena vrednovanja (dokumenti o zemljištu) Krivotvoreni ili bezvrijedni kolateral Zloupotreba kreditnih sredstava od strane agenta/klijenta Neautorizirana prodaja kolaterala
------------------------	--	--	---

Faktori rizika prevara u pogledu ciklusa prikupljanja depozita

Kamuflaža depozitara

(Skrivanje identiteta depozitara, moguće putem transformacije sredstava ili pranjem novca.)

- Slična ili istovjetna imena kroz različite račune.
- Offshore društva depozitara s nejasno definisanim poslovanjem ili o kojima postoji malo detalja.

Neevidentirani depoziti

- Bilo koji dokaz o uzimanju depozita od strane bilo kojeg društva za koje postoje detalji o uredima, bilo da su dio banke ili ne.
- Dokumentacija koja se čuva u uredima menadžmenta za koju se tvrdi da nema veze s poslovanjem banke ili agresivni odgovori u pogledu takvih dokumenata

Krada depozita/ulaganja klijenata

- Klijenti s aranžmanima “zadrži poštu” koji imaju jedino povremene kontakte s bankom.
- Nema nezavisnih razrješenja pritužbi klijenta ili pregleda “zadrži poštu” računa.

Faktori rizika prevara u pogledu ciklusa trgovanja Netržišni krugovi/transakcije s povezanim strankama

- Nema spot pregleda cijena po kojima su transakcije sklopljene.
- Neobičan nivo aktivnosti s pojedinom strankom.

Brokerski poticaji

- Veliki nivo poslovanja s pojedinim brokerom.
- Neobični trendovi u brokerskim naknadama.

Lažne transakcije

- Značajan broj poništenih transakcija.
- Neobično velik obim nenamirenih transakcija.

Neevidentirane transakcije

- Veliki nivo dobiti po pojedinom trgovcu (dileru) u pogledu navedene strategije trgovanja.
- Značajan broj nepovezanih konfirmacija stranaka.

Odgodena alokacija transakcija

- Nema oznake vremena na zaključnicama ili pregleda vremena knjizenja.
- Izmjena ili pisanje preko detalja na zaključnicama.

Zloupotreba diskrecijskih računa

- Neobični trendovi po pojedinim diskrecijskim računima.
- Posebni dogovori za izradu i izdavanje izvoda.

Pogrešno označavanje evidencija

- Nema detaljnih politika i smjernica za vrednovanje.
- Neobični trendovi u vrijednostima pojedinih evidencija.

Faktori rizika prevara u pogledu ciklusa kreditiranja

Kreditni fiktivnim zajmoprimcima/transakcije s povezanim društvima

- “Tanke” kreditne mape s površnim, nepotpunim finansijskim informacijama, lošom dokumentacijom ili pak rukovodstvo tvrdi da je zajmoprimac dobrostojeći i neupitno kreditno sposoban.
- Vrednovanja koja se čine visokima, procjenitelji korišteni izvan uobičajeno dozvoljenih područja ili isti procjenitelj korišten na brojnim aplikacijama.
- Velika produženja ili revidirani uslovi kada zajmoprimac ne podmiruje obaveze na vrijeme.

Transformacija depozita ili povratno (engl. back-to-back) kreditiranje

Bankovni depozit položen od strane druge banke, koji se koristi kao osiguranje kredita korisnika kojeg navede prijeverni član osoblja prve banke koji skriva činjenice da je depozit založen.

- Založna prava nad depozitima (objavljeno u konfirmacijama koje su posebno tražile objavu takvih založnih prava).
- Dokumentovanje mapa koje se drže u uredima direktora ili starijeg menadžmenta izvan uobičajenog područja arhiviranja, depoziti kontinuirano prolongirani ili plasirani čak i kada je likvidnost mala.

Upotreba nominalnih društava/transakcije s povezanim društvima

- Kompleksne strukture koje su tajno skrivene.
- Nekoliko klijenata s jedinim ugovorom, koje obrađuje isključivo jedan zaposlenik.
- Partnerstva s ograničenom odgovornošću bez potpune objave vlasništva ili s kompleksnom strukturom zajedničkog vlasništva.

Poticaji i podmićivanje

- Pretjerani iznosi poslovanja generirani od strane pojedinih kreditnih referenata.
- Jaka preporuka direktora ili kreditnog referenta ali nedostatni podaci ili dokumentacija u kreditnoj mapi.
- Indikacije sedmičnih kontrola dokumentacije, naprimjer, davanja sredstava prije nego što je dokumentacija kompletna.

Upotreba paralelnih organizacija

(Društva pod zajedničkom kontrolom direktora/dioničara)

- Neočekivano podmirenje problematičnih kredita kratko prije kraja godine ili prije dolaska revizije ili neočekivano novo kreditiranje blizu kraja perioda.
- Promjene u načinu poslovanja s relevantnim organizacijama.

Transformacija izvora

(Metode korištene za skrivanje korištenja sredstava banke da bi se napravili navodni povrati kredita)

- Krediti koji iznenadno postaju naplativi kratko prije kraja perioda ili prije posjete revizora.

- Transakcije s društvima unutar grupe ili s njihovim povezanim društvima gdje je poslovna svrha nejasna.
- Nedostatak analize novčanog toka koja potkrepljuje generiranje prihoda i mogućnost plaćanja zajmoprimca.

Lažno predstavljanje i lažne informacije na kreditnim aplikacijama/dvostruko založno pravo kolaterala/krivotvorena vrednovanja/krivotvoreni ili bezvrijedni kolateral

- Nema procjena s terena ili posjeta zajmoprimca.
- Poteškoće u dobijanju potvrđnih referenci za pojedinca, nekonzistentna ili nedostatna dokumentacija i nekonzistentnosti u osobnim detaljima.
- Procjenitelj izvan područja u kojem se nekretnina nalazi.
- Procjena je naručena i primljena od strane zajmoprimca, a ne kreditora.
- Nedostatak verifikacije zaloga da bi se potvrdile pozicije zaloga i prioriteta.
- Nedostatak fizičke kontrole kolaterala koji zahtijeva fizičko posjedovanje za osiguranje kredita (naprimjer, nakit, obveznice na donositelja i umjetnička djela).

Dodatak 2:**Primjeri razmatranja internih kontrola i procedura dokaznih postupaka za dva područja bankarskog poslovanja**

1. Interne kontrole i dokazne procedure navedene u nastavku niti predstavljaju sveobuhvatnu listu kontrola i procedura koje je potrebno obaviti, niti predstavljaju bilo koje minimalne zahtjeve koje je potrebno ispuniti. One radije pružaju smjernice o kontrolama i procedurama koje revizor može razmotriti pri razmatranju:
 - (a) poslovanja riznica i trgovanja i
 - (b) kredita i predujmova.

Poslovanje riznice i trgovanja Uvod

2. Poslovanje riznice, u ovom kontekstu, predstavlja sve aktivnost koje se tiču kupovine, prodaje, posudbe ili plasiranja finansijskih instrumenata. Finansijski instrumenti mogu biti vrijednosnice, instrumenti tržišta novce, ili derivativni instrumenti. Banke uobičajeno ulaze u takve transakcije za svoju upotrebu (naprimjer, za svrhu zaštite rizičnih izloženosti) ili za zadovoljavanje klijentskih potreba. Također, one provode, u većoj ili manjoj mjeri, aktivnosti trgovanja. Trgovanje može biti definisano kao kupovina i prodaja (ili generiranje i zatvaranje) finansijskih instrumenata (uključujući derivative) s namjerom generiranja dobitka od promjene parametara tržišnih cijena (naprimjer, kurseva stranih valuta, kamatnih stopa, cijena dionica) tokom vremena. Banke upravljaju i kontrolišu svojim aktivnostima riznice, temeljem različitih rizika, prije nego temeljem pojedinog tipa finansijskog instrumenta. Revizor uobičajeno prihvaća isti pristup kada prikuplja revizijski dokaz. MSRP 1012 daje smjernice o revizorskim implikacijama derivativa stečenih od strane banke kao krajnjeg korisnika.

Razmatranja internih kontrola

3. Općenito, poslovanje riznice uključuje transakcije koje se evidentiraju IT sistemima. Rizik od pogreške obrađivanja takvih transakcija obično je nizak pod uslovom da su obrađene pouzdanim sistemima. Posljedično, revizor testira da li su glavne kontrole obrade i procedure efektivne, prije ocjene nivoa inherentnih i kontrolnih rizika kao niskih. Tipične kontrole u okruženju riznice navedene su u nastavku. One uključuju kontrole koje se odnose na poslovni rizik banaka i ne predstavljaju nužno kontrole koje se odnose na revizijski rizik i revizorova testiranja s ciljem procjene inherentnih i kontrolnih rizika.

Tipična pitanja o kontrolama Strateške kontrole

4. Da li su osobe zadužene za upravljanje uspostavile formalnu politiku poslovanja riznice banke koja sadrži:

- autorizirane aktivnosti i proizvode kojima banka može trgovati u svoje ime ili u ime trećih osoba, idealno prikazane po proizvodu ili rizičnoj grupi;
- tržišta na kojima se odvijaju aktivnosti trgovanja, to mogu biti regionalna tržišta, neuređena tržišta (OTC) nasuprot uređenim tržištima;
- procedure za mjerenje, analiziranje, nadzor i kontrolisanje rizika;
- opseg dozvoljenih rizičnih pozicija, nakon uzimanja u obzir rizika koji se smatraju prihvatljivim;
- primjerene limite i procedure pokrivanja viškova iznad definisanih limita;
- procedure, uključujući dokumentaciju koja mora biti kompletirana prije nego što su novi proizvodi ili aktivnosti uvedeni;
- vrstu i učestalost izvještavanja osoba zaduženih za upravljanje i
- plan i učestalost revidiranja, ažuriranja i odobrenja politike?

Operativne kontrole

5. Postoji li primjerena podjela dužnosti između front i back office-a?
6. Da li su sljedeće aktivnosti poduzete neovisno o front office-u ili back office-u:
 - konfirmacije trgovanja;
 - evidentiranje i usklađenja pozicija i rezultata;
 - vrednovanja trgovanja ili neovisna verifikacija tržišnih cijena i
 - namira trgovanja?
7. Da li su zaključnice unaprijed numerisane (ako nisu automatski generirane)?
8. Ima li banka kodeks poslovanja za svoje dilere koji razmatra sljedeće:
 - zabranu dilerima trgovanja za vlastiti račun;
 - ograničavanje primanja poklona i aktivnosti reprezentacije;
 - povjerljivost informacija klijenata;
 - identifikaciju odobrenih stranaka i
 - procedure pregleda aktivnosti dilera od strane menadžmenta?
9. Da li su politike nagrađivanja strukturisane na način da izbjegavaju poticanje prevelikog preuzimanja rizika?
10. Da li su novi proizvodi uvedeni tek nakon što su prikupljena primjerena odobrenja i uspostavljene adekvatne procedure i sistemi kontrole rizika?

Limiti i aktivnosti trgovanja

11. Ima li banka sveobuhvatan set limita uspostavljen radi kontrole tržišnih, kreditnih i rizika likvidnosti, za cijelu instituciju, poslovne jedinice i pojedine dilere? Neki uobičajeno korišteni limiti su nominalni ili limiti obima (po valutama ili strankama), stop loss limiti, gap limiti ili limiti dospjeća, limiti namire i value-at-risk limiti (za oboje, tržišne i kreditne rizike).
12. Da li su limiti alocirani rizicima u skladu sa sveukupnim limitima banke?
13. Znaju li svi dileri svoje limite i njihovu upotrebu? Smanjuje li svaka nova transakcija odmah dostupne limite?
14. Da li su implementirane procedure koje pokrivaju prekoračenja limita?

Procjena i upravljanje rizicima

15. Postoji li nezavisna funkcija upravljanja rizicima (nekad se zove Middle Office) za mjerenje, monitoring i kontrolisanje rizika? Izvještava li direktno osobama zaduženim za upravljane ili višem menadžmentu?
16. Koja metoda je uspostavljena za mjerenje rizika koji proizlaze iz aktivnosti trgovanja (naprimjer, limiti pozicije, limiti senzitivnosti, value at risk limiti itd.)?
17. Da li su sistemi kontrole i upravljanja rizicima adekvatno opremljeni da mogu nositi obim, kompleksnost i rizik aktivnosti riznice?
18. Pokriva li sistem upravljanja rizicima sve portfelje, sve proizvode i sve rizike?
19. Postoji li primjerena dokumentacija za sve elemente sistema rizika (metodologija, kalkulacije, parametri)?
20. Da li su svi trgovački portfelji revalorizirani i da li su izloženosti rizicima izračunate redovno i najmanje dnevno za aktivne operacije trgovanja?
21. Razmatraju li se redovno, dokumentuju i kontinuirano ažuriraju modeli upravljanja rizicima, metodologije i pretpostavke, korišteni za mjerenje rizika te za izloženosti limita, kako bi se uzeli u obzir izmijenjeni parametri itd.?
22. Da li su obavljena i testirana analiziranja stresnih situacija i scenarija “najgori slučaj” (koji uzimaju u obzir nepovoljne tržišne događaje kao neobične promjene u cijenama ili volatilnosti, tržišnu nelikvidnost ili stečaj glavne stranke)?
23. Prima li menadžment pravovremene i smislene izvještaje?

Konfirmacije

24. Ima li banka pisane procedure u upotrebi:
 - za neovisnu otpremu unaprijed numeriranih izlaznih konfirmacija strankama za sve transakcije sklopljene od strane dilera;

- za nezavisna primanja svih ulaznih konfirmacija i njihovo uspoređivanje s unaprijed numerisanim kopijama internih zaključnica trgovanja;
- za neovisnu usporedbu potpisa na ulaznim konfirmacijama s potpisnim kartonima;
- za neovisno konfirmiranje svih transakcija za koje ulazne konfirmacije nisu zaprimljene i
- za neovisno naknadno praćenje odstupanja na primljenim konfirmacijama?

Namira transakcija

25. Da li su instrukcije o namiri razmijenjene sa strankom u pisanoj formi, upotrebom ulaznih i odlaznih konfirmacija?
26. Da li su instrukcije o namiri uspoređene s ugovorima?
27. Da li su namire provele isključivo adekvatno autorizirane osobe koje su neovisne o iniciranju i evidentiranju transakcija te isključivo jedino temeljem autoriziranih pisanih instrukcija?
28. Obavještava li se o predviđenim namirama (primici i plaćanja) odjeljenje namire dnevno i u pisanom obliku, tako da se dvostruki zahtjevi i propusti primanja plaćanja mogu promptno detektirati i naknadno provjeriti?
29. Da li su knjigovodstvena evidentiranja, ili pripremljena, ili uspoređena s potkrepljujućom dokumentacijom, od strane operativnih zaposlenika koji nisu ujedno oni koji čuvaju dokumentaciju o nekompletiranim ugovorima ili koji provode novčane funkcije?

Knjiženja

30. Generiraju li se izvještaji o izuzećima za prekoračenja limita, iznenadna povećanja u obimu trgovanja od strane jednog trgovca, klijenta ili stranke, transakcije po neobičnim ugovornim stopama itd.? Nadgleda li se navedeno promptno i nezavisno o dileru?
31. Ima li banka pisane procedure koje zahtijevaju:
 - evidentiranje svih korištenih i nekorištenih zaključnica trgovanja;
 - da neovisni sudionik promptno evidentira sve transakcije u knjigovodstvenim evidencijama, uključujući procedure identificiranja i ispravljanja odbijenih transakcija;
 - dnevno usklađenje dilerove pozicije i profita s računovodstvenim evidencijama i promptno ispitivanje svih razlika i
 - redovno izvještavanje menadžmenta o primjerenim detaljima kako bi se omogućilo nadgledanje prethodno navedenih limita?

32. Provode li se sva usklađenja nostro i vostro računa, učestalo i od strane zaposlenika koji su neovisni o funkciji namire?
33. Pregledavaju li se prelazni računi redovno?
34. Ima li banka računovodstveni sistem koji omogućava pripremanje izvještaja koji pokazuju njene spot, termenske, neto otvorene i ukupne pozicije za različite vrste proizvoda, naprimjer:
 - po kupovinama i prodajama, po valutama;
 - po datumima dospijeća, po valutama i
 - po strankama, po valutama?
35. Revaloriziraju li se otvorene pozicije periodično (naprimjer, dnevno) na tekuće vrijednosti temeljem kotiranih stopa ili stopa dobijenih direktno od nezavisnih izvora?

Opće revizijske procedure

36. Određene revizijske procedure primjenjive su na okruženje u kojemu se obavljaju aktivnosti riznice. Kako bi se razumjelo to okruženje, revizor inicijalno prikuplja razumijevanje:
 - raspona, obima, kompleksnosti i rizika aktivnosti riznice;
 - važnosti aktivnosti riznice relativno je u odnosu na ostalo poslovanje banke;
 - okvira u kojem se aktivnosti riznice obavljaju i
 - organizacijske integracije aktivnosti riznice.
37. Jednom kada revizor prikupi razumijevanje i obavi testove kontrola sa zadovoljavajućim rezultatima, revizor obično procjenjuje:
 - tačnost evidentiranih transakcija sklopljenih tokom perioda i pripadajućih prihoda i rashoda, temeljem zaključnica i konfirmacijskih slipova;
 - potpunost transakcija i pravo usklađenje između front office-a i računovodstvenih sistema otvorenih pozicija na kraju perioda;
 - postojanje otvorenih pozicija putem konfirmacija s trećim stranama na datum unutar perioda ili na kraju perioda;
 - primjerenost kursa, kamatnih stopa ili drugih predmetnih tržišnih stopa korištenih na kraju godine za računanje nerealiziranih dobitaka i gubitaka;
 - primjerenost modela vrednovanja i pretpostavki korištenih za utvrđivanje fer vrijednosti finansijskih instrumenata otvorenih na kraju perioda i
 - primjerenost računovodstvenih politika korištenih prvenstveno za priznavanje prihoda i razlika između instrumenata za zaštitu i trgovanje.

38. Relevantni aspekti poslovanja riznice koji općenito nose povećane revizijske rizike navedeni su u nastavku.

Promjene u proizvodima ili aktivnostima

39. Posebni rizici obično nastaju gdje se uvode novi proizvodi ili aktivnosti. Kako bi se obradilo takve rizike, revizor inicijalno nastoji konfirmirati da su za takve slučajeve uspostavljene predefinisane procedure. Općenito, banka bi trebala započeti s takvim aktivnostima jedino kada je osiguran nesmetan protok novih transakcija kroz kontrolne sisteme, zatim kada su u potpunosti uspostavljeni relevantni IT sistemi (ili gdje je uspostavljena adekvatna podrška međusistema) te kada su ispravno dokumentovane relevantne procedure. Novi instrumenti kojima se trguje obično su predmet posebnog pregleda revizora, koji inicijalno prikuplja listu svih novih proizvoda uvedenih tokom perioda (ili potpunu listu svih instrumenata kojima se trgovalo). Temeljem tih informacija, revizor uspostavlja pripadajući profil rizika i nastoji konfirmirati pouzdanost internih kontrola i računovodstvenih sistema.

Oslanjanje na kompjuterske stručnjake

40. Zbog obima transakcija, gotovo sve banke podupiru ciklus transakcija riznice koristeći IT sisteme. Zbog kompleksnosti sistema koji se koriste i procedura koje su potrebne, revizor obično traži podršku IT stručnjaka koji imaju primjerene vještine i znanje u testiranju sistema i relevantnih stanja računala.

Svrha zbog koje su transakcije sklopljene

41. Revizor razmatra ima li banka špekulativne pozicije u finansijskim instrumentima ili štiti li ih u odnosu na identificirana tokom faze sklapanja radi toga da se primijeni ispravan računovodstveni tretman. Gdje su transakcije sklopljene radi zaštite, revizor razmatra primjerenost računovodstvenog tretmana i prezentaciju takvih transakcija i usklađenost imovine/obaveza, u skladu s relevantnim računovodstvenim zahtjevima.

Procedure vrednovanja

42. Vanbilansni finansijski instrumenti obično se vrednuju po tržišnim vrijednostima, osim instrumenata koji se koriste u svrhe zaštite, koji se, prema mnogim okvirima finansijskog izvještavanja, vrednuju na isti način kao predmetna stavka koja je predmet zaštite. Gdje tržišne cijene nisu dostupne za instrument, finansijski modeli koji se učestalo koriste u bankarskoj industriji mogu se koristiti za utvrđivanje fer-vrijednosti. Nadalje, uz objave nominalnih vrijednosti otvorenih pozicija, nekoliko zemalja zahtijeva objave o potencijalnim rizicima, naprimjer, o ekvivalentu kreditnog rizika i zamjenskoj vrijednosti takvih otvorenih instrumenata.
43. Revizor obično testira korištene modele vrednovanja, uključujući kontrolu oko njihovog rada i razmatra da li su detalji pojedinih ugovora, stope vrednovanja i pretpostavke

ispravno uneseni u takve modele. Kako je većina takvih instrumenta razvijena tek nedavno, revizor posvećuje posebnu pažnju njihovom vrednovanju i pri tome vodi računa o sljedećim faktorima:

- Moguće je da nema prethodnog pravnog prethodnika u pogledu uslova predmetnog dogovora, što otežava procjenu provedivosti tih uslova.
 - Moguće je da je relativno malen broj rukovodećeg osoblja upoznat s inherentnim rizicima tih instrumenta. To također može dovesti do povećanja rizika od nastalih pogrešaka i većih pogrešaka u uspostavljanju kontrola koje bi spriječile pogreške ili ih ažurno otkrile i ispravile.
 - Neki od tih instrumenata nisu postojali tokom cijelog ekonomskog ciklusa (tržišta bika i medvjeda, visoke i niske kamatne stope, visoka i niska volatilnost trgovanja i cijena) i stoga je njihovu vrijednosti teže procijeniti s istim stepenom sigurnosti kao za većinu uspostavljenih instrumenata. Slično, može biti teško predvidjeti, s dovoljnim stepenom sigurnosti, korelaciju cijena s ostalim instrumentima koje banka koristi za zaštitu svojih pozicija.
 - Modeli korišteni za vrednovanje takvih instrumenata mogu raditi neispravno u abnormalnim tržišnim uslovima.
44. Nadalje, revizor razmatra potrebu i adekvatnost rezervacija za finansijske instrumente kao što su rezervacija za rizik likvidnosti, rezervacija za rizik modeliranja i rezervacije za operativni rizik. Kompleksnost određenih instrumenta zahtijeva specijalističko znanje. Ako revizor nema profesionalne kompetencije za provođenje potrebne revizijske procedure, savjet se traži od primjerenih stručnjaka.
45. Daljnja problematika od posebnog interesa za revizora jesu transakcije sklopljene po stopama izvan važećih tržišnih stopa, koje često uključuju rizik skrivenih gubitaka ili aktivnosti prevara. Posljedično, banka obično uspostavlja mehanizme koji su u mogućnosti otkriti transakcije izvan tržišnih uslova. Revizor prikuplja dostatan primjeren revizijski dokaz u pogledu pouzdanosti funkcija koje provode taj zadatak. Revizor također razmatra pregled uzorka identificiranih transakcija.

Kreditni i predujmovi

Uvod

46. Prema konsultativnom dokumentu “Principi za upravljanje kreditnim rizikom” izdatom od strane Bazelskog odbora za superviziju banaka, kreditni rizik je najjednostavnije definisan kao potencijal da bankin zajmoprimac ili stranka propusti ispuniti svoje obaveze u skladu s dogovorenim uslovima.
47. Kreditni i predujmovi su primarni izvor kreditnog rizika za većinu banaka zbog toga što su uobičajeno oni najznačajnija imovina banke i generiraju najveći dio prihoda.

Najznačajniji faktor u davanju kredita je iznos kreditnog rizika povezan s procesom kreditiranja. Za pojedine kredite kreditni rizik ovisi o zajmoprimčevoj mogućnosti i volji za plaćanje. Osim kredita, ostali izvori kreditnog rizika uključuju akceptne naloge, međubankarske transakcije, trgovanje finansiranjem, transakcije stranim valutama, finansijske futures ugovore, swap ugovore, obveznice, dionice, opcije i kao produžetak potencijalnih obaveza i garancija, namiru po tim transakcijama.

48. Kreditni rizik predstavlja glavni razlog ozbiljnih problema banke i direktno je povezan s kreditnim standardima za zajmoprimce i stranke, nedostatkom kvalificirane kreditne ekspertize, lošim upravljanjem rizicima portfelja i nedostatkom pažnje prema promjenama u ekonomiji ili ostalim faktorima koji mogu dovesti do pada kreditne sposobnosti bankinih stranaka. Efektivno upravljanje kreditnim rizikom kritična je komponenta sveobuhvatnog pristupa upravljanju rizicima i esencijalna je za dugoročni uspjeh bankarske organizacije. U upravljanju kreditnim rizikom banke bi trebale razmotriti nivo rizika inherentan u pojedinim kreditima ili transakcijama i u cijelom portfelju imovine. Banke također trebaju analizirati rizik između kreditnog rizika i ostalih rizika.

Tipična pitanja o kontrolama

49. Kreditni rizici nastaju od karakteristika zajmoprimca i prirode izloženosti. Kreditna sposobnost, država u kojoj se posluje i priprema zajmoprimčevog poslovanja utiču na nivo kreditnog rizika. Slično, na kreditni rizik utiču svrha i osiguranje izloženosti.
50. Kreditna funkcija može biti podijeljena na sljedeće kategorije:
- (a) nastajanje i distribuciju,
 - (b) nadgledanje,
 - (c) naplatu i
 - (d) periodični pregled i ocjenu.

Nastajanje i distribucija

51. Prikuplja li banka kompletne i informativne kreditne aplikacije, uključujući finansijske izvještaje zajmoprimca, izvor iz kojega će se kredit otplatiti i namjeru upotrebe primitaka od kredita?
52. Ima li banka pisane upite o kriterijima koje treba koristiti u procjeni kreditnih aplikacija (naprimjer, kamatnu pokrivenost, zahtjeve za maržom, omjer duga i kapitala)?
53. Prikuplja li banka kreditne izvještaje ili provodi nezavisna ispitivanja o potencijalom zajmoprimcu?
54. Ima li banka procedure u upotrebi da bi osigurala da se utvrđuje kreditiranje povezanih stranaka?

55. Postoji li primjerena analiza kreditnih informacija klijenta, uključujući predviđene izvore iz kojih će se kredit servisirati i otplaćivati?
56. Da li su limiti za odobrenja temeljeni na ekspertizi kreditnog referenta?
57. Traži li se primjereno odobrenje kreditnog odbora ili menadžmenta za kredite koji prelaze propisane limite?
58. Postoji li primjerena podjela odgovornosti između funkcije kreditnog odobravanja i funkcija distribucije, nadgledanja, naplate i pregleda kredita?
59. Da li su potvrđeni vlasništvo nad kreditnim kolateralom i redosljed na sredstvu osiguranja?
60. Osigurava li banka da zajmoprimac potpiše sve pravno provedive dokumente kao dokaz obaveze plaćanja kredita?
61. Da li su garancije ispitane kako bi se osiguralo da su pravno provedive?
62. Da li je dokumentacija koja potkrepljuje kreditnu aplikaciju pregledana i odobrena od strane zaposlenika neovisnog o kreditnom referentu?
63. Postoji li kontrola koja osigurava primjerenu registraciju osiguranja (naprimjer, upisivanje založnog prava kod državnih institucija)?
64. Postoji li adekvatna fizička zaštita vrijednosnih papira, kolaterala i ostalih dokumenata?
65. Postoji li kontrola koja osigurava da je distribucija kredita odmah evidentirana?
66. Postoji li kontrola koja osigurava da zajmoprimac koristi, koliko je god moguće, primitke od kredita za namijenjenu svrhu?

Nadgledanje

67. Da li su bruto bilansi pripremljeni i usklađeni s kontrolnim računima od strane zaposlenika koji ne obrađuju ili knjiže kreditne transakcije?
68. Da li su ažurno pripremljeni izvještaji o kreditima za koje se glavnica i kamata plaćaju unazad?
69. Da li su ti izvještaji pregledani od zaposlenika neovisnih o kreditnim funkcijama?
70. Postoje li procedure koje se koriste da se nadgleda pridržavanje zajmoprimca bilo kojih kreditnih ograničenja (naprimjer, uslova) i zahtjevi za dostavom informacija banci?
71. Da li su uspostavljene procedure koje periodično zahtijevaju procjenu vrijednosti osiguranja?
72. Postoje li procedure koje osiguravaju da se finansijska pozicija i rezultati poslovanja zajmoprimca redovno pregledavaju?

73. Postoje li procedure koje osiguravaju da su ključni administrativni datumi, kao obnavljanje registracije osiguranja, tačno zabilježeni i po njima se djeluje po dospijeću?

Naplata

74. Da li su evidencije o glavnici i naplata kamata i ažuriranje stanja na računu kredita održavani od strane zaposlenika neovisnih o funkciji dodjele kredita?
75. Postoji li kontrola koja osigurava da se krediti s plaćanjem unazad ažurno prate radi plaćanja?
76. Postoje li pisane procedure koje definišu bankinu politiku naplate dospjele glavnice i kamata putem zakonskih mjera, kao što su zapljena i oduzimanje?
77. Postoje li procedure koje pružaju redovnu potvrđivanje kreditnih stanja putem direktne pisane komunikacije sa zajmoprimcem, od strane zaposlenika neovisnih o funkcijama davanja i knjiženja kredita, kao i za nezavisna ispitivanja izvještenih razlika?

Periodični pregled i ocjena

78. Postoje li procedure za neovisan pregled svih kredita, redovno uključujući:
- pregled rezultata procedura nadgledanja o kojima se ovdje govori i
 - pregled tekućih pitanja koja utiču na zajmoprimce u relevantnim geografskim i industrijskim sektorima?
79. Postoje li primjerene pisane politike na snazi za uspostavljanje kriterija za:
- uspostavljanje rezervisanja za kreditne gubitke;
 - prestanak kalkulisanja kamata (ili formiranje rezervisanja koja se prebijaju sa stanjima);
 - vrednovanje kolaterala za potrebe kreditnih rezervisanja;
 - isknjižavanje prethodno formiranih rezervisanja;
 - ponovno kalkulisanje kamata i
 - otpisivanje kredita?
80. Postoje li procedure koje osiguravaju da su sve potrebne rezervacije ažurno unesene u računovodstvene evidencije?

Općenite revizijske procedure

81. Sljedeće revizijske procedure namijenjene su revizoru s ciljem da otkrije operativne standarde i procese koje je banka uspostavila te da razmotri da li su kontrole u pogledu upravljanja kreditnim rizikom adekvatne.

Planiranje

82. Revizor prikuplja znanje i razumijevanje bankinih metoda kontrolisanja kreditnog rizika. To uključuje sljedeća pitanja:
- bankin proces praćenja izloženosti, i njen sistem za osiguravanje da su sva kreditiranja povezanih stranaka identificirana i agregirana;
 - bankinu metodu za ocjenu vrijednosti kolaterala izloženosti i za identificiranje potencijalnih i definitivnih gubitaka i
 - bankine kreditne prakse i bazu klijenata.
83. Revizor razmatra osigurava li program pregleda izloženosti neovisnost o funkcijama kreditiranja, uključujući da li je učestalost dovoljna da osigura ažurne informacije o novim trendovima u portfelju i općim ekonomskim uslovima te da li je učestalost povećana za identificirane problematične kredite.
84. Revizor razmatra kvalifikacije zaposlenika uključenih u funkciju kreditnih pregleda. Industrija se rapidno mijenja i fundamentalno kreira nedostatak kvalificirane kreditne ekspertize. Revizor razmatra imaju li zaposlenici koji obavljaju kreditne preglede znanja i vještine potrebne za upravljanje i ocjenu kreditnih aktivnosti.
85. Revizor razmatra, putem informacija koje je prethodno prikupio, uzroke postojećih problema ili nedostataka unutar sistema. Revizor razmatra predstavljaju li ti problemi ili nedostaci potencijal za buduće probleme.
86. Revizor pregledava izvještaje za menadžment i razmatra da li su dovoljno detaljni za ocjenu faktora rizika.
87. Revizor uočava da je definisanje i revidiranje transakcija kreditiranja povezanih stranaka složeno budući da je transakcije s povezanim strankama teško identificirati. Oslanja se primarno na menadžment kako bi se identificirale sve povezane stranke i transakcije s povezanim strankama i takve je transakcije teško moguće otkriti s bankinim sistemom internih kontrola.

Testovi kontrola

88. Revizor prikuplja znanje i razumijevanje o bankinim metodama kontrolisanja kreditnog rizika. To uključuje pitanja kao što su:
- izloženost portfelja i različitih pojedinosti te karakteristika izloženosti;
 - dokumentacija o izloženostima koju banka koristi;
 - što predstavlja primjerenu dokumentaciju izloženosti za različite vrste izloženosti i
 - bankine procedure i nivo autorizacije za odobravanje izloženosti.

89. Revizor pregledava kreditne politike i razmatra:
- pregledavaju li se i ažuriraju politike periodično kako bi se osiguralo da su relevantne u skladu s mijenjajućim tržišnim uslovima i novim poslovnim linijama banke i
 - da li su osobe zadužene za upravljanje odobrile politike i poštuju li ih banka.
90. Revizor ispituje sisteme za izvještavanje o pregledu izloženosti, uključujući memorandume kreditnih mapa i godišnji plan ili plan pregleda izloženosti, te razmatra da li su detaljni, tačni i ažurni i pružaju li dovoljno informacija da omogućuju menadžmentu identificiranje i kontrolu rizika. Uključuju li izvještaji:
- identifikaciju problematičnih kredita;
 - tekuće informacije o riziku portfelja i
 - informacije o novim trendovima u portfelju i kreditnim područjima?
91. Revizor razmatra prirodu i opseg pregleda izloženosti, uključujući sljedeće:
- metode izbora izloženosti i
 - način na koji su izloženosti pregledavane, uključujući:
 - analizu tekućih finansijskih uslova zajmoprimaca koji adresiraju mogućnosti plaćanja i
 - testove za izuzetke dokumentacije, izuzetke politika, nepoštivanje internih procedure i kršenja prava i regulative.
92. Revizor razmatra efikasnost kreditne administracije i upravljanja portfeljem, ispitujući sljedeće:
- opću kreditnu filozofiju menadžmenta na način da prikupi odgovore menadžmenta;
 - efekte kredita koji nisu potkrijepljeni tekućim i kompletnim finansijskim informacijama i analize mogućnosti otplate;
 - efekte kredita za koje je dokumentacija o izloženosti i kolateralu nepotpuna;
 - obim nepravilno strukturiranih izloženosti, naprimjer, gdje otplatni plan ne prati svrhu izloženosti;
 - obim i prirodu koncentracije kredita, uključujući koncentraciju tajnih i kritiziranih kredita;
 - primjerenost transfera kredita niskog kvaliteta u povezanim uredima i iz povezanih ureda;

- tačnost i kompletnost izvještaja i
- kompetentnost starijeg menadžmenta, kreditnih referenata i zaposlenika kreditne administracije.

Dokazni postupci

93. Revizor razmatra opseg znanja menadžmenta o problemima bankinih kreditnih izloženosti kroz selektivne preglede mapa izloženosti. Kriteriji za izbor uključuju sljedeće:
- račune s otvorenim stanjima koja su jednaka specificiranim iznosima ili većim;
 - račune na “listi posebne pažnje” (engl. watch list) s otvorenim stanjima iznad određenog iznosa;
 - račune s rezervacijama iznad određenog iznosa;
 - račune koje vodi odjeljenje koje se bavi bankinim problematičnim računima ili računima visokog rizika;
 - račune gdje je glavnica ili kamata iznad određenog iznosa naplativa unazad više od određenog perioda;
 - račune gdje je otvoreni iznos iznad autorizirane kreditne linije;
 - račune društava koja posluju u industrijama ili državama za koja revizor, temeljem svog općeg poznavanja ekonomije, smatra da bi mogli biti rizični;
 - problematične račune identificirane od strane bankarskog regulativnog tijela i problematične račune odabrane u prethodnoj godini i
 - opseg izloženosti ostalim finansijskim institucijama na međubankarskim linijama.
94. Nadalje, gdje se od zaposlenika banke traži da sažmu karakteristike svih izloženosti iznad određenog iznosa grupirane po povezanosti, revizor pregledava te sažetke. Potrebu za dodatnim detaljnim pregledom mogu indicirati izloženosti sa sljedećim karakteristikama:
- veliki operativni gubici u zadnjoj fiskalnoj godini;
 - opetovani operativni gubici (naprimjer, u 2 i više godina);
 - visoki pokazatelji odnosa duga i kapitala (naprimjer, iznad 2:1 – pokazatelj će varirati ovisno o industriji);
 - propust poštivanja uslova ugovora;
 - modificiran revizorov izvještaj;
 - dostupne informacije nisu tekuće ili kompletne;

- značajno neosigurani predujmovi ili predujmovi osigurani u značajnoj mjeri garancijom i
- računi gdje pregledi nisu ažurno provedeni od strane menadžmenta banke.

95. Revizor odabire izloženosti za detaljan pregled s liste izloženosti prethodno opisane, koristeći kriterije izbora uzorka određene prethodno, i prikuplja dokumente potrebne za razmatranje mogućnosti naplate izloženosti. One mogu uključiti sljedeće:

- mape dokumentacije izloženosti i osiguranja;
- liste ili izvještaje plaćanja unazad;
- sažetke aktivnosti;
- liste prethodno spornih potraživanja;
- izvještaje o dugoročnim izloženostima;
- finansijske izvještaje zajmoprimca i
- izvještaje o vrednovanju osiguranja.

96. Koristeći mape dokumentacije izloženosti, revizor:

- potvrđuje tip izloženosti, kamatnu stopu, datum dospijeca, otplatne uslove, osiguranje i navedenu svrhu izloženosti;
- razmatra sadrže li dokumenti osiguranja dokaz o registraciji kako je prikladno te da li je banka primila primjeren pravni savjet o pravnoj provedivosti osiguranja;
- razmatra da li je fer-vrijednost jamstva adekvatna (posebno za vrijednosti jamstava za koje mogu biti potrebne rezervacije) za osiguranje izloženosti i, gdje je primjenjivo, jamstvo je ispravno osigurano. Kritički ocjenjuje procjene kolaterala, uključujući metode i pretpostavke koje je koristio procjenitelj;
- ocjenjuje naplativost izloženosti i razmatra potrebu za rezervacijom potraživanja;
- utvrđuje da li su primjereni autorizacijski nivoi unutar banke odobrili aplikaciju izloženosti ili obnavljanje;
- pregledava periodične finansijske izvještaje zajmoprimca i bilježi značajne iznose i operativne pokazatelje (naprimjer, obrtni kapital, zarade, dionički kapital i pokazatelje odnosa duga i kapitala) i
- pregledava bilo koje bilješke i korespondenciju u mapi pregleda izloženosti.

Bilježi učestalost pregleda obavljenih od strane osoblja banke i razmatra da li su u skladu s uputama banke.

97. Revizor razmatra postoje li politike i procedure za problematične izloženosti, uključujući sljedeće:

- periodični pregled individualnih problematičnih kredita;
 - upute za naplatu ili pojačanje izloženosti, uključujući zahtjeve za ažuriranjem vrijednosti osiguranja i pozicije založnih prava, pregled dokumentacije, izvještaji o pozivima referenta;
 - obim i trend dospjelih a nenaplaćenih kredita i suspendiranih kredita;
 - kvalificirane referente koji vode problematične izloženosti i
 - upute za primjeren računovodstveni tretman problematičnih izloženosti, naprimjer, politika za suspendovanje kamata, politika za posebne rezervacije.
98. Nadalje, uz ocjenu adekvatnosti rezervisanja za individualne izloženosti, revizor razmatra da li dodatne rezervacije treba da budu uspostavljene za pojedine kategorije ili klase izloženosti (naprimjer, izloženosti po kreditnim karticama i izloženostima državnog rizika) i ocjenu adekvatnost rezervacija koje je banka uspostavila kroz razgovore s menadžmentom.

Dodatak 3:**Primjeri finansijskih informacija, pokazatelja i indikatora koji se uobičajeno koriste u analizama finansijskog stanja i uspješnosti banaka**

Postoji velik broj finansijskih pokazatelja koji se mogu koristiti u analizi finansijskog stanja i uspješnosti banaka. Dok ti pokazatelji variraju do neke mjere između zemalja i između banaka, njihova osnovna svrha ostaje ista, a to je da, u pogledu prethodnih godina, pružaju mjere uspješnosti za planiranje i ostalim bankama. Revizor razmatra pokazatelje dobijene od jedne banke u kontekstu sličnih pokazatelja ostvarenih od strane drugih banaka za koje je revizor prikupio, ili može prikupiti, dostatne informacije.

Ti pokazatelji općenito potpadaju u kategorije:

- kvalitete imovine,
- likvidnosti,
- zarade,
- kapitalne adekvatnosti,
- tržišnog rizika i
- rizika finansiranja.

U nastavku su navedeni općeniti pokazatelji na koje revizor može naići. Mnogi ostali, detaljniji pokazatelji obično su pripremljeni od strane rukovodstva radi pomoći u analizama uslova i uspješnosti banke i njenih različitih kategorija imovine i obaveza, odjeljenja i tržišnih segmenata.

(a) Pokazatelji kvaliteta imovine:

- kreditni gubici u odnosu na ukupne kredite;
- nenaplativi krediti u odnosu na ukupne kredite;
- rezervacije za kreditne gubitke u odnosu na nenaplative kredite;
- pokriće zarada u odnosu na kreditne gubitke;
- povećanje rezervacija za kreditne gubitke u odnosu na bruto prihode i
- veličina, koncentracija kreditnog rizika, rezervisanja.

(b) Pokazatelji likvidnosti:

- novac i likvidne vrijednosnice (naprimjer, s dospijecem unutar 30 dana) u odnosu na ukupnu imovinu;
- novac, likvidne vrijednosnice i visoko utržive vrijednosnice u odnosu na ukupnu imovinu i

- obaveze po međubankarskim depozitima i depozitima tržišta novca u odnosu na ukupnu imovinu.
- (c) Pokazatelji zarada:
- povrat na prosječnu ukupnu imovinu;
 - povrat na prosječan ukupni kapital i rezerve;
 - neto kamatna marža kao procent prosječne ukupne imovine i prosječne imovine koja generira zaradu;
 - kamatni prihod kao procent prosječne kamatonosne imovine;
 - kamatni rashod kao procent prosječnih kamatonosnih obaveza;
 - nekamatonosni prihod kao procent prosječnih potencijalnih obaveza;
 - nekamatonosni prihod kao procent prosječne ukupne imovine;
 - nekamatonosni rashod kao procent prosječne ukupne imovine i
 - nekamatonosni rashod kao procent operativnog prihoda.
- (d) Pokazatelji kapitalne adekvatnosti:
- kapital i rezerve kao procent ukupne imovine;
 - stup 1 kapital kao procent ponderirane rizične imovine i
 - ukupni kapital kao procent ponderirane rizične imovine.
- (e) Tržišni rizik:
- koncentracija rizika pojedinih industrija ili geografskih područja;
 - value at risk;
 - gap i duration analiza (u suštini analiza dospijeća i efekt promjena kamatnih stopa na bankine zarade ili vlastite izvore);
 - relativna veličina angažmana i obaveza i
 - efekt promjena kamatnih stopa u odnosu na bankine zarade ili vlastite izvore.
- (f) Rizik izvora:
- izvori od klijenata u odnosu na ukupne izvore (od klijenata plus međubankarski);
 - dospijeća i
 - prosječne pasivne stope.

Dodatak 4:**Rizici i pitanja u pokroviteljstvu vrijednosnica i brokerskim uslugama vrijednosnicama*****Pokroviteljstvo vrijednosnica (engl. securities underwriting)***

Mnoge banke pružaju takve finansijske usluge kao što su pokroviteljstvo javno ponuđenih vrijednosnica ili podrška u privatnom plasiranju vrijednosnica. Banke koje su uključene u ovakve aktivnosti mogu biti izložene značajnim rizicima koje imaju implikacije na reviziju. Te aktivnosti i s njima povezani rizici jako su kompleksni pa se u tim pitanjima razmatra konsultovanje stručnjaka.

Tip vrijednosnice u pokroviteljstvu, kao i struktura koja se nudi, utiču na rizike prisutne u aktivnostima pokroviteljstva vrijednosnica. Ovisno o tome kako je ponuda vrijednosnica strukturirana, od pokrovitelja se može očekivati da kupi dio pozicija koje se nude. To kreira potrebu finansiranja neprodanih pozicija i izlaže društvo tržišnom riziku vlasništva.

Postoji također i značajan element pravnog i regulativnog rizika koji nastaje u zakonodavstvu u kojem se odvija ponuda vrijednosnica. Primjeri područja pravnog i regulativnog rizika uključuju izloženost pokrovitelja značajnim pogreškama uključenim u registraciju vrijednosnica ili izjavama ponuda i lokalnih regulativa koje regulišu distribuciju i trgovanje javnim ponudama. Također, uključeni su i rizici koji proizlaze iz unutarnjeg trgovanja i tržišnih manipulacija od strane menadžmenta ili zaposlenika banke. Privatna plasiranja obično se sklapaju na agencijskoj osnovi i stoga rezultiraju manjim rizikom nego oni povezani s javnim ponudama vrijednosnica. Međutim, revizor razmatra lokalnu regulativu koja reguliše privatna plasiranja.

Brokerske usluge vrijednosnicama (engl. Securities brokerage)

Mnoge su banke također uključene u brokerske aktivnosti vrijednosnicama koje uključuju provođenje transakcija vrijednosnicama klijenata. Kako zbog pokroviteljstva vrijednosnica, banke koje se bave ovim aktivnostima (kao broker, diler ili oboje) mogu biti izložene značajnim rizicima koji imaju uticaj na reviziju. Te aktivnosti i s njima povezani rizici jako su kompleksni pa se u tim pitanjima razmatra konsultovanje stručnjaka.

Vrste usluga koje se nude klijentima i metode koje se koriste pri pružanju određuju vrstu i opseg rizika prisutnih u aktivnostima brokerskih usluga vrijednosnicama. Broj berzi na kojima banka odvija poslovanje i obavlja trgovanja za svoje klijente također utiče na rizičnost profila. Jedna česta usluga koja se nudi jest produžetak kredita klijentu koji je kupio vrijednosnice na margin, što rezultira kreditnim rizikom za banku. Druga česta usluga je djelovanje u funkciji depozitara za vrijednosnice koje posjeduju klijenti. Subjekti su također izloženi rizicima likvidnosti povezanim s finansiranjem aktivnosti brokeraže vrijednosnicama. Povezani revizijski faktori slični su onima koji su navedeni u Dodatku 5.

Također, postoji značajan element pravnog i regulativnog rizika zbog zakonodavstva u kojem se odvijaju aktivnosti brokeraže vrijednosnicama. To može biti razmatranje zakonskog izvještavanja banke, izvještavanje direktno od strane revizora regulatorima i također sa stanovišta reputacije i finansijskog rizika koji može nastati u slučaju zakonskih prekršaja banke.

Dodatak 5:**Rizici i pitanja u privatnom bankarstvu i upravljanju imovinom***Privatno bankarstvo*

Pružanje superiornih nivoa bankarskih usluga pojedincima, tipično osobama s visokim neto primanjima, uobičajeno je poznato kao privatno bankarstvo. Ti pojedinci mogu često imati prebivalište u drugim zemljama nego što ima banka. Prije revidiranja aktivnosti privatnog bankarstva, revizor stiče razumijevanje osnovne kontrole nad ovim aktivnostima. Revizor razmatra opseg mogućnosti subjekta da prepozna i upravlja potencijalnim reputacijskim i zakonskim rizicima koji mogu biti povezani s neadekvatnim znanjem i razumijevanjem osobnih i poslovnih pozadina klijenata, izvora zarade i upotrebe računa privatnog bankarstva. Revizor razmatra sljedeće:

- uključuje li menadžmentovo nadgledanje aktivnosti privatnog bankarstva kreiranje primjerene korporativne kulture. Nadalje, visoki nivoi menadžmenta treba da postave ciljeve i visoki menadžment mora aktivno zahtijevati usklađenost s korporativnim politikama i procedurama;
- politike i procedure nad aktivnostima privatnog bankarstva treba da budu u pisanom obliku i treba da uključe dovoljno smjernica za osiguravanje adekvatnog poznavanja subjektivih klijenata. Naprimjer, politike i postupci treba da zahtijevaju da subjekt prikupi identifikacione i osnovne pozadinske informacije o svojim klijentima, opis klijentovih izvora zarade i poslovanja, zahtijevati preporuke, voditi brigu o preporučenim klijentima te identificirati sumnjive transakcije. Subjekt također ima primjerene pisane kreditne politike i procedure koje naglašavaju, između ostalog, pitanja povezana s pranjem novca, kao što je kreditiranje osigurano novčanim osiguranjem i
- sistem praksi i nadgledanja upravljanja rizicima treba da naglašava značaj prikupljanja i zadržavanja dokumentacije o klijentima, i značaj dubinskog snimanja pri prikupljanju naknadnih informacija gdje je potrebno potvrditi ili dvostruko potvrditi informacije dobijene od strane klijenta ili njegovog predstavnika. U dobro poslovanje privatnog bankarstva ugrađena je potreba poštivanja zahtjeva za identificiranjem bilo kojeg klijenta. Sistemi informacija treba da budu u mogućnosti nadgledati sve aspekte aktivnosti privatnog bankarstva subjekta. One uključuju sisteme koji pružaju menadžmentu pravovremene informacije potrebne za analiziranje i efektivno upravljanje poslovanjem privatnog bankarstva i sisteme koji omogućavaju menadžmentu nadgledanje računa radi sumnjivih transakcija te izvještavanje takvih transakcija zakonski ovlaštenim tijelima i supervizorima banaka, u skladu s regulativom ili zakonima.

Revizor razmatra procijenjene nivoe inherentnog i kontrolnog rizika koji se odnose na aktivnosti privatnog bankarstva kada određuje prirodu, vrijeme i opseg dokaznih postupaka. Sljedeća lista navodi mnoge uobičajene faktore rizika koji se razmatraju kada se određuju priroda, vrijeme i opseg procedura koje će se obaviti. Budući da privatno bankarstvo uobičajeno

uključuje aktivnosti upravljanja imovinom, revizijski faktori rizika povezani s aktivnostima upravljanja imovinom također su navedeni u nastavku.

- Poštivanje regulativnih zahtjeva. Privatno bankarstvo je visoko regulisano u mnogim zemljama. To može biti razmatranje za regulativno izvještavanje klijenta, izvještavanje regulatoru direktno od strane revizora te također sa stanovišta reputacijskog i finansijskog rizika koji može nastati u slučaju regulativnih kršenja propisa od strane banke. Također, priroda aktivnosti privatnog bankarstva može povećati sumnjičavost banke na pranje novca i također može povećati operativne, regulativne i reputacijske rizike, koji mogu imati implikacije na reviziju.
- Povjerljivost. Ona je općenito karakteristika privatnog bankarstva. Dodatno, na uobičajenu tajnost koju većina zemalja propisuje u odnosu banka/klijent, mnoga zakonodavstva gdje je privatno bankarstvo uobičajeno, imaju dodatnu legislativu o bankovnoj tajnosti koja može smanjiti mogućnost regulatora, poreznih tijela ili policije, pristupanju informacijama klijenta od strane njihovih ili ostalih zakonodavstava. Banka može ograničiti revizoru pristup imenima svojih privatnih klijenata, utičući tako na mogućnost revizora da identificira transakcije s povezanim strankama. Povezano pitanje može biti i ono da klijent od banke zatraži da ne šalje korespondenciju, uključujući bankovne izvode ("zadrži poštu" računi). To može smanjiti mogućnosti revizora da prikupi dokaz o potpunosti i tačnosti pa, u nedostatku adekvatnih alternativnih procedura, revizor razmatra implikacije navedenog na revizorski izvještaj.
- Prevare od strane menadžmenta. Stroga povjerljivost i osobna priroda odnosa privatnog bankarstva može smanjiti efikasnosti internih kontrola koje pružaju nadzor i nadgledanje zaposlenika koji obavljaju poslovanje s privatnim klijentima. Visok stepen osobnog povjerenja koji može postojati između klijenta i njegovog privatnog bankara može pridonijeti riziku da je mnogim privatnim bankarima dat određen stepen neovisnosti u upravljanju poslovanjem njihovih klijenata. Taj je rizik naglašen do mjere da privatni klijenti neće biti u mogućnosti potvrditi svoje poslovanje redovno, kako je navedeno prethodno.
- Usluge dizajnirane da legalno prenesu određeni dio vlasništva/kontrole nad imovinom trećih osoba, uključujući fondove i ostale slične pravne aranžmane. Takvi aranžmani nisu ograničeni na odnose privatnog bankarstva, međutim uobičajeno su prisutni u njima. Za banku, rizik je da uslovi fonda ili drugog pravnog aranžmana neće biti u skladu s primjenjivim zakonom. To banku izlaže potencijalnim obavezama prema korisnicima. Kontrole u ovom području posebno su važne, budući da su pogreške često uočene jedino kada se fond ili ostali aranžman likvidira, moguće desetljećima nakon kreiranja. Privatni su bankari često uključeni u pripremu oporuka ili drugih oporučnih dokumenata te djeluju kao izvršitelji. Nepravilno pripremanje oporuke može imati finansijske posljedice za banku. Kontrole treba da postoje u ovom području, kao i u području nadgledanja aktivnosti izvršitelja. Revizor razmatra postoje li neke neobjavljene obaveze

u pogledu ovih usluga. Zahtjevi za povjerljivošću mogu uticati na mogućnost revizora da prikupi primjeren revizijski dokaz te, ako je to slučaj, revizor razmatra implikacije na revizorski izvještaj. Napokon, fond i slični aranžmani u privatnom bankarstvu često su podugovorom prebačeni na treće strane (engl. outsourcing). Revizor razmatra koji revizijski faktori rizika ostaju za podugovorene usluge, procedure koje je potrebno provesti radi razumijevanja rizika i odnosa i procjene kontrola nad pružateljima usluga podugovaranja i unutar njih.

- Kreditni rizik. Kreditni rizik je često kompleksniji kada se pružaju usluge privatnog bankarstva radi prirode zajmova njihovih klijenata. Usluge u nastavku obično čine kreditni rizik teškim za određivanje: strukturirani proizvodi (kreditne transakcije s višestrukim ciljevima koje ispunjavaju zahtjeve klijenta u područjima kao što su porez, regulative, zaštita itd.), neobična imovina založena kao osiguranje (naprimjer, umjetnine, nekretnine koje nisu lako utržive, nematerijalna imovina čija vrijednost ovisi o budućim novčanim tokovima) te oslanjanje na osobne garancije (kreditiranje na ime).
- Skrbništvo. Privatne banke klijentima mogu ponuditi usluge skrbništva nad fizičkom imovinom investicija ili vrijednosnom imovinom. Povezani revizijski faktori rizika slični su onima navedenim u nastavku pod podnaslovom "Upravljanje imovinom".

Upravljanje imovinom

Sljedeći faktori rizika navode se za razmatranje u planiranju strategije i provođenju revizije aktivnosti upravljanja imovinom banke. U ovo područje uključeno je upravljanje fondovima, upravljanje penzionim fondovima, mehanizmi dizajnirani radi legalnog prenosa određenog stepena vlasništva/kontrole nad imovinom trećih osoba, kao i fondovima ili ostalim sličnim aranžmanima itd. Ova lista nije sveobuhvatna budući da je industrija finansijskih usluga u stalnim rapidnim promjenama.

- Upravitelj imovine i imovina nisu oboje revidirani od strane istog revizorskog društva.

Poslovanje upravitelja imovine i imovine općenito su usko povezani. Jednostavnije je identificirati i razumjeti implikacije pitanja nastalog u jednom subjektu na finansijske izvještaje oba subjekta ako su oba revidirana od strane istog društva ili ako su sklopljeni aranžmani koji dozvoljavaju primjerenu razmjenu informacija između dva revizorska društva. Gdje nema zahtjeva da imovina i upravitelj imovine budu revidirani, ili gdje primjeren pristup drugom revizorskom društvu nije moguć, revizor razmatra da li je u mogućnosti razmotriti cjelovitu sliku.

- Fiducijarna odgovornost prema trećim osobama. Pogrešno upravljanje fondovima trećih osoba može imati finansijski ili reputacijski efekt na upravitelja imovine. Pitanja koja ulaze u ovu kategoriju mogu uključivati:
 - nepravilno čuvanje evidencija;
 - neadekvatne kontrole nad zaštitom i vrednovanjem imovine;

- neadekvatne kontrole za sprečavanje prevara upravitelja fonda;
- neadekvatnu fizičku ili pravnu podjelu klijentskih sredstava od sredstava upravitelja ili drugih klijentskih sredstava (često regulisani aspekt);
- neadekvatnu podjelu klijentskih ulaganja od vlastitih ulaganja upravitelja (osobnih ili korporativnih, ili oboje) ili ostalih klijentskih ulaganja;
- neadekvatnu podjelu zaposlenika banke uključenih u upravljanje imovinom i onih uključenih u ostalo poslovanje;
- nepoštivanje mandata klijenata ili investicijske politike po kojoj se trebalo upravljati imovinom i
- propust poštivanja zahtjeva za izvještavanjem (ugovornih ili regulativnih) prema klijentima.
- Razmatranje je dato politikama i kontrolama nad prihvaćanjem klijenta, odlukama o ulaganjima, usklađenošću s instrukcijama klijenta, konfliktima interesa, usklađenošću s regulativama, podjelom i čuvanjem fondova i pravilnim izvještavanjem o imovini i transakcijama klijenta.
- Naknada upravitelju imovine. Postoji povećani potencijal za upravitelje fondova da donose neoprezne ili nelegalne poslovne odluke temeljem želje za osobnom zaradom kroz bonus ili poticajne aranžmane.
- Tehnologija. Tehnologija je kritična za poslovanje mnogih društava za upravljanje imovinom stoga se ispituje sigurnost, potpunost te tačnost podataka i ulaznih podataka gdje se oslanja na okruženje kompjuterskih kontrola za potrebe revizije, kao i na sveukupno kompjutersko kontrolno okruženje. Razmatra se da li postoje primjerene kontrole koje osiguravaju da se transakcije u ime klijenata odvojeno evidentiraju od vlastitih transakcija banke.
- Globalizacija i međunarodna diversifikacija. To su karakteristike mnogih upravitelja imovine, i to može uzrokovati pojavu dodatnih rizika zbog različitosti praksi između različitih zemalja u pitanjima kao što su cijene i pravila skrbništva, regulative, pravni sistemi, tržišne prakse, pravila za objavljivanje i računovodstveni standardi.

Pojmovnik

Skrivene rezerve	Neki okviri finansijskog izvještavanja omogućavaju bankama manipulisanje svojim izvještajnim prihodima putem prenosa iznosa u rezerve koje se ne objavljuju u godinama u kojima ostvaruju visoke dobiti i prenos iznosa iz tih rezervi u godinama u kojim ostvaruju gubitke ili male dobitke. Izvještajni prihod je iznos nakon takvih prenosa. Ova praksa služila je da banka izgleda stabilnijom kroz reduciranje volatilnosti zarada i pomagala je sprečavanju gubitka povjerenja u banku kroz smanjenje prilika u kojima bi izvještavala niske zarade.
Nostro računi	Računi na ime banke u korespondentnoj banci.
Rezervacije	Usklađenje knjigovodstvene vrijednosti imovine kako bi se u obzir uzeli faktori koji mogu umanjiti vrijednost koju ta imovina ima za društvo. Ponekad se naziva odobrenje.
Razboriti pokazatelji	Pokazatelji koje koristi regulator kako bi odredio vrste i iznose plasiranja koje banka može poduzimati.
Stres testiranja	Testiranje vrijednosnog modela korištenjem pretpostavki i inicijalnih podataka izvan normalnih tržišnih uslova i procjena da li su predviđanja modela još pouzdana.
Vostro računi	Računi u banci na ime korespondentne banke.

Referentni materijali

U nastavku je lista materijala koji mogu biti od pomoći revizorima finansijskih izvještaja banaka.

Bazelski odbor za superviziju banaka:

Publikacija 30: Glavni principi efikasne supervizije banaka, Basel, 1997.

Publikacija 33: Okvir za sisteme internih kontrola u bankarskom poslovanju, Basel, 1998.

Publikacija 55: Dobre prakse za knjigovodstvo kredita i objave, Basel, 1999.

Publikacija 56: Poboljšavanje korporativnog upravljanja u bankarskim organizacijama, Basel, 1999.

Publikacija 72: Interna revizija u bankarskom poslovanju i odnos supervizora i internih i vanjskih revizora, Basel, 2000.

Publikacija 75: Principi upravljanja kreditnim rizikom, Basel, 2000.

Publikacija 77: Dubinsko snimanje klijenata za banke, Basel, 2001.

Publikacija 82: Principi upravljanja rizicima za elektronsko bankarstvo, Basel, 2001.

Publikacije Bazelskog odbora za bankovnu superviziju mogu se preuzeti sa web-stranice Banke za međunarodne namire: <http://www.bis.org>.

Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde:

MRS 30: Objave u finansijskim izvještajima banka i sličnih finansijskih institucija, London, 1999.

MRS 32: Finansijski instrumenti: Objave i prezentacija, London, 2000.

MRS 37: Rezervacije, potencijalne obaveze i potencijalna imovina, London, 1998.

MRS 39: Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje, London, 2000.

Dodatno, značajan broj članova IFAC-a izdao je referentne materijale i upute o bankama i revizijama finansijskih instrumenata banaka.

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1010 RAZMATRANJE PITANJA ZAŠTITE OKOLIŠA U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ

Točke	
Uvod.....	1-12
Upute za primjenu MRevS-a 310 “Poznavanje poslovanja” ¹	13-16
Upute za primjenu MRevS-a 400 “Procjena rizika i interna kontrola” ²	17-29
Upute za primjenu MRevS-a 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja”	30-34
Dokazni postupci	35-47
Izjave menadžmenta.....	48
Izvještavanje	49-50
Dodatak 1: Upoznavanje poslovanja s gledišta zaštite okoliša – Ogljedna pitanja	
Dodatak 2: Dokazni postupci za otkrivanje značajnog pogrešnog prikazivanja zbog proble- matike zaštite okoliša	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1010 treba čitati u kontekstu “Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga” koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Objavljivanje ove Smjernice odobrio je Međunarodni odbor za revizijsku djelatnost u martu 1998. godine.

¹ Bazelski odbor za superviziju banaka (“The Basle Supervisors Committee”) je odbor tijela nadležnih za superviziju banaka koji su osnovali guverneri središnjih banaka Grupe deset država (G-10) 1975. godine. On se sastoji od predstavnika tijela nadležnih za superviziju banaka i središnjih banaka iz Belgije, Kanade, Francuske, Njemačke, Italije, Japana, Luksemburga, Nizozemske, Španjolske, Švedske, Švicarske, Velike Britanije i Sjedinjenih Američkih Država. Odbor se obično sastaje u Banci za međunarodne namire u Baselu, gdje je smješteno i njegovo stalno Tajništvo.

² MRevS 310 “Poznavanje poslovanja” povučen je u decembru 2004. godine kada je na snagu stupio MRevS 315 “Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja”.

Uvod

Svrha ove Smjernice

1. Pitanja zaštite okoliša postaju važna za sve veći broj poslovnih subjekata te u određenim okolnostima mogu znatno uticati na njihove finansijske izvještaje. Ta pitanja postaju sve važnija korisnicima finansijskih izvještaja. Priznavanje, mjerenje i objavljivanje tih pitanja jest odgovornost menadžmenta.
2. Za neke poslovne subjekte pitanja zaštite okoliša nisu važna. Međutim, kada su važna za neki poslovni subjekt, zbog takvih pitanja može postojati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskom izvještaju (uključujući neodgovarajućeg objavljivanja). U takvim okolnostima revizor treba u reviziji finansijskih izvještaja posvetiti pažnju pitanjima zaštite okoliša.
3. Pitanja zaštite okoliša mogu biti složena i stoga zahtijevati dodatno revizorovo razmatranje. Ova Smjernica pruža praktičnu pomoć revizorima opisujući:
 - (a) revizorove glavne preokupacije u reviziji finansijskih izvještaja u vezi s pitanjima zaštite okoliša;
 - (b) primjere mogućih uticaja pitanja zaštite okoliša na finansijske izvještaje i
 - (c) upute koje revizor može razmatrati kada profesionalno prosuđuje u tom kontekstu kako bi odredio vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka u vezi s:
 - poznavanjem poslovanja (MRevS 310 “Poznavanje poslovanja”);³
 - procjenama rizika i interna kontrola (MRevS 400 “Procjena rizika i interna kontrola”);⁴
 - razmatranjem zakona i propisa u reviziji finansijskih izvještaja (MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja”); i
 - ostalim dokaznim postupcima (MRevS 620 “Korištenje radom stručnjaka” i neki drugi).

Upute navedene pod (c) čine uobičajeni redosljed revizijskog postupka. Stekavši dovoljno poznavanje poslovanja, revizor procjenjuje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima. To procjenjivanje uključuje razmatranje zakona o zaštiti okoliša i propisa koji se odnose na subjekt i čine osnovu za revizorovo odlučivanje o tome treba li obratiti pozornost na pitanja zaštite okoliša u postupku obavljanja revizije finansijskih izvještaja.

Dodatak 1 sadrži ilustrativna pitanja koja revizor može razmatrati pri sticanju poznavanja poslovanja, uključujući razumijevanje subjektovog okruženja kontrola i

³ Vidjeti fusnotu 1.

⁴ Vidjeti fusnotu 2.

kontrolnih postupaka sa stajališta problematike zaštite okoliša. Dodatak 2 sadrži primjere dokaznih postupaka koje može obaviti revizor radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima u vezi s pitanjima zaštite okoliša. Spomenuti dodaci uključeni su samo u ilustrativne svrhe. Sva pitanja ili primjeri, odnosno bilo koje od njih pojedinačno, nisu smatrani nužno prikladnim u određenom slučaju.

4. Ova Smjernica ne uspostavlja neka nova temeljna načela ili neizostavne postupke. Njena svrha je pomoći revizorima i razvoju prakse dobrog privrednika pružajući upute za primjenjivanje MRevS-a u slučajevima kada su pitanja zaštite okoliša važna za finansijske izvještaje poslovnog subjekta. Odlučivanje o razmjeru, u kojem neki od revizijskih postupaka opisanih u ovoj Smjernici može biti prikladan u određenom slučaju, zahtijeva revizorovu prosudbu u kontekstu zahtjeva iz MRevS-a i okolnosti poslovnog subjekta.
5. Ova Smjernica ne daje upute za reviziju finansijskih izvještaja osiguravajućih društava u vezi s odštetnim zahtjevima osiguranika nastalima u vezi s politikama osiguravanja koje se odnose na pitanja zaštite okoliša.

Revizorove najvažnije preokupacije u vezi s pitanjima zaštite okoliša

6. Cilj revizije finansijskih izvještaja je:

“omogućiti revizoru da izrazi mišljenja o tome da li su finansijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja” (MRevS 200 “Cilj i opća načela revizije finansijskih izvještaja”, tačka 2).
7. Revizorovo mišljenje odnosi se na finansijske izvještaje kao cjelinu, a ne na neki poseban dio. Kada planira i provodi revizijske postupke te pri ocjenjivanju i izvještavanju o njihovim rezultatima, revizor treba da vodi računa da subjektovo nepridržavanje zakona i propisa može značajno uticati na finansijske izvještaje. Međutim, od neke se revizije ne može očekivati da će otkriti nepridržavanje svih zakona i propisa (MRevS 250, tačka 2). Poblize, u vezi sa subjektivim nepridržavanjem zakona i propisa koji se odnose na zaštitu okoliša, revizorov cilj nije planirati reviziju radi otkrivanja mogućih nepoštivanja tih zakona i propisa, niti su revizorovi postupci dovoljni za stvaranje zaključka o tome pridržava li se subjekt zakona i propisa koji se odnose na zaštitu okoliša ili o subjektivim kontrolama u vezi s pitanjima zaštite okoliša.
8. U svim revizijama kada se izrađuje opći plan revizije, revizor procjenjuje inherentni rizik na nivou finansijskog izvještaja (MRevS 400, tačka 11).⁵ Revizor se koristi profesionalnom prosudbom kako bi ocijenio faktore značajne za tu procjenu. U određenim okolnostima ti faktori mogu uključivati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja

⁵ Vidjeti fusnotu 2.

finansijskih izvještaja zbog pitanja o zaštiti okoliša. Potreba razmatranja i razmjera razmatranja pitanja zaštite okoliša u reviziji finansijskih izvještaja ovisi o revizorovoj prosudbi o tome stvaraju li pitanja zaštite okoliša rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima. U nekim se slučajevima može prosuditi da određeni revizijski postupci nisu potrebni. U drugim slučajevima, međutim, revizor se koristi profesionalnom prosudbom kako bi odredio vrste, vremenski raspored i opseg određenih revizijskih postupaka koje smatra nužnim za dobijanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza da finansijski izvještaji nisu značajno pogrešno prikazani. Ako revizor nije profesionalno osposobljen za obavljanje takvih postupaka, može tražiti stručnu pomoć specijalista kao što su odvjetnici, inženjeri ili drugi eksperti za zaštitu okoliša.

9. Za stvaranje zaključka da poslovni subjekt posluje u skladu s postojećim zakonima o zaštiti okoliša i propisima koji se odnose na tu problematiku uobičajeno je potrebna stručna osposobljenost na nivou eksperta za zaštitu okoliša, što se od revizora ne može očekivati. Također, pravno pitanje znači li određeni događaj ili stanje, koje uoči revizor, nepoštivanje zakona i propisa iz područja zaštita okoliša, najčešće je iznad revizorove profesionalne kompetentnosti. Međutim, kao i u vezi s ostalim zakonima i propisima:

“revizorova uvježbanost, iskustvo te njegovo razumijevanje klijenta i njegove djelatnosti može osiguravati osnovu za prepoznavanje kako neke radnje koje je revizor opazio mogu značiti neprimjenjivanje zakona i propisa. Određivanje predstavlja li neka pojedinačna radnja, ili je vjerojatno da predstavlja, neprimjenjivanje zakona i propisa uglavnom se temelji na savjetu nekog informisanog stručnjaka koji je kvalificiran za primjenu zakona, ali bezuvjetno to može odrediti samo sud.” (MRevS 250, tačka 4)

Pitanja zaštite okoliša i njihov uticaj na finansijske izvještaje

10. Za svrhe ove Smjernice “zaštita okoliša” definiše se kao:
 - (a) inicijativa da se spriječe, ublaže ili poprave štete u okolišu ili da se očuvaju obnovljivi i neobnovljivi resursi (takve inicijative mogu poticati iz zakona i propisa o zaštiti okoliša ili ugovora ili dobrovoljnih pobuda);
 - (b) posljedica kršenja zakona i propisa o zaštiti okoliša;
 - (c) posljedica šteta u okolišu učinjenih drugim ili prirodnim resursima i
 - (d) posljedica obaveza temeljem indirektno odgovornosti nametnutih zakonom (na primjer, odgovornost za štete koje su prouzrokovali prethodni vlasnici).
11. Neki primjeri pitanja zaštite okoliša koja utiču na finansijske izvještaje su:
 - uvođenje zakona i propisa o zaštiti okoliša može voditi k umanjenju vrijednosti imovine i time usloviti ispravak njene knjigovodstvene vrijednosti;

- propust postupanja u skladu sa zakonskim propisima koji se odnose na zaštitu okoliša, naprimjer ispuštanje štetnih tvari ili odlaganje otpada, ili promjene zakono davstva s retroaktivnim djelovanjem, može zahtijevati obračun troškova saniranja, nadoknadu štete ili sudskih troškova;
 - neki poslovni subjekti, naprimjer u ekstraktivnim industrijama (eksploatacija nafte i plina ili rudarstvo), prerađivači u hemijskoj industriji ili kompanijama koje rade s otpadom, mogu imati obaveze zaštite okoliša kao direktni nusprodukt svoje osnovne djelatnosti;
 - izvedena obaveza koja proizlazi iz dobrovoljne inicijative, naprimjer neki poslovni subjekt može utvrditi da je došlo do zagađivanja zemljišta i premda nema zakonsku obavezu, može odlučiti sanirati onečišćenje zbog brige koju posvećuje svom ugledu i odnosu prema javnosti;⁶
 - ako nije moguće razborito procijeniti rashode u vezi s pitanjima zaštite okoliša, poslovni subjekt može trebati objaviti u bilješkama uz finansijske izvještaje postojanje moguće obaveze i
 - nepostupanje u skladu s određenim zakonima i propisima o zaštiti okoliša u krajnjim slučajevima može uticati na nastavak poslovanja po konceptu vremenske neograničenosti poslovanja i u skladu s tim uticati na objavljivanje i osnovu za sastavljanje finansijskih izvještaja.
12. Na datum objavljivanja ove Smjernice postoji nekoliko mjerodavnih računovodstvenih standarda, ili MRS-ova ili nacionalnih standarda, koji izričito uređuju priznavanje, mjerenje i objavljivanje posljedica pitanja zaštite okoliša u finansijskim izvještajima. Međutim, ti računovodstveni standardi uglavnom pružaju odgovarajuće opće upute koje su također primjenjive na priznavanje, mjerenje i objavljivanje pitanja zaštite okoliša u finansijskim izvještajima.⁷

Upute za primjenu MRevS-a 310 “Poznavanje poslovanja”⁸

13. U svim revizijama potrebno je dovoljno poznavati klijentovo poslovanje kako bi revizor mogao uočiti i razumjeti pitanja koja mogu imati značajan učinak na finansijske

⁶ Pojam “izvedena obaveza” (koji je suprotan pojmu “sadašnja zakonska obaveza”) pojasnio je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) kako slijedi: “Ponekad djela ili izjave menadžmenta poslovnog subjekta, ili promjene u gospodarskom okruženju, izravno utječu na razborita očekivanja ili djelovanja onih izvan poslovnog subjekta i iako oni nemaju zakonskih osnova, imaju druge mjere prisile koje poduzeću ne pružaju stvarnu drugu mogućnost osim da ima određene izdatke. Takve se obveze ponekad nazivaju “izvedene obveze” (IASB: Nacrt br. 59 za MRS “Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina”, tačka 16)

⁷ Naprimjer, MRS 10 “Nepredviđeni događaji i događaji nastali nakon datuma bilance” sadrži opća razmatranja koja su primjenjiva na priznavanje i objavljivanje potencijalnih gubitaka, uključujući gubitke kao posljedicu pitanja zaštite okoliša. IASB trenutno preispituje MRS 10. Nacrt br. 59 za MRS “Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina” sadrži neke primjere obaveza temeljene na zaštiti okoliša.

⁸ Vidjeti fusnotu 1.

izvještaje, postupak revizije i revizijski izvještaj (MRevS 310, točka 2). U sticanju dovoljnog poznavanja poslovanja, revizor razmatra važne uslove koji utiču na poslovanje i djelatnost u kojoj se odvija, kao što su zahtjevi očuvanja okoliša i problemi zaštite okoliša.

14. Revizorov nivo poznavanja problematike zaštite okoliša najčešće je niži od onog koji obično ima menadžment ili stručnjaci za zaštitu okoliša. Međutim, njegovo poznavanje mora biti dovoljno da mu omogući uočiti i razumjeti događaje, transakcije i ostalo u vezi sa zaštitom okoliša što može značajno uticati na finansijske izvještaje i na reviziju.
15. Revizor razmatra djelatnost u kojoj posluje poslovni subjekt jer ona može ukazivati na moguće postojanje obaveza za zaštitu okoliša i nepredviđenih obaveza za zaštitu okoliša. Određene djelatnosti, po svojoj prirodi, sklone su izloženosti značajnom ekološkom riziku.⁹ One uključuju hemijsku industriju, industriju nafte i plina, farmaceutiku, metalurgiju, rudarstvo i komunalne usluge.
16. Poslovni subjekt, međutim, ne mora poslovati ni u jednoj od tih industrija da bi bio izložen značajnom ekološkom riziku. Izloženost značajnom ekološkom riziku načelno može nastati svakom poslovnom subjektu:
 - (a) na koji se u znatnoj mjeri odnose zakoni i propisi o zaštiti okoliša;
 - (b) ako posjeduje, ili ima u zalogu, terene koje su onečistili prethodni vlasnici (“obaveza temeljem indirektnog odgovornosti”); ili
 - (c) imaju poslovne procese koji:
 - mogu uzrokovati zagađivanje tla i podzemnih voda, zagađivanje površinskih voda ili onečišćenje zraka;
 - koriste rizične tvari;
 - stvaraju ili obrađuju rizični otpad ili
 - mogu negativno uticati na kupce, zaposlenike ili stanovništvo u susjedstvu.

Upute za primjenu MRevS-a 400 “Procjena rizika i interna kontrola”¹⁰

17. Ovaj dio Smjernice pruža dodatne upute za primjenu nekih odrednica MRevS-a 400 objašnjavanjem odnosa pitanja zaštite okoliša i revizijskog rizika. Određenije, on sadrži primjere revizorovih mogućih razmatranja pitanja zaštite okoliša u vezi s:
 - procjenom inherentnog rizika;
 - računovodstvenim i internim kontrolnim sistemima;

⁹ “Ekološki rizik” definiše se u tački 18 ove Smjernice kao mogući oblik inherentnog rizika.

¹⁰ Vidjeti fusnotu 2.

- okruženjem kontrola i
- kontrolnim postupcima.

Inherentni rizik

18. Pri izradi općeg plana revizije, revizor koristi profesionalnu prosudbu za ocjenu faktora važnih za procjenu inherentnog rizika. U određenim okolnostima ti faktori mogu uključivati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih izvještaja zbog pitanja zaštite okoliša (“ekološki rizik”). Na taj način ekološki rizik može biti dio inherentnog rizika.
19. Primjeri ekološkog rizika na nivou finansijskog izvještaja:
 - rizik troškova za udovoljavanje zahtjevima nastalim temeljem zakona ili ugovornih odnosa;
 - rizik neudovoljavanja zakonima i propisima o zaštiti okoliša i
 - mogući učinci posebnih zahtjeva za zaštitu okoliša koje postavljaju kupci i njihove moguće reakcije na brižnost s kojom poslovni subjekt provodi zaštitu okoliša.
20. Ako revizor smatra da je ekološki rizik značajna komponenta u procjeni inherentnog rizika, on za nivo tvrdnje, pri sastavljanju revizijskog programa, povezuje tu procjenu sa značajnim stanjima računa i vrstama transakcija (MRevS 400, točka 11).
21. Primjeri ekoloških rizika na nivou stanja računa ili vrste transakcija:
 - razmjer u kojem je neko stanje računa temeljeno na složenoj računovodstvenoj procjeni u vezi s pitanjem zaštite okoliša (naprimjer, vrijednost nekog rezervisanja za zaštitu okoliša po osnovu uklanjanja zagađenog zemljišta i budućeg uređivanja zemljišta). Za takve okolnosti revizoru daje uputu MRevS 540 “Revizija računovodstvenih procjena”. Ako nema podataka za temeljenje razboritih procjena, naprimjer zbog složenosti tehnologija za uklanjanje zagađenja i uređivanje zemljišta, inherentni rizik može biti veći i
 - razmjer u kojem su na stanje računa djelovale neuobičajene ili nerutinske transakcije koje sadrže problematiku zaštite okoliša.

Računovodstveni i interni kontrolni sistemi

22. Menadžmentova odgovornost je oblikovati i uvesti interne kontrole radi pomaganja postizanja, koliko je to izvedivo, uređenog i učinkovitog poslovanja, uključujući sve aspekte zaštite okoliša. Način na koji menadžment postiže kontrolu u vezi s pitanjima zaštite okoliša razlikuje se u praksi:
 - poslovni subjekti s manjom izloženošću riziku zaštite okoliša, ili manji poslovni subjekti, vjerovatno će pratiti i provjeravati svoj odnos prema zaštiti okoliša kao dio svojih uobičajenih računovodstvenih i internih kontrolnih sistema;

- neki poslovni subjekti koji posluju u djelatnostima s velikom izloženošću ekološkom riziku mogu oblikovati i staviti u funkciju posebni interni kontrolni pod-sistem za tu namjenu koji je u skladu s postojećim standardima Sistema upravljanja zaštitom okoliša (EMS);¹¹ i
 - ostali poslovni subjekti oblikuju i provode sve svoje kontrole u integrisanom kontrolnom sistemu, koji obuhvaća politike i postupke u vezi s računovodstvom, zaštitom okoliša i drugim pitanjima (naprimjer, kvalitetom, zdravljem i zaštitom).
23. Za revizorove potrebe svejedno je kako menadžment zapravo ostvaruje kontrolu u vezi s pitanjima zaštite okoliša. Osim toga, ako i ne postoji Sistem upravljanja zaštitom okoliša, to ne znači da revizor treba zaključiti kako je nad dijelom poslovanja koji se odnosi na zaštitu okoliša neprikladna kontrola.
24. Samo ako, prema revizorovoj prosudbi, pitanja zaštite okoliša mogu imati značajan učinak na finansijske izvještaje nekog poslovnog subjekta, revizor treba, radi planiranja revizije i razvoja djelotvornog revizijskog pristupa, razumjeti značajne politike i postupke poslovnog subjekta u vezi s njihovim praćenjem i kontrolom tih pitanja zaštite okoliša (subjektove “kontrole zaštite okoliša”). U takvim se slučajevima revizor bavi samo onim kontrolama zaštite okoliša (unutar ili izvan računovodstvenog i internog kontrolnog sistema) koje smatra relevantnim za reviziju finansijskih izvještaja.

Okruženje kontrola

25. U svim revizijama revizor nastoji steći razumijevanje okruženja kontrola dostatno za procjenu stajališta, svjesnosti i djelovanja menadžmenta i uprave u vezi s internim kontrolama i njihovom važnošću u poslovnom subjektu (MRevS 400, točka 19). Slični uslovi onim opisanim u tački 24 ove Smjernice primjenjivi su na revizorovu potrebu sticanja razumijevanja okruženja kontrola. Faktori za sticanje razumijevanja okruženja kontrola u vezi s pitanjima zaštite okoliša mogu uključivati:
- djelovanje odbora direktora i njegovih tijela u vezi sa subjektivim kontrolama zaštite okoliša;
 - menadžmentovu filozofiju i način rada te pristup problemima zaštite okoliša, poput određenih napora za unapređivanje uspješnosti subjektive zaštite okoliša, sudje-

¹¹ 11 Standarde za Sisteme upravljanja zaštitom okoliša izdala je Međunarodna organizacija za standardizaciju. (ISO 14001: “Sustavi upravljanja zaštitom okoliša – Specifikacija s uputom za uporabu”, Međunarodna organizacija za standardizaciju, Ženeva, Švicarska, prvo izdanje 1996-09-01). Od sudjelujuće organizacije specifikacija zahtijeva da razvija i primjenjuje sistemski pristup upravljanju značajnim oblicima zaštite okoliša. Ona također uključuje prihvaćanje obaveze trajnog unapređivanja. Kada su u određenim državama ili regijama u upotrebi drugi standardi Sistema upravljanja zaštitom okoliša, kao što su standardi koje je izdala Europska komisija u ime poslovnih subjekata koji sudjeluju u EMAS-u (Eco-Management and Audit Scheme), takve nacionalne ili regionalne standarde također mogu koristiti poslovni subjekti kao mjerilo vrijednosti.

lovanje u programima za dobijanje certifikata o sistemu zaštite okoliša i dobrovoljno objavljivanje izvještaja o uspješnosti zaštite okoliša.¹² To također uključuje menadžmentove reakcije na vanjske uticaje poput onih koji se odnose na zahtjeve praćenja i pridržavanja koje nameću upravna tijela i agencije za provođenje;

- organizacijski ustroj poslovnog subjekta i metode dodjeljivanja odgovornosti i ovlasti za rad na zaštiti okoliša i ispunjavanju zakonskih odredbi i
- menadžmentov kontrolni sistem, uključujući internu reviziju, obavljanje “revizije zaštite okoliša” (vidjeti tačku 45 ove Smjernice), kadrovske politike i postupke te odgovarajuće podjele dužnosti.

Kontrolni postupci

26. Uzimajući u obzir uslove i okolnosti navedene u tačkama 18-20, revizor može zaključiti da će mu biti potrebno razumijevanje kontrola zaštite okoliša. To se odnosi na:
- praćenje postupanja u skladu sa subjektivim politikama zaštite okoliša, kao i s relevantnim zakonima i propisima za zaštitu okoliša;
 - održavanje odgovarajućeg informacionog sistema zaštite okoliša, koji može uključivati bilježenje, naprimjer fizičkih količina štetnih tvari i rizičnog otpada, ekološke karakteristike proizvoda, pritužbe dioničara, rezultate inspekcija koje su obavile agencije za praćenje, pojave i učinci štetnih događaja, itd.;
 - osiguravanje usklađivanja informacija o zaštiti okoliša s odgovarajućim finansijskim podacima, naprimjer o fizičkim količinama proizvodnje otpada u odnosu na troškove zbrinjavanja otpada i
 - uočavanje mogućih problema zaštite okoliša i s njima povezanih nepredviđenih događaja koji utiču na poslovni subjekt.
27. Ako je poslovni subjekt uspostavio kontrole zaštite okoliša, revizor se kod osoba koje nadgledaju takve kontrole raspituje da li su uočeni neki problemi u vezi sa zaštitom okoliša koji bi mogli imati značajan učinak na finansijske izvještaje.
28. Jedna od mogućnosti da revizor stekne razumijevanje kontrola poslovnog subjekta u vezi s problematikom zaštite okoliša može biti čitanje izvještaja o uspješnosti poslovnog subjekta u zaštiti okoliša, ako je ono dostupno. Takav izvještaj često sadrži objave subjektivih politika i preuzetih obaveza u vezi sa zaštitom okoliša i njegove najznačajnije kontrole zaštite okoliša.

¹² Izvještaj o uspješnosti zaštite okoliša zaseban je izvještaj, odvojeno od finansijskih izvještaja, u kojem neki poslovni subjekt trećim osobama daje kvalitativne informacije o svom preuzimanju obaveza za ekološke aspekte svog poslovanja, svoje politike i ciljeve na tom području, svoja dostignuća u upravljanju odnosa između svojih poslovnih procesa i ekološkog rizika te kvantitativne informacije o svojoj uspješnosti zaštite okoliša.

Kontrolni rizik

29. Nakon što je stekao razumijevanje računovodstvenog i internog kontrolnog sistema, revizor može trebati razmotriti učinak pitanja zaštite okoliša na procjenu kontrolnog rizika i na svaki test kontrola koji može biti nužan za potkrepljivanje te procjene. (Revizorova procjena kontrolnog rizika opisana je u tačkama 21-39 MRevS-a 400.)

Upute za primjenu MRevS-a 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja”

30. Menadžmentova odgovornost je osigurati da se poslovanje poslovnog subjekta vodi u skladu sa zakonima i propisima. Odgovornost za sprečavanje i otkrivanje nepoštivanja ima menadžment (MRevS 250, tačka 9). U tom kontekstu menadžment mora uzeti u obzir:
- zakone i propise koji nameću obavezu uklanjanja zagađivanja okoliša nastalog prošlim događajima; te se obaveze ne moraju ograničavati samo na vlastita djelovanja poslovnog subjekta, nego mogu biti nametnute sadašnjim vlasnicima nekretnine iako su štetu stvorili prethodni vlasnici (“obaveza temeljem indirektnog odgovornosti”);
 - zakone o kontroli zagađivanja i sprečavanju zagađivanja koji su usmjereni na otkrivanje ili regulisanje izvora zagađivanja, ili smanjivanja ispuštanja štetnih tvari ili obeštećivanje oštećenika;
 - licence u vezi sa zaštitom okoliša, koje u određenoj sudskoj nadležnosti specificiraju uslove poslovanja poslovnog subjekta sa stajališta zaštite okoliša, naprimjer navodeći maksimalni nivo ispuštanja štetnih tvari i
 - zahtjeve upravnih tijela u vezi s problematikom zaštite okoliša.
31. Promjene u zakonodavstvu o zaštiti okoliša mogu imati značajne posljedice za poslovanje poslovnog subjekta, te čak rezultirati obavezom koja se odnosi na prošle događaje koji tada nisu bili obuhvaćeni zakonodavstvom. Primjer za prvi slučaj jest promjena propisa o buci na temelju koje se može skratiti buduća upotreba postrojenja ili strojeva. Primjer za drugi slučaj odnosi se na strožija pravila koja bi obavezivala da se i otpad odložen u prethodnim godinama mora premjestiti na drugo prikladno mjesto, iako je odlaganje otpada tada bilo u skladu s postojećom praksom.
32. Revizor nije i ne može biti odgovoran za sprečavanje nepoštivanja zakona i propisa o zaštiti okoliša. Također, kao što je navedeno u tački 9, otkrivanje mogućeg nepoštivanja zakona i propisa o zaštiti okoliša obično je iznad revizorove profesionalne osposobljenosti. Međutim, u skladu MRevS-ovima, revizija se planira i provodi s profesionalnim skepticizmom, uz shvaćanje kako se njome mogu otkriti uslovi ili događaji koji nameću pitanje da li je poslovni subjekt postupao u skladu s relevantnim zakonima i

propisima o zaštiti okoliša, to više što nepostupanje za posljedicu može imati značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja.

33. Kao dio procesa planiranja revizije, revizor stiče opće razumijevanje onih zakona i propisa o zaštiti okoliša za koje se, ako se ne poštuju, može razborito očekivati da će rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u finansijskim izvještajima, kao i politika i postupaka koje primjenjuje poslovni subjekt kako bi se postupalo u skladu s tim zakonima i propisima. U sticanju tog razumijevanja revizor uočava da nepoštivanje nekih zakona i propisa o zaštiti okoliša može ozbiljno uticati na poslovanje poslovnog subjekta.
34. Da bi stekao opće razumijevanje mjerodavnih zakona i propisa o zaštiti okoliša, revizor obično:
 - koristi se postojećim poznavanjem poslovanja i djelatnosti poslovnog subjekta;
 - propitkuje menadžment (uključujući određene službenike koji se bave problematikom zaštite okoliša) u vezi s politikama i postupcima koji se odnose na poštivanje odgovarajućih zakona i propisa;
 - propitkuje menadžment u vezi s propisima o zaštiti okoliša za koje se može očekivati da imaju ključni učinak na poslovanje poslovnog subjekta. Nepostupanje u skladu s njima moglo bi dovesti do prekidanja poslovanja ili dovesti u pitanje nastavak poslovanja po načelu neograničenog vremena poslovanja i
 - raspravlja s menadžmentom o politikama ili postupcima koji su usvojeni za uočavanje, ocjenjivanje i knjigovodstveno iskazivanje parnica, tražbina i procjena.

Dokazni postupci

35. Ovaj dio Smjernice sadrži upute za dokazne postupke, uključujući primjenu MRevS-a 620 "Korištenje radom stručnjaka".
36. Revizor razmatra procijenjene nivoe inherentnog i kontrolnog rizika pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka potrebnih za smanjenje rizika neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima na prihvatljiv nivo, uključujući i svako značajno pogrešno prikazivanje ako poslovni subjekt propusti pravilno priznati, izmjeriti ili objaviti učinke vezane za zaštitu okoliša.
37. Dokazni postupci uključuju pribavljanje dokaza kroz propitkivanje menadžmenta odgovornog za sastavljanje finansijskih izvještaja i ključnih dužnosnika koji su zaduženi za pitanja zaštite okoliša. Revizor razmatra potrebu pribavljanja potvrđujućih revizijskih dokaza, iz vanjskih ili unutarnjih izvora, za svaku tvrdnju koja se odnosi na zaštitu okoliša. U određenim slučajevima revizor može razmotriti hoće li se koristiti radom stručnjaka za zaštitu okoliša.

38. U Dodatku 2 navedeni su primjeri dokaznih postupaka koje revizor može provesti radi otkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima zbog pitanja zaštite okoliša.
39. Najveći dio revizijskih dokaza dostupnih revizoru više nudi indikacije nego što daje zaključke. Stoga revizor mora prosuditi da li su prikladni pojedinačni ili grupni planirani dokazni postupci. Revizorova prosudba može postati čak značajnija zbog brojnih teškoća u vezi s priznavanjem i mjerenjem posljedica problematike zaštite okoliša na finansijske izvještaje, naprimjer:
- često postoji znatan vremenski raskorak između radnje koja u biti stvara problem zaštite okoliša i njenog uočavanja od strane poslovnog subjekta ili regulatora;
 - računovodstvene procjene ne moraju imati uobičajeni obrazac ili mogu imati široki raspon mogućih rješenja zbog broja i vrste pretpostavki na kojima se zasniva određivanje tih procjena;
 - zakoni i propisi o zaštiti okoliša mijenjaju se te tumačenja mogu biti teško razumljiva ili dvosmislena. Kako bi se procijenio uticaj tih zakona i propisa na vrednovanje određene imovine (naprimjer, imovine koja sadrži azbest), moguće je zatražiti savjet stručnjaka. Stvaranje razborite procjene za poznate obaveze u praksi može biti složeno ili
 - obaveze mogu nastati iz drugih razloga, a ne temeljem zakonskih ili ugovornih odredbi.
40. U revizijskom procesu, naprimjer pri sticanju razumijevanja poslovanja, u procjenjivanju inherentnog i kontrolnog rizika ili u obavljanju određenih dokaznih postupaka, revizor može uočiti dokaze koji upozoravaju na postojanje rizika da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog pitanja zaštite okoliša. Primjeri takvih slučajeva uključuju:
- postojanje izvještaja u kojima su navedeni značajni problemi u vezi sa zaštitom okoliša koje su sastavili stručnjaci za zaštitu okoliša, interni revizori ili revizori zaštite okoliša;
 - odstupanja od zakona i propisa o zaštiti okoliša navedena u prepiscima s agencijama za zaštitu okoliša ili u izvještajima koje su one sastavile;
 - uključivanje poslovnog subjekta u javno dostupan registar ili plan za uređivanje zagađenog zemljišta (ako takvo što postoji);
 - komentari u medijima o poslovnom subjektu u vezi sa značajnim pitanjima zaštite okoliša;
 - komentari u vezi s problematikom zaštite okoliša sadržani u pismu dobijenom od odvjetnika;

- dokazi koji upućuju na pribavljanje proizvoda i usluga koji se odnose na zaštitu okoliša a koji su neuobičajeni u odnosu na vrstu poslovanja poslovnog subjekta i
- povećane ili neuobičajene naknade pravnim savjetnicima i savjetnicima za zaštitu okoliša, ili plaćanja kazni kao posljedica nepoštivanja zakona i propisa za zaštitu okoliša.

U takvim okolnostima revizor razmatra potrebu ponovnog procjenjivanja inherentnog i kontrolnog rizika te nastali uticaj na rizik otkrivanja. Ako je nužno, revizor može odlučiti savjetovati se sa stručnjakom za zaštitu okoliša.

Stručnjaci za zaštitu okoliša

41. Menadžment je odgovoran za računovodstvene procjene uključene u finansijske izvještaje. U stvaranju računovodstvenih procjena i objavljivanjima u vezi s problematikom zaštite okoliša menadžment može tražiti stručne savjete od stručnjaka kao što su odvjetnici, inženjeri i stručnjaci za zaštitu okoliša. Takvi stručnjaci mogu biti uključeni u raznim etapama procesa stvaranja računovodstvenih procjena i objavljivanja, uključujući pomaganje menadžmentu u:
 - uočavanju slučajeva gdje je potrebno priznati obaveze i obaviti odgovarajuće procjene (naprimjer, inženjer za zaštitu okoliša može obaviti početno istraživanje zemljišta kako bi utvrdio da li je nastalo zagađivanje, ili odvjetnik može biti uključen radi određivanja pravne utemeljenosti obaveze za uređivanje zemljišta);
 - dobijanju nužnih podataka na kojima se temelje procjene i osiguravaju informacije koje treba objaviti u bilješkama uz finansijske izvještaje (naprimjer, stručnjak za zaštitu okoliša može provjeriti zemljište kako bi pomogao u kvantificiranju vrste i omjera zagađenosti te u razmatranju prihvatljivih alternativnih metoda uređivanja zemljišta) i
 - oblikovanju odgovarajućeg plana za otklanjanje onečišćenja te u obračunu troškova koji se na to odnose.
42. Ako se revizor odluči koristiti takvim radom kao dijelom revizije, u skladu s MRevS-u 620 “Korištenje radom stručnjaka», revizor razmatra primjerenost potrebama revizije rada koji su obavili stručnjaci za zaštitu okoliša kao i njihovu osposobljenost i objektivnost. U vezi s razmatranjem tog rada, revizor može uključiti drugog stručnjaka radi obavljanja dodatnih postupaka ili može modificirati revizorov izvještaj.
43. Budući da se zaštita okoliša kao struka još razvija, osposobljenost stručnjaka iz tog područja može biti teže procijeniti, nego kada su posrijedi stručnjaci iz drugih područja jer ne mora postojati licenciranje ili sticanja certifikata ili članstva u odgovarajućoj strukovnoj organizaciji. U takvim slučajevima može biti nužno da revizor posebnu pažnju obrati na razmatranje iskustva i ugleda stručnjaka za zaštitu okoliša.

44. Pravovremeno i često komuniciranje sa stručnjacima može pomoći revizoru da razumije prirodu, domet, cilj i ograničenja izvještaja stručnjaka. Izvještaj se može odnositi samo na jedan aspekt poslovanja poslovnog subjekta. Naprimjer, izvještaj stručnjaka može biti temeljen na procjenama troškova koji se odnose samo na jedan element određenog problema (naprimjer, zagađenost zemljišta), a ne na procjenu troškova svih važnih problema (naprimjer, zagađenost zemljišta i podzemnih voda, uključujući i zakonom propisane obaveze temeljem indirektnog odgovornosti). Također je potrebno da revizor razmotri pretpostavke, metode, postupke i izvore podataka koje je koristio stručnjak.

Revizija zaštite okoliša

45. “Revizije zaštite okoliša” postaju sve uobičajenije u određenim industrijama.¹³ Pojam “revizija zaštite okoliša” ima različita značenja. Revizije zaštite okoliša mogu obavljati vanjski ili unutarnji stručnjaci (ponekad uključujući interne revizore) po slobodnoj odluci menadžmenta poslovnog subjekta. U praksi, za obavljanje revizija zaštite okoliša mogu biti osposobljene osobe iz različitih struka. Posao često obavlja multidisciplinarni tim. Revizija zaštite okoliša obično se obavlja na zahtjev menadžmenta te za internu upotrebu. Može se odnositi na različitu problematiku, uključujući zagađenost zemljišta ili udovoljavanje zakonima i propisima za zaštitu okoliša. Međutim, neka revizija zaštite okoliša nije nužno isto što je i revizija izvještaja o uspješnosti zaštite okoliša.
46. Revizor finansijskih izvještaja poslovnog subjekta može razmotriti korištenje nalaza revizije zaštite okoliša kao odgovarajućeg revizijskog dokaza. U takvom slučaju revizor treba odlučiti ispunjava li revizija zaštite okoliša kriterije ocjenjivanja sadržane u MRevS-u 610 “Razmatranje rada interne revizije” ili MRevS-u 620. Važni kriteriji koje treba razmotriti jesu:
- (a) uticaj rezultata revizije zaštite okoliša na finansijske izvještaje;
 - (b) osposobljenost i vještina tima za reviziju zaštite okoliša i objektivnost revizora, naročito kada ih odabire osoblje poslovnog subjekta;
 - (c) djelokrug revizije zaštite okoliša, uključujući menadžmentove reakcije na preporuke nastale revizijom zaštite okoliša i kako je to evidentirano;
 - (d) postupanje tima s dužnom pažnjom pri obavljanju reviziju zaštite okoliša i
 - (e) odgovarajuće usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje revizije.

¹³ Upute za “revidiranje zaštite okoliša” izdala je Međunarodna organizacija za standardizaciju “Upute za revidiranje zaštite okoliša – Opća načela” (Međunarodna organizacija za standardizaciju, Ženeva, Švicarska, prvo izdanje, 1996-10-01). poslovanja poslovnog subjekta. Ukoliko se bave, revizor razmatra prikladnost korištenja takvog rada za potrebe revizije, primjenjujući kriterije navedene u MRevS-u 610.

Interna revizija

47. Ako poslovni subjekt ima službu interne revizije, revizor razmatra bave li se interni revizori problematikom zaštite okoliša kao dijelom svojih poslova internog revidiranja

Izjave menadžmenta

48. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" zahtijeva da revizor dobije izjavu menadžmenta u pisanom obliku o pitanjima koja su značajna za finansijske izvještaje kada nije razumno očekivati da postoje drugi dostatni i primjereni revizijski dokazi. Većina dokaza dostupnih revizoru u vezi s uticajem problematike zaštite okoliša na finansijske izvještaje više će nuditi indikacije, nego što će davati zaključke. Stoga revizor može željeti dobiti određenu izjavu da menadžment:
- (a) nema saznanja o značajnim obavezama ili potencijalnim obavezama za zaštitu okoliša, uključujući i one nastale od nezakonskih ili mogućih nezakonskih radnji;
 - (b) nema saznanja o bilo kojem drugom pitanju zaštite okoliša koje može imati značajan uticaj na finansijske izvještaje; ili
 - (c) ako ima saznanja o takvim pitanjima, onda ih je objavio u finansijskim izvještajima na odgovarajući način.

Izveštavanje

49. Kada formira mišljenje o finansijskim izvještajima, revizor razmatra da li su učinci pitanja zaštite okoliša primjereno tretirani ili objavljeni u skladu sa odgovarajućim okvirom finansijskog izveštavanja. Osim toga, revizor čita i sve ostale informacije koje treba prezentirati uz finansijske izvještaje kako bi uočio bilo koju značajnu nedosljednost, naprimjer, u vezi s pitanjima zaštite okoliša.
50. Menadžmentova procjena neizvjesnosti i opseg objavljivanja tih neizvjesnosti u finansijskim izvještajima ključna su pitanja u određivanju uticaja na revizorov izvještaj. Revizor može zaključiti da zbog pitanja zaštite okoliša postoje značajne neizvjesnosti ili neprimjerena objavljivanja. Mogu postojati i okolnosti kada, prema revizorovoj prosudbi, više nije prikladna primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. U takvim okolnostima MRevS 700 "Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima"¹⁴ i MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" revizorima pružaju pobliže upute.

¹⁴ MRevS 700 "Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima" povučen je u decembru 2006. godine kada je na snagu stupio na MRevS 700 "Izveštaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu finansijskih izvještaja opće namjene".

Zahtjevi javnog sektora

1. *Kako je navedeno u tački 3, ova Smjernica pruža praktičnu pomoć revizorima pri uočavanju i razmatranju pitanja zaštite okoliša u kontekstu revizije finansijskih izvještaja.*

Te upute bit će jednako primjenjive i revizorima javnog sektora u njihovim revizijama finansijskih izvještaja državnih i drugih poslovnih subjekata javnog sektora. Međutim, treba istaknuti da na reviziju javnog sektora mogu uticati zakoni, propisi, uredbe i vladine smjernice koje nameću dodatne revizijske i/ili izvještajne odgovornosti u vezi s pitanjima zaštite okoliša.
2. *Kao u privatnom sektoru, revizori finansijskih izvještaja državnih i drugih poslovnih subjekata javnog sektora mogu trebati razmotriti priznavanje, mjerenje i objavljivanje svake obaveze ili moguće obaveze koja se odnosi na onečišćenja okoliša. Obaveze ili moguće obaveze mogu nastati zbog šteta koje je prouzrokovao poslovni subjekt koji izvještava ili jedna od njegovih agencija. Međutim, u javnom sektoru obaveze ili moguće obaveze također mogu nastati kada vlada prihvaća odgovornost za čišćenje ili druge troškove u vezi s onečišćenjem koje su prouzrokovali drugi ako, naprimjer, nije razjašnjeno pitanje odgovornosti ili tu odgovornost ne mogu preuzeti drugi.*
3. *U određenim okolnostima revizori javnog sektora mogu imati obavezu izvjestiti o neprovođenju propisa o zaštiti okoliša pronađenom tokom revizije finansijskih izvještaja, bez obzira na to imaju li takvi slučajevi ili nemaju značajan učinak na finansijske izvještaje poslovnog subjekta.*
4. *Vlada može biti odgovorna za praćenje kako se poštuju zakoni i propisi u vezi s problematikom zaštite okoliša. Još određenije, takva uloga praćenja bit će data u nadležnost određenoj agenciji (ili agencija) javnog sektora. Kada obavlja reviziju finansijskih izvještaja takve agencije (ili takvih agencija), revizor može zatrebati razmatranje, naprimjer, kontrole koje pokrivaju pokretanje prekršajnog postupka i naplatu kazni. U slučajevima koji su još u postupku treba također obratiti pažnju na priznavanje, mjerenje i objavljivanje svake obaveze ili moguće obaveze.*

Dodatak 1

Upoznavanje poslovanja s gledišta zaštite okoliša – Ogledna pitanja

Svrha ovog Dodatka jest navesti primjere pitanja koja revizor može razmatrati pri upoznavanju poslovanja, uključujući i sticanje razumijevanja o okruženjima kontrola poslovnog subjekta i njegovim kontrolnim postupcima s gledišta zaštite okoliša.

Ovi se primjeri navode samo za ilustrativne svrhe. Nije namjera da sva pitanja iz ovog Dodatka budu primjerena u nekom pojedinom slučaju. Pitanja treba preoblikovati kako bi odgovarala određenim okolnostima svakog angažmana. U nekim slučajevima revizor može prosuditi da nije nužno postaviti ni jedno od tih pitanja.

Pri ocjenjivanju odgovora primljenih od dužnosnika poslovnog subjekta u vezi s pitanjima zaštite okoliša, revizor će se ponekad trebati savjetovati sa stručnjakom za zaštitu okoliša.

Pitanja o poznavanju poslovanja

1. Posluje li poslovni subjekt u djelatnosti koja je izložena značajnom riziku zaštite okoliša koji može negativno uticati na finansijske izvještaje tog poslovnog subjekta?
2. Koji su općenito problemi zaštite okoliša u djelatnosti poslovnog subjekta?
3. Koji su zakoni i propisi o zaštiti okoliša primjenjivi na poslovni subjekt?
4. Koristi li se u proizvodima ili proizvodnim procesima poslovnog subjekta neka tvar koja po zakonu podliježe praćenju, ili se dobrovoljno prati u djelatnosti koju obavlja poslovni subjekt?
5. Prate li agencije za zaštitu okoliša provode li poslovni subjekti odredbe zakona, propisa i licenci za zaštitu okoliša?
6. Da li je agencija za zaštitu okoliša poduzela neku aktivnost ili izdala neki izvještaj koji može imati značajne posljedice za poslovni subjekt i njegove finansijske izvještaje?
7. Planira li se nešto poduzeti za sprečavanje, ublažavanje ili otklanjanje zagađivanja okoliša, ili za rad na konzerviranju obnovljivih i neobnovljivih resursa?
8. Da li je u prošlosti bilo kazni i sudskih postupaka protiv poslovnog subjekta ili njegove uprave u vezi s problematikom zaštite okoliša? Ako jest, koji su bili razlozi?
9. Vodi li se sudski postupak u vezi s nepoštivanjem zakona i propisa o zaštiti okoliša?
10. Da li su ekološki rizici pokriveni osiguranjem?

Okruženje kontrola i kontrolni postupci

11. Kakvo je općenito menadžmentovo gledište i stil upravljanja u vezi s problematikom kontrole zaštite okoliša? (To treba procijeniti revizor na osnovu svog općeg poznavanja poslovnog subjekta.)

12. Određuje li poslovna struktura poslovnog subjekta odgovornosti, uključujući podjelu dužnosti, osobama određenim za kontrolu zaštite okoliša?
13. Održava li poslovni subjekt informacijski sustav zaštite okoliša, temeljen na zahtjevima regulatora ili vlastitoj ocjeni rizika zaštite okoliša? Taj sustav može pružati, naprimjer, informacije o fizičkim količinama ispuštanja štetnih tvari i rizičnom otpadu, ekološkim stanjima, karakteristikama proizvoda i usluga poslovnog subjekta u kontekstu zaštite okoliša, zatim o rezultatima inspekcija koje su provele agencije za praćenje zagađivanja, informacije o nastanku i učincima nezgoda i broj pritužbi dioničara.
14. Primjenjuje li poslovni subjekt Sustav upravljanja zaštitom okoliša? Ukoliko primjenjuje, ima li certifikat nekog neovisnog tijela za certificiranje? Primjeri priznatih standarda za Sustav upravljanja zaštitom okoliša su međunarodni standardi ISO 14001 i Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) Europske komisije.
15. Objavljuje li poslovni subjekt (dobrovoljno) izvještaj o uspješnosti zaštite okoliša? Ukoliko objavljuje, da li ga je verificirala neka neovisna treća strana?
16. Postoje li kontrolni postupci za uočavanje i procjenjivanje ekološkog rizika; praćenje postupka li se prema zakonima i propisima o zaštiti okoliša; i praćenje mogućih promjena u zakonodavstvu o zaštiti okoliša koje bi mogle uticati na poslovni subjekt?
17. Ima li poslovni subjekt kontrolne postupke za rješavanje pritužbi zaposlenika ili trećih osoba, koje se odnose na problematiku zaštite okoliša, uključujući zdravstvene probleme?
18. Primjenjuje li poslovni subjekt kontrolne postupke za rukovanje i odlaganje rizičnog otpada u skladu sa zakonskim odredbama?
19. Postoje li kontrolni postupci za uočavanje i procjenjivanje mogućeg onečišćenja okoliša u vezi s proizvodima i uslugama poslovnog subjekta i odgovarajuće priopćavanje informacija kupcima o potrebnim preventivnim mjerama, ako su potrebne?
20. Ima li menadžment saznanja o postojanju i mogućem uticaju na njegove finansijske izvještaje:
 - bilo kakvog rizika obaveza nastalog kao posljedica zagađivanja zemljišta, podzemnih voda ili površinskih voda;
 - bilo kakvog rizika obaveza nastalog kao posljedica zagađivanja zraka; ili
 - nerazjašnjenih pritužbi zaposlenika ili trećih stranaka u vezi s pitanjima zaštite okoliša.

Dodatak 2

Dokazni postupci za otkrivanje značajnog pogrešnog prikazivanja zbog problematike zaštite okoliša

Svrha ovog Dodatka jest navesti primjere dokaznih postupaka koje revizor može obaviti radi otkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pitanja zaštite okoliša.

Ovi primjeri navode se samo za ilustrativne svrhe. Nije namjera da svi postupci iz ovog Dodatka budu primjereni u nekom pojedinom slučaju. Postupke treba prilagoditi kako bi odgovarali određenim okolnostima svakog angažmana. U nekim slučajevima revizor može prosuditi da nije nužno obaviti ni jedan od tih postupaka.

Pri ocjenjivanju rezultata dokaznih postupaka u vezi s pitanjima zaštite okoliša, revizor će se ponekad trebati savjetovati sa stručnjakom za zaštitu okoliša. Odluku o uključivanju stručnjaka donosi revizor na temelju svoje prosudbe, na koju utiču okolnosti i pitanja kao što su tehnološke prilike, složenost i važnost stavki o kojima se radi.

Općenito

Pregled dokumentacije

1. Razmotriti zapisnike sa sjednica uprave, odbora za reviziju ili nekog drugog pododбора koji je posebno odgovoran za problematiku zaštite okoliša.
2. Razmotriti javno dostupne informacije za djelatnost kako bi se razmotrilo svako postojeće ili moguće buduće pitanje zaštite okoliša. Također razmotriti dostupne osvrte javnih medija, ako ih ima.
3. Gdje su dostupna, razmotriti:
 - izvještaje o poslovnom subjektu koje su izdali stručnjaci za zaštitu okoliša, kao što su procjene zemljišta ili studije uticaja na okoliš;
 - izvještaji internih revizora;
 - izvještaji “revizije zaštite okoliša”;
 - izvještaji o “due diligence” istraživanjima;
 - izvještaji mjerodavnih agencija ili prepiska s njima;
 - (javno dostupne) registre ili planove za otklanjanje onečišćenja zemljišta;
 - Izvještaji o uspješnosti zaštite okoliša koje je izdao poslovni subjekt;
 - prepisku s agencijama za zaštitu okoliša; i
 - prepiska s odvjetnicima poslovnog subjekta.

Korištenje radom drugih

4. Ako je uključen stručnjak za zaštitu okoliša (naprimjer, stručnjak je kvantificirao vrstu i opseg zagađenja razmatrajući alternativne metode saniranja zemljišta) i rezultat je njegovog rada priznat ili objavljen u finansijskim izvještajima, treba se:
 - (a) razmotriti uticaj rezultata toga rada na finansijske izvještaje;
 - (b) procijeniti profesionalna osposobljenost i objektivnost stručnjaka za zaštitu okoliša;
 - (c) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da je područje rada stručnjaka za zaštitu okoliša prikladno za svrhu revizije finansijskih izvještaja i
 - (d) procijeniti prikladnost stručnjakovog rada kao revizijskog dokaza.
5. Ako se interni revizor u okviru obavljanja interne revizije bavio određenim dijelom poslovanja poslovnog subjekta koji se odnosi na zaštitu okoliša, treba razmotriti prikladnost njegovog rada za svrhe revizije finansijskih izvještaja primjenjujući kriterije navedene u MRevS-u 610 "Razmatranje rada interne revizije".
6. Ako je "revizija zaštite okoliša" bila obavljena i nalazi te revizije udovoljavaju kriterijima da se mogu smatrati revizijskim dokazom u reviziji finansijskih izvještaja,¹⁵ treba:
 - (a) razmotriti uticaj rezultata "revizije zaštite okoliša" na finansijske izvještaje;
 - (b) procijeniti profesionalnu osposobljenost i objektivnost "revizora ili tima revizora za zaštitu okoliša";
 - (c) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da je djelokrug revizije zaštite okoliša prikladan za svrhe revizije finansijskih izvještaja i
 - (d) procijeniti prikladnost rada "revizora zaštite okoliša" kao revizijskog dokaza.

Osiguranje

7. Propitati o postojećem (ili ranijem) osiguranju od ekološkog rizika i raspraviti to s menadžmentom.

Izjava menadžmenta

8. Pribaviti izjavu menadžmenta u pisanom obliku da je razmotrio učinke problematike zaštite okoliša na finansijske izvještaje i da:
 - a) nema saznanja i o kakvoj značajnoj obavezi ili mogućoj obavezi za zaštitu okoliša, uključujući i onu nastalu od nezakonskih ili mogućih nezakonskih radnji;
 - b) nema saznanja i o kakvom drugom pitanju zaštite okoliša koje može značajno umanjiti imovinu; ili

¹⁵ Vidjeti tačku 45, "Revizija zaštite okoliša".

- c) ako i ima saznanja o takvim pitanjima, da je na odgovarajuć način obavijestio revizora o svim činjenicama povezanim s tim pitanjima.

Podružnice

9. Upitati revizore podružnica postupaju li podružnice u skladu s mjerodavnim zakonima i propisima o zaštiti okoliša i njihovim mogućim učincima na njihove finansijske izvještaje.

Imovina

Sticanje zemljišta, postrojenja i strojeva

10. U vezi sa sticanjem zemljišta, postrojenja i strojeva tokom perioda (bilo direktno ili indirektno sticanjem podružnice), upitati o “due diligence” postupcima koje je obavio menadžment radi razmatranja učinka nekog pitanja zaštite okoliša pri ustanovljivanju kupovne cijene, uzimajući u obzir nalaze istraživanja o potrebnim uklaňanjima zagađenja i obavezama saniranja onečišćenosti.

Dugotrajna ulaganja

11. Pročitati i raspraviti s odgovornim osobama finansijske izvještaje onog subjekta kod kojeg se nalazi imovina na koju se odnosi dugotrajno ulaganje te razmotriti učinke bilo kojeg problema zaštite okoliša navedenog u tim izvještajima na vrijednost dugotrajnih ulaganja.

Umanjivanje vrijednosti imovine

12. Propitati o svim planiranim promjenama kapitalne imovine, naprimjer kao reakcije na promjenu u zakonodavstvu o zaštiti okoliša ili promjene poslovne strategije, i procijeniti njihov uticaj na vrijednost te imovine ili društva u cjelini.
13. Raspitati se o politikama i postupcima kako bi se procijenilo treba li ispraviti knjigovodstvene vrijednosti imovine ako je umanjjenje vrijednosti imovine nastalo zbog pitanja zaštite okoliša.
14. Upitati o prikupljenim podacima na kojima se temelje procjene i pretpostavke najvjerovatnijeg ishoda kako bi se odredio ispravak vrijednosti zbog umanjjenja vrijednosti.
15. Pregledati dokumentaciju koja potkrepljuje iznose mogućeg umanjivanja vrijednosti imovine i raspraviti o toj dokumentaciji s menadžmentom.
16. Za svako umanjjenje imovine zbog pitanja zaštite okoliša obavljeno u prethodnim periodima razmotriti da li su i nadalje odgovarajuće pretpostavke na kojima se temeljilo ispravljanje knjigovodstvenih vrijednosti.

Utjerivost tražbina

17. Pregledati utjerivost tražbina koje se odnose na pitanja zaštite okoliša a iskazane su u finansijskim izvještajima.

Obaveze, rezervisanja i nepredviđeni događaji

Potpunost obaveza, rezervisanja i iskazivanja nepredviđenih događaja

18. Raspitati se o politikama i postupcima primijenjenih radi pomaganja prepoznavanja obaveza, rezervisanja ili nepredviđenih događaja nastalih usljed problematike zaštite okoliša.
19. Uпитati o događajima ili uslovima koji mogu stvoriti obaveze, rezervisanja ili moguće obaveze usljed problematike zaštite okoliša, naprimjer:
- nepoštivanje zakona i propisa o zaštiti okoliša;
 - prozivke ili kazne nastale usljed nepoštivanja zakona i propisa o zaštiti okoliša; ili
 - pritužbe i moguće pritužbe zbog onečišćivanja okoliša.
20. Ako su utvrđeni troškovi čišćenja, budućeg uklanjanja ili saniranja ili kazne zbog nepostupanja prema zakonima i propisima o zaštiti okoliša, raspitati se o svim s tim povezanim tužbama ili mogućim tužbama.
21. Raspitati se, proučiti i ocijeniti dopise upravnih tijela koji se odnose na problematiku zaštite okoliša i razmotriti ukazuje li ta prepiska na obaveze, potrebu rezervisanja ili moguće obaveze.
22. Za nekretnine koje su napuštene, nabavljene ili zatvorene tokom perioda, raspitati se o zahtjevima uređivanja zemljišta ili namjerama budućeg uklanjanja zagađenja i saniranja zemljišta.
23. Za nekretnine prodate tokom perioda (ili u prethodnim periodima), raspitati se o obavezama u vezi s problematikom zaštite okoliša koje su ostale u skladu sa ugovorom ili zakonom.
24. Provesti analitičke postupke i razmotriti, koliko je to izvedivo, odnos između finansijskih informacija i kvantitativnih informacija sadržanih u evidencijama poslovnog subjekta o zaštiti okoliša (naprimjer, odnos utrošenih sirovina ili energije i proizvodnje otpada ili ispuštanja štetnih tvari uzimajući u obzir obaveze poslovnog subjekta za odgovarajuće odlaganje otpada ili maksimalno dopušten nivo emisije štetnih tvari).

Računovodstvene procjene

25. Pregledati i testirati postupak kojim se služio menadžment pri stvaranju računovodstvenih procjena i objavljivanjima:

- (a) razmotriti priklanost rada koji su obavili stručnjaci za zaštitu okoliša koje je angažovao menadžment, ukoliko je to slučaj, primjenjujući kriterije navedene u MRevS-u 620 “Korištenje radom stručnjaka”;
 - (b) pregledati prikupljene podatke na kojima su se zasnivale procjene;
 - (c) razmotriti da li su podaci mjerodavni, pouzdani i dovoljni za namjene;
 - (d) ocijeniti da li su pretpostavke dosljedne s ostalim dodatnim podacima iz prošlosti ili podacima za djelatnost;
 - (e) razmotriti mogu li promjene u poslovanju ili djelatnosti uzrokovati da drugi faktori postanu značajni za pretpostavke;
 - (f) razmotriti potrebu angažovanja stručnjaka za zaštitu okoliša radi pregleda određenih pretpostavki;
 - (g) provjeriti obračune koje je obavio menadžment pri transformisanju pretpostavki u računovodstvene procjene i
 - (h) razmotriti da li je vrhovni menadžment pregledao i odobrio značajne računovodstvene procjene u vezi s problematikom zaštite okoliša.
26. Ako menadžmentove procjene nisu primjerene, treba pribaviti neovisnu procjenu radi dokazivanja razumnosti menadžmentove procjene.
27. Za obaveze, rezervisanja ili nepredviđene obaveze u vezi s problematikom zaštite okoliša treba razmotriti da li su i dalje prikladne pretpostavke na kojima su se temeljile procjene.
28. Usporediti procjene obaveza koje se odnose na jednu lokaciju (naprimjer, procjene za saniranje zemljišta ili buduće uklanjanje zagađenja i troškove saniranja na određenoj lokaciji) s/ sa
- (a) procjenama obaveza za ostale lokacije sa sličnim problemima zaštite okoliša;
 - (b) stvarnim troškovima nastalim na drugim sličnim lokacijama; ili
 - (c) procjenama troškova obaveza zaštite okoliša koje su se odrazile na prodajnu cijenu sličnih lokacija prodatih tokom perioda.

Uvid u dokumentaciju

29. Pregledati i ocijeniti dokumentaciju koja potkrepljuje iznose obaveza, rezervacija ili mogućih obaveza u vezi s problematikom zaštite okoliša i raspraviti o njoj s onima koji su za nju odgovorni, kao što su:
- studije o zbrinjavanju ili saniranju;
 - kvote predviđene za zbrinjavanje ili buduće uređivanje i troškove saniranja zemljišta i
 - prepiska s pravnim zastupnikom u pogledu iznosa tražbina ili iznosa kazni.

Objavlivanja

30. Pregledati prikladnost objavlivanja učinaka problematike zaštite okoliša u finansijskim izvještajima

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1010 “Razmatranje pitanja zaštite okoliša u reviziji finansijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u martu 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © mart 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1012
REVIDIRANJE DERIVATIVNIH FINANSIJSKIH INSTRUMENATA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1
Derivativni instrumenti i aktivnosti	2-7
Odgovornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje.....	8-10
Revizorova odgovornost	11-15
Poznavanje poslovanja	16-20
Ključni finansijski rizici	21
Tvrdnje na koje treba obratiti pažnju	22
Procjena rizika i interne kontrole	23-65
Dokazni postupci	66-76
Dokazni postupci u vezi s tvrdnjama	77-89
Dodatna razmatranja o aktivnostima zaštićivanja	90-91
Izjave menadžmenta	92-93
Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	94
Pojmovnik	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1012 “Revidiranje derivativnih instrumenata” treba čitati u kontekstu “Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga” koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Odbor za međunarodnu revizijsku praksu (International Auditing Practices Committee (IAPC)) je odobrio objavljivanje ove Međunarodne smjernice revizijske prakse u martu 2001. godine.

Uvod

1. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest pružiti upute revizorima za planiranje i obavljanje revizijskih postupaka za tvrdnje sadržane u finansijskim izvještajima koje se odnose na derivativne finansijske instrumente. Ova Smjernica je usmjerena na revidiranje derivativa koje drže krajnji korisnici, uključujući banke i ostale subjekte finansijskog sektora kada su krajnji korisnici. Krajnji korisnik je subjekt koji zaključuje finansijsku transakciju preko, ili neke organizovane berze, ili pomoću brokera, u svrhu zaštite od rizika, upravljanja imovinom odnosno obavezama ili špekulisanja. Krajnje korisnike čine prvenstveno korporacije, državna poduzeća, institucionalni investitori i finansijske institucije. Neke derivativne aktivnosti krajnjeg korisnika često se odnose na njegovu proizvodnju ili upotrebu dobara. Računovodstveni sistem i pitanja internih kontrola povezanih s izdavanjem ili trgovanjem derivativima mogu biti različita od onih koja se odnose na korištenje derivativima. MSRP 1006 "Revizija finansijskih izvještaja banaka" sadrži upute za revizije banaka i drugih subjekata finansijskog sektora i uključuje upute za revidiranje međunarodnih komercijalnih banaka koje izdaju ili trguju derivativima.

Derivativni instrumenti i aktivnosti

2. Derivativni finansijski instrumenti postaju sve složeniji, njihova primjena postaje sve uobičajenija i proširuju se računovodstveni zahtjevi da se prikazuju fer-vrijednosti i ostale informacije o njima u finansijskim izvještajima i bilješkama uz finansijske izvještaje. Vrijednosti derivativa mogu biti nepostojane. Veliko i iznenadno smanjenje njihove vrijednosti može povećati rizik da gubitak nekog subjekta koji koristi derivative može premašiti iznos, ako ga ima, iskazan u bilansu. Štoviše, zbog složenosti derivativnih aktivnosti menadžment ne mora u potpunosti shvaćati rizike upotrebe derivativa.
3. Mnogim subjektima je upotreba derivativa smanjila izloženost promjenama kursa valuta, kamatnih stopa i cijena roba, kao i izloženost drugim rizicima. S druge strane pak inherentne karakteristike derivativnih aktivnosti i derivativnih finansijskih instrumenata mogu također rezultirati povećanjem poslovnog rizika kod nekih subjekata, time povećavajući revizijski rizik i stvarajući revizorima nove izazove.
4. Pojam "derivativi" je izvedenica koja se koristi za imenovanje raznovrsnih finansijskih instrumenata čija vrijednost ovisi ili je izvedena (derivirana) iz neke bazične stope ili cijene, kao što su kamatna stopa, kurs valute, cijena dionice ili cijena robe. Derivativni ugovor može biti linearni ili nelinearni. Oni su ugovori koji, ili sadrže obavezne novčane tokove na neki budući datum (linearni), ili imaju karakteristike opcije gdje jedna strana ima pravo, ali istovremeno ne i obavezu, zahtijevati da joj druga strana isporuči ono što je bilo podlogom zaključivanja tog ugovora (nelinearni). Neki nacionalni okviri finansijskog izvještavanja, i MRS-ovi sadrže definicije derivativa. Naprimjer, MRS 39 "Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje", definiše derivative kao finansijske instrumente:

- čija se vrijednost mijenja prema promjeni utvrđene kamatne stope, cijene vrijednosnog papira, cijene robe, kursa, indeksa ili stopa cijena, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa ili slične varijable (ponekad nazvane bazična varijabla);
- koji ne zahtijevaju početno neto ulaganje ili malo neto ulaganje u odnosu na druge vrste ugovora koji se slično mijenjaju u skladu s promjenama tržišnih uslova i
- koji se podmiruju na neki budući datum.

Osim toga, različiti nacionalni okviri finansijskog izvještavanja i MRS-ovi omogućavaju različite računovodstvene tretmane derivativnih finansijskih instrumenata.

5. Najčešći linearni ugovori su forward ugovori (naprimjer, ugovori s valutnom klauzulom ili kamatni forwardi), futures ugovori (naprimjer, futures ugovor za kupovinu robe kao što je nafta ili energija) i swapovi. Najčešći nelinearni ugovori su opcije, caps, floors i swaptions. Derivativi koji su složeni mogu imati kombinacije karakteristika svake od kategorija.
6. Derivativne aktivnosti obuhvaćaju raspon od onih kojima je osnovni cilj:
 - upravljati tekućim ili anticipiranim rizicima koji se odnose na poslovni i finansijski položaj ili
 - steći otvoreni ili spekulativni položaj kako bi se okoristilo od anticipiranih tržišnih promjena.

Neki subjekti mogu biti uvučeni u poslovanje s derivativima ne samo zbog korporativnih finansijskih, nego također, ili alternativno, u vezi s proizvodnjom ili upotrebom roba.

7. Iako svi finansijski instrumenti nose neke rizike, derivativi često imaju određene karakteristike, koje niveliraju rizike, kao što su:
 - mali ili nikakvi novčani odljevi ili priljevi su potrebni do dospelja transakcija;
 - ne plaća se ili naplaćuje saldo glavnice ili drugi fiksni iznos;
 - potencijalni rizici i dobiti mogu biti značajno veći od tekućih izdataka i
 - vrijednost imovine ili obaveza subjekta može premašiti iznos, ako ga ima, derivativa koji su priznati u finansijskim izvještajima, naročito kod subjekata čiji okviri finansijskog izvještavanja ne zahtijevaju da se derivativi iskazuju po fer-vrijednostima u finansijskim izvještajima.

Odgovornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

8. MRevS 200 "Cilj i temeljna načela revizije finansijskih izvještaja", navodi da je menadžment subjekta odgovoran za pripremanje i prezentiranje finansijskih izvještaja. Kao dio postupka pripremanja tih finansijskih izvještaja, menadžment izražava određene tvrdnje koje se odnose na derivative. Te tvrdnje uključuju (gdje okvir finansijskog

izvještavanja zahtijeva) da postoje svi derivativi koji su iskazani u finansijskim izvještajima, da nema neiskazanih derivativa na datum bilansa, da su derivativi iskazani u finansijskim izvještajima ispravno vrednovani i da su sve relevantne objave date u finansijskim izvještajima.

9. Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom, kroz nadzor menadžmenta, odgovorni su za:
 - oblikovanje i uvođenje sistema internih kontrola kako bi se:
 - pratili rizici i finansijske kontrole;
 - stvorilo razumno uvjerenje da subjektova upotreba derivativa je u granicama njegovih politika upravljanja rizikom i
 - osiguralo da subjekt postupa u skladu s primjenjivim zakonima i regulativi i
 - integritet subjektovog računovodstvenog sistema i sistema finansijskog izvještavanja kako bi se osigurala pouzdanost menadžmentovog finansijskog izvještavanja derivativnih aktivnosti.
10. Revizija finansijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje od njihovih odgovornosti.

Revizorova odgovornost

11. MRevS 200 navodi kako je cilj revizije omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja. Revizorova je odgovornost u vezi s derivativnim finansijskim instrumentima, u kontekstu revizije finansijskih izvještaja kao cjeline, razmotriti da li su menadžmentove tvrdnje u vezi s derivativima rezultirale finansijskim izvještajima koji su pripremljeni u svim značajnim odrednicama u skladu primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja.
12. Revizor kod subjekta nastoji stvoriti razumijevanje da je svrha revizijskog posla omogućiti izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima. Svrha revizije finansijskih izvještaja nije da pruži uvjerenje o adekvatnosti subjektovog upravljanja rizicima koji se odnose na derivativne aktivnosti, ili kontrola nad tim aktivnostima. Kako bi se izbjegli svaki nesporazumi revizor mora raspraviti s menadžmentom prirodu i obim revizijskih poslova koji se odnose na derivativne aktivnosti. MRevS 210 "Uslovi preuzimanja obaveze revizije", pruža upute za dogovaranje sa subjektom o uslovima angažovanja.

Potreba za posebnim vještinama i znanjima

13. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupa u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe koji je usvojila Međunarodna federacija računovođa. Između ostalog, taj

Kodeks zahtijeva da profesionalni računovođa (revizor) obavlja profesionalne usluge s marljivošću i kompetentno. Kodeks nadalje zahtijeva da revizor održava dovoljno profesionalno znanje i vještine kako bi ispunio odgovornosti s dužnom pažnjom.

14. Kako bi postupio u skladu zahtjevima MRevS-a 200, revizoru mogu biti potrebna posebna znanja ili vještine da planira i obavi revizijske postupke za određene tvrdnje o derivativima. Posebne vještine i znanje uključuje sticanje razumijevanja o:
- poslovnim karakteristikama i profilu rizičnosti djelatnosti u kojoj subjekt posluje;
 - derivativnim finansijskim instrumentima koje koristi subjekt i njihovim karakteristikama;
 - subjektovom informacionom sistemu za derivative, uključujući uslugama knjigovodstvenih servisa. To može zahtijevati da revizor posjeduje posebne vještine ili znanja o kompjuterskim aplikacijama kada se važne informacije o tim derivativima prenose, obrađuju, održavaju ili im se pristupa elektronski;
 - metodama vrednovanja derivativa, naprimjer, da li je fer-vrijednost određena pomoću cijene iz tržišne kotacije, ili modela za određivanje cijene i
 - zahtjevima okvira finansijskog izvještavanja za finansijske tvrdnje koje se odnose na derivative. Derivativi mogu imati složene karakteristike koje zahtijevaju da revizor posjeduje posebno znanje za ocjenjivanje njihovog mjerenja, priznavanja i objavljivanja u skladu okviru finansijskog izvještavanja. Naprimjer, karakteristike ugrađene u ugovore ili sporazume mogu zahtijevati odvojeno računovodstveno iskazivanje i složena struktura određivanja cijene može povećati složenost pretpostavki korištenih u vrednovanju instrumenata po fer-vrijednosti. Osim toga, zahtjevi okvira finansijskog izvještavanja mogu varirati ovisno o vrsti derivativa, prirodi transakcija i vrsti subjekta.
15. Članovi angažovanog tima mogu imati neophodnu vještinu i znanja za planiranje i obavljanje revizijskih postupaka koji se odnose na derivativne aktivnosti. Alternativno, revizori mogu odlučiti potražiti pomoć od stručnjaka izvan vlastite tvrtke koji imaju neophodne vještine ili znanja kako bi planirali i obavili revizorske postupke, naročito kada su derivativi vrlo složeni, ili kada su jednostavni derivativi korišteni u složenim uslovima jer je poslovni subjekt uključen u aktivno trgovanje derivativima ili se vrednovanje derivativa temelji na složenim modelima određivanja vrijednosti. MRevS 220 "Kontrola kvaliteta revizija historijskih finansijskih informacija"¹ pruža upute o nadziranju osoba koje rade kao članovi tima i pomažu revizoru u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka. MRevS 620 "Korištenje radom stručnjaka" pruža upute o korištenju radom stručnjaka kao načinom pribavljanja revizijskih dokaza.

¹ MRevS 220 "Kontrola kvaliteta revizijskog rada" je povučen u junu 2005. godine kada je stupio na snagu MRevS 220 "Kontrola kvaliteta revizija povijesnih finansijskih informacija".

Poznavanje poslovanja

16. MRevS 310 "Poznavanje poslovanja"² zahtijeva od revizora da u obavljanju revizije finansijskih izvještaja ima ili stekne poznavanje poslovanja u dovoljnoj mjeri da bi revizoru omogućilo prepoznati i razumjeti događaje, transakcije i postupanja koji po revizorovoj prosudbi mogu imati značajan učinak na finansijske izvještaje, postupak ispitivanja ili revizijski izvještaj. Naprimjer, revizor koristi takvo poznavanje kako bi procijenio inherentne i kontrolne rizike i odredio vrste, vremenski raspored i obujam revizorskih postupaka.
17. Pošto derivativne aktivnosti uobičajeno podupiru poslovne aktivnosti subjekta to onda i faktori koji utiču na njegovo svakodnevno poslovanje imaju također i učinak na njegove aktivnosti koje se odnose na derivative. Naprimjer, zbog ekonomskih uslova koji utiču na subjektove cijene osnovnih sirovina on može zaključiti terminski ugovor kako bi zaštitio troškove svojih zaliha. Slično tome, derivativne aktivnosti mogu imati značajniji učinak na subjektovo poslovanje i sposobnost opstanka.

Opći ekonomski faktori

18. Opći ekonomski faktori će vjerovatno imati uticaj na vrste i obim subjektivih transakcija s derivativima. Naprimjer, kada se čini vjerovatnim da će kamatne stope rasti, poslovni subjekt može pokušati upotrebom kamatnog swapa, kamatnog forwarda i capsa fiksirati efektivnu kamatnu stopu na svoja dugovanja s promjenjivom stopom. Opći ekonomski faktori koji mogu biti relevantni uključuju:
- Opći nivo privrednih aktivnosti;
 - kamatne stope, uključujući terminsku strukturu kamatnih stopa i raspoloživost finansiranja;
 - inflaciju i promjene kursa;
 - kurseve deviza i kontrole i
 - karakteristike tržišta koja su relevantna za derivative koje koristi subjekt, uključujući likvidnost ili sposobnost opstanka tih tržišta.

Djelatnost

19. Privredni uslovi u subjektovoj djelatnosti također će vjerovatno uticati na subjektive aktivnosti s derivativima. Ako je djelatnost sezonska ili ciklična, može biti svojstveno da će biti teže tačnije prognozirati izloženost riziku kamata, kursa ili likvidnosti. Veliki rast stope ili oštar pad stope rasta subjektivog poslovanja može također otežati da se predvi "Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizik značajnog

² MRevS 310 "Poznavanje poslovanja" je povučen u decembru 2004. godine kada je stupio na snagu MRevS 315

pogrešnog prikazivanja”. di nivo aktivnosti u cijelosti, i na taj način i njegove nivoe aktivnosti s derivativima.

Privredni uslovi u određenoj djelatnosti koji mogu biti relevantni uključuju:

- rizik cijena u djelatnosti;
- tržište i konkurencija;
- ciklična ili sezonska aktivnost;
- opadanje ili proširivanje poslovanja;
- nepovoljni uslovi (naprimjer, opadanje potražnje, prekomjerni kapaciteti, ozbiljna konkurencija u pogledu cijena) i
- devizne transakcije, izloženost riziku preračunavanja i privredna izloženost.

Poslovni subjekt

20. Revizor da bi stekao dovoljno razumijevanje subjektivih aktivnosti s derivativima, kako bi mogao prepoznati i shvatiti događaje, transakcije i postupanja, koje po njegovoj prosudbi mogu imati značajni učinak na finansijske izvještaje ili postupak ispitivanja ili revizijski izvještaj, razmatra:

- Znanje i iskustvo menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Derivativne aktivnosti mogu biti komplikovane i često svega nekoliko osoba unutar subjekta potpuno razumije te aktivnosti. U subjektima koji poduzimaju tek nekoliko aktivnosti s derivativima, menadžmentu može nedostajati iskustvo čak i za relativno jednostavne derivativne aktivnosti. Štoviše, kompleksnost različitih ugovora ili sporazuma može imati za posljedicu da subjekt nehotično bude uključen u derivativnu transakciju. Značajno korištenje derivativa, napose kompleksnih derivativa, bez relevantne stručnosti unutar poslovnog subjekta povećava inherentni rizik. To može potaknuti revizora da se zapita da li su odgovarajuće menadžmentove kontrole, i može uticati na revizorovu procjenu rizika te na vrste, obim i vremenski raspored revizijskih testiranja koja se smatraju neophodnim;
- Dostupnost pravovremenih i pouzdanih informacija za rukovođenje. Kontrolni rizik koji se odnosi na derivativne aktivnosti može se povećati s većom decentralizacijom tih aktivnosti. To napose može biti tako u slučajevima kada je subjekt smješten na različitim lokacijama, pri čemu možda i u drugim državama. Derivativne aktivnosti mogu se voditi ili centralizovano ili decentralizovano. Derivativne aktivnosti i s njima povezano poslovno odlučivanje ovisi u velikoj mjeri o toku tačnih, pouzdanih i pravovremenih informacija za rukovođenje. Poteškoće prikupljanja i objedinjavanja takvih informacija povećavaju se s brojem lokacija i djelatnostima u koje je uključen poslovni subjekt;

- Ciljevi upotrebe derivativa. Derivativne aktivnosti su u rasponu od onih kojima je osnovni cilj smanjiti ili eliminirati rizik (hedging) do onih kojima je osnovni cilj maksimirati profite (spekuliranje). Uz pretpostavku da je sve ostalo identično, rizik se povećava kako maksimiranje profita postaje žižom derivativne aktivnosti. Revizor stiče razumijevanje strategije na kojoj počiva subjektova upotreba derivativa i identificira gdje se subjektove aktivnosti s derivativima nalaze na skali koje omeđuju hedging i špekuliranje.

Ključni finansijski rizici

21. Revizor stiče razumijevanje osnovnih vrsta finansijskih rizika koji se odnose na derivativne aktivnosti, kojima poslovni subjekt može biti izložen. Ti ključni finansijski rizici su:
- (a) *Tržišni rizik (Market risk)*, koji se općenito odnosi na ekonomske gubitke zbog nepovoljnih promjena fer-vrijednosti derivativa. Taj rizik uključuje:
- Rizik cijene, koji se odnosi na promjene u nivou cijena zbog promjena kamatnih stopa, kurseva ili drugih faktora koji se odnose na tržišnu nepostojanost odnosnih stopa, indeksa ili cijena;
 - Rizik likvidnosti, koji se odnosi na promjene u mogućnosti da se proda ili otuđi derivativni instrument. Derivativne aktivnosti nose dodatni rizik da manjak raspoloživih ugovora ili sudionika može otežati zatvaranje derivativnih transakcija ili zaključivanja ugovora o prijeboju. Naprimjer, rizik likvidnosti može se povećati ako se subjektu pojave teškoće oko pribavljanja potrebne vrijednosnice ili robe ili druge stvari koju treba isporučiti ako derivativ zahtijeva fizičku isporuku;
 - Ekonomski gubici mogu također nastati ako subjekt obavi neodgovarajuće trgovanje temeljeno na informacijama dobijenim upotrebom slabih modela vrednovanja i
 - Derivativi korišteni u transakcijama zaštite nose dodatni rizik, poznat pod nazivom basis risk (rizik narušavanja spreda cijena). Pojmom “basis” označava se razlika između cijene zaštićene stavke i cijene odgovarajućeg instrumenta zaštite. Rizik narušavanja spreda cijena je rizik da će se razlika promijeniti dok je ugovor o zaštiti još otvoren, i na taj način cjenovna korelacija između zaštićene stavke i instrumenta zaštite neće više biti besprijekorna. Naprimjer, na rizik narušavanja spreda cijena može djelovati manjak likvidnosti, ili kod zaštićene stavke ili kod instrumenta zaštite.
- (b) *Kreditni rizik (Credit risk)*, koji se odnosi na rizik da kupac ili druga ugovorna strana neće podmiriti obavezu u punoj vrijednosti, ili u vrijeme kada dospije ili bilo kada nakon toga. Tržišne vrijednosti određenih derivativa su nepostojane pa je stoga nepostojan i kreditni rizik. Općenito, derivativi su izloženi kreditnom riziku

samo kada derivativi imaju pozitivnu tržišnu vrijednost. Ta vrijednost predstavlja obavezu drugestrane i ekonomsku korist koja se može izgubiti ako druga strana propusti ispuniti svoju obavezu. Štoviše, tržišna vrijednost derivativa može brzo fluktuirati, mijenjajući se između pozitivnih i negativnih vrijednosti. Mogućnost brzog mijenjanja cijena, skopčano sa strukturom određenih derivativa, može također uticati na izloženost kreditnom riziku. Naprimjer, derivativi s jakim polužnim učinkom ili derivativi s dužim vremenima mogu stvoriti povećanu izloženost kreditnom riziku ubrzo nakon što je derivativna transakcija bila zaključena. Mnogim derivativima se trguje pod standardiziranim pravilima na organiziranim berzama (derivativi kojima se trguje na berzi). Takvi derivativi općenito otklanjaju individualni rizik druge strane tako što organizacija za kliring postaje zamjenska stranaka za podmirenje. Uobičajeno, sudionici u derivativima kojima se trguje na berzi podmiruju dnevno promjene u vrijednostima svojih pozicija, što dodatno ublažava kreditni rizik. Druge metode za minimaliziranje kreditnog rizika uključuju traženje da druga strana ponudi kolateral ili procjenjivanje kreditnog limita za svaku drugu ugovornu stranu temeljeno na njenom kreditnom rejtingu.

- (c) *Rizik podmirivanja (Settlement risk)*, koji se odnosi na rizik da će jedna strana transakcije biti riješena bez primitka protuvrijednosti od kupca ili druge ugovorne strane. Jedna od metoda minimaliziranja rizika podmirivanja je zaključivanje temeljnog ugovora o prijeboju koji omogućuje stranama da kod podmirivanja prebiju sve svoje povezane pozicije obaveza i potraživanja;
- (d) *Rizik solventnosti (Solvency risk)*, koji se odnosi na rizik da subjekt neće imati raspoložive izvore za podmirivanje preuzetih obaveza isplata kada one dospiju. Naprimjer, nepovoljno kretanje futures ugovora može rezultirati pozivom da se izvrši uplata razlike cijene za koji subjektu mogu manjkati likvidna sredstva da bi ga ispunio.
- (e) *Pravni rizik (Legal risk)*, koji se odnosi na gubitke nastale mjerama zakonskih ili regulativnih organa koje obesnažuju ili na drugi način onemogućavaju postupanje krajnjeg korisnika ili druge ugovorne strane prema uslovima iz ugovora ili odgovarajućeg sporazuma o prijeboju. Naprimjer, taj rizik može nastati zbog nepotpune dokumentacije za zaključivanje ugovora, nemogućnosti da provede sporazum o prijeboju u slučaju bankrota, nepovoljnih promjena u poreznim zakonima ili zakona koji zabranjuju subjektima ulaganja u određene vrste derivativa.

Iako postoje i drugačije podjele rizika, oni su uobičajeno kombinacija ovih osnovnih rizika. Postoji također i dodatni rizik za robe da neće svojim kvalitetama ispuniti očekivanja.

Tvrdnje na koje treba obratiti pažnju

22. Tvrdnje iz finansijskih izvještaja su tvrdnje menadžmenta, izričito ili na drugi način, uključene u finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja. One se mogu kategorizirati kako slijedi:

- *Postojanje* – imovina ili obaveza postoji na određeni datum. Naprimjer, na datum bilansa postoje derivativi o kojima se izvještava u finansijskim izvještajima kroz mjerenje ili objavljivanje.
- *Prava i obaveze* – imovina ili obaveza pripada subjektu na određeni dan. Naprimjer, subjekt ima prava i obaveze u vezi s derivativima o kojima se izvještava u finansijskim izvještajima.
- *Nastanak* – transakcija ili događaj koji se odnosi na subjekt nastali su tokom perioda. Naprimjer, transakcija usljed koje se pojavio derivativ nastala je unutar perioda finansijskog izvještavanja.
- *Potpunost* – nema neevidentirane imovine, obaveza, transakcija ili poslovnih događaja ili neobjavljenih stavaka. Naprimjer, svi subjekti derivativi su iskazani u finansijskim izvještajima kroz mjerenja ili objavljivanja.
- *Vrednovanje* – imovina ili obaveza je iskazana po odgovarajućoj knjigovodstvenoj vrijednosti. Naprimjer, vrijednosti derivativa, iskazane u finansijskim izvještajima kroz mjerenja ili objavljivanja, utvrđene su u skladu sa okvirom finansijskog izvještavanja.
- *Mjerenje* – transakcija ili događaj se evidentira u ispravnom iznosu i prihodi ili rashodi su raspoređeni u odgovarajući period. Naprimjer, iznosi koji se odnose na derivative iskazane u finansijskim izvještajima kroz mjerenja ili objavljivanja utvrđeni su u skladu sa okvirom finansijskog izvještavanja, i prihodi ili rashodi koji se odnose na derivative iskazane u finansijskim izvještajima raspoređeni su u ispravna razdoblja finansijskog izvještavanja.
- *Prezentiranje i objavljivanje* – stavka se objavljuje, klasificira i opisuje u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Naprimjer, klasifikacija, opis i objavljivanje derivativa u finansijskim izvještajima je usklađeno okviru finansijskog izvještavanja.

Procjena rizika i interne kontrole

23. Revizijski rizik je rizik da revizor izrazi neodgovarajuće revizijsko mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik ima tri komponente: inherentni rizik, kontrolni rizik i rizik neotkrivanja. U procjenjivanju komponenti revizijskog rizika revizor sagledava saznanja stečena o poslovanju i o ključnim finansijskim rizicima.
24. MRevS 400 “Procjena rizika i interne kontrole”³ pruža upute za revizorovo razmatranje revizijskog rizika i internih kontrola kada planira i obavlja reviziju finansijskih izvje-

³ MRevS 400 “Procjena rizika i interne kontrole” je povučen u decembru 2004. godine kada su stupili na snagu MRevS 315 “Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja” i MRevS 330 “Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike”.

štaja u skladu sa MRevS-ovima. MRevS zahtijeva da revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi procijenio revizijski rizik i osmislio revizijske postupke kako bi osigurao da se rizik smanji na prihvatljivo nizak nivo. On također zahtijeva da revizor stekne dovoljno razumijevanje računovodstvenog sistema i internog kontrolnog sistema kako bi planirao reviziju i izgradio djelotvoran revizijski pristup.

Inherentni rizik

25. Inherentni rizik je podložnost nekog stanja računa ili vrste transakcija pogrešnom iskazivanju koje može biti značajno, pojedinačno ili skupno s pogrešnim prikazivanjima ostalih stanja ili vrsta, pod pretpostavkom nepostojanja odgovarajućih internih kontrola.
26. MRevS 400⁴ zahtijeva da revizor, pri izradi općeg revizijskog plana, procijeni inherentni rizik na nivou finansijskog izvještaja. MRevS 400 zahtijeva da revizor poveže tu procjenu sa značajnim stanjima računa i vrstama transakcija za svaku tvrdnju, ili da pretpostavi kako je za tvrdnje inherentni rizik visok.
27. MRevS 400 pruža upute revizoru u provođenju profesionalne prosudbe kao bi ocijenio brojne faktore koji mogu uticati na procjenu inherentnog rizika. Primjeri faktora koji mogu uticati na revizorovu procjenu inherentnog rizika za tvrdnje o derivativima uključuju:
 - *Ekonomska i poslovna svrha subjektoiv aktivnosti s derivativima.* Revizor sagledava prirodu subjektoivog poslovanja i ekonomsku i poslovnu svrhu njegovih aktivnosti s derivativima što sve skupa može uticati na subjektovu odluku da kupi, proda ili drži derivative.
 - *Derivativne aktivnosti su u rasponu od stanja kada im je osnovni cilj umanjiti ili eliminisati rizik (hedging) do stanja kada im je osnovni cilj maksimalizirati profite. (spekuliranje).* Inherentni rizik koji se odnosi na upravljanje rizikom značajno se razlikuje od onog koji se odnosi na spekulativno ulaganje.
 - *Kompleksnost karakteristika derivativa.* Općenito, što je derivativ kompleksniji, to je teže odrediti njegovu fer-vrijednost. Fer-vrijednost određenih derivativa, poput opcija kojima se trguje na berzi, dostupne su iz neovisnih izvora određivanja cijena kao što su finansijske publikacije i broker ili dlera koji nisu povezani sa subjektom. Međutim, određivanje fer-vrijednosti može biti posebno složeno ako se transakcija obavila kao bi se tačno ispunile potrebe pojedinog korisnika. Kada se derivativima neredovito trguje, ili se trguje na tržištima bez objavljene ili kotirane tržišne cijene, menadžment može koristiti modele vrednovanja za utvrđivanje fer-vrijednost. Rizik vrednovanja je rizik da se netačno odredi fer-vrijednost derivativa. Rizik modela, koji je komponenta rizika vrednovanja, postoji uvijek kada se koriste modeli (kao suprotnost upotrebi kotiranih tržišnih

⁴ Vidjeti fusnotu 3.

cijena) da bi se odredila fer-vrijednost derivativa. Rizik modela je rizik koji se odnosi na nesavršenost i subjektivnost modela i njihovih odgovarajućih pretpostavki. Rizik vrednovanja i rizik modela zajedno doprinose inherentnom riziku za tvrdnju o vrednovanju tih derivativa.

- *Uključuje li transakcija kojom nastaje derivativ razmjenu za novac.* Mnogi derivativi ne zahtijevaju na početku transakcije razmjenu za novac ili mogu sadržati ugovore s neredovnim novčanim tokovima ili novčanim tokovima koji nastaju na kraju. Postoji povećani rizik da se takvi ugovori neće prepoznati, ili će ih se tek djelomično prepoznati i iskazati u finansijskim izvještajima, povećavajući inherentni rizik za tvrdnju o potpunosti koja se odnosi na te derivative.
- *Subjektovo iskustvo s derivativima.* Inherentni rizik povećava se značajnom upotrebom derivativa bez odgovarajuće stručnosti unutar subjekta. Odgovarajuću stručnost treba imati osoblje uključeno u subjektive derivativne aktivnosti, uključujući i one koji su zaduženi za upravljanje, one koji u ime subjekta preuzimaju obaveze za derivativne transakcije (ovdje se oni nazivaju – “dileri”), one koji su uključeni u kontrole rizika i osoblje računovodstva i operative koje je odgovorno za evidentiranje i podmirivanje transakcija. Osim toga, vjerovatnije je da će menadžment previdjeti relevantnu računovodstvenu problematiku i problematiku objavljivanja u finansijskim izvještajima za transakcije koje povremeno nastaju.
- *Da li je derivativ ugrađen u neki ugovor:* Manje je vjerovatno da će menadžment prepoznati ugrađene derivative što povećava inherentni rizik za tvrdnju o potpunosti koja se odnosi na te derivative.
- *Utiču li vanjski faktori na tvrdnje.* Naprimjer, povećanje kreditnog rizika u vezi sa subjektivnim poslovanjem u djelatnosti koja ima silazne trendove, povećava inherentni rizik za tvrdnju o vrednovanju koja se odnosi na odgovarajuće derivative. Osim toga, značajne promjene ili kolebanja kamatnih stopa povećavaju inherentni rizik za vrednovanje derivativa kojima na vrijednost znatnije utiču kamatne stope.
- *Trguje li se derivativima na nacionalnoj berzi ili međunarodno.* Derivativi kojima se trguje na međunarodnim berzama mogu biti izloženi povećanom inherentnom riziku zbog različitosti zakona i regulative, kursnog rizika ili različitih privrednih uslova. Ti uslovi mogu doprinosti inherentnom riziku za tvrdnju o pravima i obavezama, te tvrdnju o vrednovanju.

28. Mnogi derivativi imaju pripadajući rizik da im gubitak može preći iznos, ako ga ima, vrijednosti derivativa priznatog u bilansu (izvanbilansni rizik). Naprimjer, iznenadan pad tržišne cijene robe može prisiliti subjekta da ostvari gubitke kako bi zatvorio terminsku poziciju koju ima za tu robu. U nekim slučajevima mogući gubici mogu biti

dovoljni da stvore sumnju u subjektovu mogućnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" ustanovljava standarde i pruža upute o revizorovoj odgovornosti kod obavljanja revizije finansijskih izvještaja u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja primijenjenoj pri sastavljanju finansijskih izvještaja. Subjekt može obaviti analizu osjetljivosti ili analizu odnosa vrijednosti i rizičnosti kako bi procijenio hipotetske učinke na derivativne instrumente podložne tržišnim rizicima. Revizor može razmotriti te analize pri ocjenjivanju menadžmentove procjene o subjektovoj sposobnosti nastavka s vremenski neograničenim poslovanjem.

Sagledavanje računovodstva

29. Subjektova računovodstvena metoda utiče na određene revizijske postupke i stoga je značajna. Računovodstvo derivativa može ovisiti da li su derivativi klasificirani kao instrumenti zaštite, i da li je odnos zaštite vrlo učinkovit. Naprimjer, MRS 39 zahtijeva da subjekt prizna promjene fer-vrijednosti derivativnih instrumenata kao neto dobit ili gubitak tekućeg perioda. Ako je derivativ dio zaštite koji ispunjava određene kriterije, zaštita ispunjava uslove za posebno računovodstvo zaštite, koje priznaje izjednačavajuće učinke kod zaštićene stavke na neto dobit ili gubitka. Pošto su derivativi i zaštićena stavka ekonomski povezani to je i odgovarajuće da se priznaju dobiti ili gubici na derivativima u istom računovodstvenom periodu kada su priznati gubici ili dobiti na zaštićenoj stavci. Za neke transakcije promjene u fer-vrijednosti pojavit će se kao sastavni dijelovi tekuće neto dobiti ili gubitka. Za druge transakcije promjene u fer vrijednosti pojavit će se privremeno u promjenama glavnice, i konačno, kada nastane krajnja transakcija, u neto dobiti ili gubitku.
30. Derivativi korišteni kao zaštita podložni su riziku da će se promijeniti tržišni uslovi tako da zaštita više neće biti učinkovita i stoga se više neće ispunjavati uslovi za odnos zaštite. Naprimjer, MRS 39 zahtijeva da se periodični dobiti i gubici od futures ugovora korišteni za zaštitu budućih nabava zaliha treba da priznaju kao promjene u dioničkoj glavnici, s kumulativnim gubicima ili dobicima iskazanim u neto dobiti ili gubitku istog perioda kada zaštićena prognozirana transakcija utiče na neto dobit ili gubitak. Učinkovitost zaštite smanjit će svi neskladi između promjena trenutne (spot) cijene futures ugovora i dodatne promjene troška nabave odgovarajuće zalihe. Neskladi mogu nastati usljed različitosti mjesta isporuke za zalihe koje se kupuju i futures ugovora korištenih za zaštitu nabave zaliha. Naprimjer, trošak fizičke isporuke može varirati ovisno o mjestu isporuke. Drugi neskladi mogu nastati zbog različite vremenske dinamike između izvršavanja zaštićene stavke i instrumenta zaštite, ili različitosti količinskih ili kvalitetnih jedinica mjera koje podrazumijeva zaštićena stavka u odnosu na one navedene u instrumentu zaštite. MRS 39 zahtijeva da se odmah izvijesti u računu dobiti i gubitka onaj dio promjene vrijednosti instrumenta zaštite koji više ne osigurava učinkovitu zaštitu. Ako se ocijeni i utvrdi da zaštita nije vrlo djelotvorna, odnos zaštite ne ispunjava dalje kriterije

da bi se iskazivao po pravilima računovodstva zaštite. Nastavljanje s iskazivanjem po računovodstvu zaštite bi nepravilno isključivalo dobitke i gubitke iz neto dobiti ili gubitka perioda. Složenosti računovodstvenog iskazivanja derivativa povećavaju inherentni rizik za tvrdnju o prezentiranju i objavlivanju o tim derivativima.

Sagledavanje računovodstvenog sistema

31. MRevS 400⁵ zahtijeva da revizor stekne razumijevanje računovodstvenog sistema. Revizor, da bi postigao to razumijevanje, stiče saznanja o organizaciji računovodstvenog sistema, njegovim promjenama i djelovanju. Razmjer subjektove upotrebe derivativa i relativna složenost instrumenata su važne odrednice nužnog nivoa sofisticiranosti, kako subjektovog informacionog sistema (uključujući računovodstveni sistem), tako i kontrolnih postupaka.
32. Određeni instrumenti mogu zahtijevati veliki broj knjiženja. Iako će računovodstveni sistemi korišteni za knjiženje derivativnih transakcija vjerovatno zahtijevati neke ručne intervencije, u idealnim slučajevima računovodstveni sistem može knjižiti tačno ulaze s minimalnim ručnim intervencijama. Kako se povećava sofisticiranost derivativnih transakcija tako se treba povećavati i sofisticiranost računovodstvenog sistema. Pošto to nije uvijek tako, revizor treba biti spreman za moguću potrebu mijenjanja revizijskog pristupa, ako se kvalitet računovodstvenog sistema, ili nekog njegov segmenta, čini slabom.

Kontrolno okruženje

33. Kontrolno okruženje utiče na podešenost subjekta i svijest o kontrolama njegovog osoblja. Ono je osnova za sve ostale komponente internih kontrola, stvarajući disciplinu i strukturu. Kontrolno okruženje ima prožimajući uticaj na način kako se ustrojavaju poslovne aktivnosti, postavljaju ciljevi i procjenjuju rizici.
34. MRevS 400⁶ zahtijeva da revizor stekne dovoljno razumijevanje kontrolnog okruženja kako bi procijenio stavove menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, njihovu svjesnost i aktivnosti u vezi s internim kontrolama i važnosti tih kontrola za subjekt.
35. Revizor razmatra menadžmentove opće stavove prema, i svjesnost o, derivativnim aktivnostima kao dio sticanja razumijevanja kontrolnog okruženja, uključujući i sve promjene prema njima. Uloga je onih koji su zaduženi za upravljanje da odrede odgovarajuće stavove spram rizika. Menadžmentova uloga je pratiti i upravljati subjektovu izloženost tim rizicima. Revizor stiče razumijevanje o tome kako kontrolno okruženje za derivative reaguje na menadžmentove procjene rizika. Subjekt, da bi djelotvorno pratio i upravljao svojom izloženošću rizicima, primjenjuje organizaciju koja:
 - je odgovarajuća i usklađena sa subjektivim stavovima spram rizicima kako su to odredili oni koji su zaduženi za upravljanje;

⁵ Vidjeti fusnotu 3.

⁶ Vidjeti fusnotu 3.

- određuje nivoe ovlaštenja za autorizaciju različitih vrsta instrumenata i transakcija koje se mogu zaključiti i za koje svrhe. Nivoi ovlaštenja i instrumenti koji se dozvoljavaju moraju odražavati stručnost osoba uključenih u derivativne aktivnosti;
 - postavlja odgovarajuće granice za maksimalno dopuštenu izloženost svakoj vrsti rizika (uključujući i prihvaćene stranke u repo ugovorima). Nivoi dopuštene izloženosti mogu varirati ovisno o vrsti rizika ili stranci;
 - osigurava neovisni i pravovremeni monitoring finansijskih rizika i kontrolnih postupaka i
 - osigurava neovisno i pravovremeno izvještavanje o izloženostima, rizicima i rezultatima derivativnih aktivnosti u upravljanju rizicima.
36. Menadžment treba pripremiti prikladne upute kako bi osigurao da derivativne aktivnosti ispunjavaju subjektove potrebe. U upute menadžment treba uključiti jasna pravila o obimu do kojeg je dopušteno onima koji su odgovorni za derivativne aktivnosti da sudjeluju na tržištu derivativima. Jednom kada je to učinjeno, menadžment može uvesti prikladan sistem za upravljanje i kontrolu tih rizika. Tri faktora kontrolnog okruženja zaslužuju posebnu pažnju zbog njihovih potencijalnih učinaka na kontrole nad derivativnim aktivnostima:
- *Usmjeravanje od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.* Menadžment je odgovoran za osiguravanje usmjeravanja pomoću jasno datih politika za nabavu, prodaju ili držanje derivativa. Te politike treba da uvodno sadrže menadžmentov jasni navod njegovih ciljeva u vezi s njegovim aktivnostima upravljanja rizicima i analizu alternativa ulaganja i zaštite raspoloživih za postizanje tih ciljeva. Politike i postupci se potom treba da razvijaju tako da se uzme u obzir:
 - o nivo stručnosti subjektovog menadžmenta;
 - o sofisticiranost subjektovih internih kontrola i sistema praćenja; o struktura subjektove imovine odnosno obaveza;
 - o subjektova sposobnost da održava likvidnost i apsorbira gubitke kapitala;
 - o vrste derivativnih finansijskih instrumenata za koje menadžment vjeruje da će ispuniti njegove ciljeve i
 - o upotrebe derivativnih finansijskih instrumenata za koje menadžment vjeruje da će ispuniti njegove ciljeve, naprimjer, mogu li se derivativi koristiti za špekulativne svrhe ili za svrhe zaštite.

Subjektive politike za nabavu, prodaju i držanje derivativa treba da budu odgovarajuće i dosljedne njegovom odnosu spram rizicima i stručnosti onih koji su uključeni u derivativne aktivnosti.

- *Podjela dužnosti i raspoređivanje osoblja.* Derivativne aktivnosti mogu se razvrstati u tri funkcije:
 - o preuzimanje obaveze subjekta za transakciju (tzv. dealing);
 - o iniciranje novčanih plaćanja i prihvaćanje novčanih priljeva (tzv. settlements); i
 - o ispravno evidentiranje svih transakcija u računovodstvene evidencije, uključujući vrednovanje derivativa.

Neki subjekti su uspostavili četvrtu funkciju, kontrolu rizika (risk control) koja je odgovorna za praćenje i izvještavanje o derivativnim aktivnostima. Primjeri ključnih odgovornosti u tom području mogu uključivati:

- o uspostavljanje i praćenje politika upravljanja rizicima; o određivanje ustroja graničnih vrijednosti rizika;
- o razvijanje katastrofičnih scenarija i podvrgavanje analizama osjetljivosti otvorenih pozicija portfelja, uključujući pregled neuobičajenih promjena u pozicijama i
- o pregledavanje i analiziranje novih oblika derivativnih instrumenata.

U subjektima koji nisu uspostavili odvojenu funkciju kontrole rizika, praćenje i izvještavanje o derivativnim aktivnostima može biti komponenta iz nadležnosti računovodstvene funkcije ili opće menadžmentove nadležnosti

- *Dal je i ili nije opće kontrolno okruženje prošireno na one koji su odgovorni za derivativne aktivnosti.* Subjekt može gajiti takav odnos spram kontrola da su one općenito usmjerene na održavanje visokog nivoa internih kontrola. Zbog složenosti nekih finansijskih ili derivativnih aktivnosti takav odnos ne mora doprijeti do grupe odgovorne za derivativne aktivnosti. Menadžment, kao alternativu tome, zbog rizičnosti koju imaju derivativne aktivnosti, može nametnuti strožije kontrolno okruženje od onog koje ima drugdje unutar subjekta.

37. Neki subjekti mogu imati poticajni sistem nagrađivanja za one koji su uključeni u derivativne transakcije. U takvim slučajevima, revizor razmatra u kojem su razmjeru uspostavljene odgovarajuće upute, ograničenja i kontrole kako bi se uvjerio može li djelovanje tog sistema rezultirati transakcijama koje nisu dosljedne općim ciljevima subjektive strategije upravljanja rizicima.
38. Kada se subjekt koristi elektronskim trgovanjem s derivativnim transakcijama, ono treba usmjeriti pažnju na razmatranje pitanja zaštite i kontrola relevantnih za uporabu mreže.

Kontrolni ciljevi i postupci

39. Interne kontrole nad derivativnim aktivnostima treba da spriječe ili otkriju probleme koji koče subjekt u postizanju njegovih ciljeva. Ti ciljevi mogu biti ili poslovni, ili povezani s finansijskim izvještavanjem ili postizanjem usklađenosti, i interne kontrole su nužne za sprečavanje ili otkrivanje problema u svakom od tih područja.
40. MReVS 400⁷ zahtijeva da revizor stekne razumijevanje kontrolnih postupaka dovoljno za planiranje revizije. Učinkoviti kontrolni postupci nad derivativima općenito će uključivati odgovarajuće razgraničavanje dužnosti, praćenje upravljanja rizicima, menadžmentov pregled i ostale politike i postupke oblikovane za osiguravanje postizanja subjektivih kontrolnih ciljeva. Ti kontrolni ciljevi uključuju:
- Autorizirano provođenje. Derivativne transakcije se provode u skladu sa subjektivim politikama odobravanja.
 - Potpune i tačne informacije. Informacija koja se odnosi na derivative, uključujući informacije o fer-vrijednosti evidentiraju se pravovremeno, potpune su i tačne kada se unose u računovodstveni sistem i klasificiraju se, opisuju i objavljuju na odgovarajući način.
 - Sprečavanje ili otkrivanje pogrešaka. U obradi računovodstvenih informacija za derivative pogrešna prikazivanja se pravovremeno sprečavaju ili otkrivaju.
 - Stalni monitoring. Aktivnosti koje uključuju derivative se stalno prate kako bi se priznali i izmjerili događaji koji imaju uticaja na odgovarajuće tvrdnje iz finansijskih izvještaja.
 - Vrednovanje. Promjene u vrijednostima derivativa se odgovarajuće iskazuju i objavljuju nadležnim osobama kako s poslovnog tako i kontrolnog gledišta.

Za derivative oblikovane za zaštitu, interne kontrole moraju, osim toga, osigurati da ti derivativi ispunjavaju kriterije za računovodstvo zaštite, kako na otpočinjanju zaštite, tako i trajno kasnije.

41. Nivo sofisticiranosti subjektivih internih kontrola varirat će, s obzirom da se odnosi na nabavu, prodaju i držanje derivativa, u skladu sa:
- složenosti derivativa i povezanog inherentnog rizika – složenije derivativne aktivnosti zahtijevat će sofisticiranije sisteme;
 - izloženosti rizicima derivativne aktivnosti u odnosu na kapital kojeg koristi subjekt i
 - obimom transakcija – subjekti koji nemaju značajniji obim derivativnih transakcija trebat će manje sofisticirani računovodstveni sistem i interne kontrole.

⁷ Vidjeti fusnotu 3.

42. Kako se povećava sofisticiranost derivativnih aktivnosti, tako se treba da pojačaju i interne kontrole. U nekim slučajevima subjekt će proširiti vrste finansijskih aktivnosti koje zaključuje bez provođenja odgovarajućih prilagođavanja u svojim internim kontrolama.
43. U velikim subjektima, sofisticirani računarski informacijski sistemi općenito čuvaju trag o derivativnim aktivnostima i osiguravaju da se podmirivanja obave kada dospiju. Složeniji računarski sistemi mogu generirati automatska knjiženja na računima poravnivanja radi praćenja novčanih tokova. Odgovarajuće kontrole nad obradom pomoći će osigurati da se derivativne transakcije ispravno odražavaju u subjektivim evidencijama. Računarski sistem može biti ustanovljen tako da stvara izvještaje o izuzecima kako bi se upozorilo menadžment kada derivativi nisu bili korišteni u granicama dopuštenog ili kada poduzete transakcije nisu bile u granicama koje su ustanovljene za određenu drugu ugovornu stranu. Čak ni sofisticirani računarski sistemi ne moraju osigurati potpunost derivativnih transakcija.
44. Derivativi po svojoj promjenljivoj prirodi mogu uzrokovati značajne prenose novčanih iznosa, kako u, tako i iz subjekta. Često ti prenosi nastaju nastupom dospelosti. U mnogim slučajevima banci se samo daju odgovarajuće upute za plaćanje ili obavijesti o naplati. Neki subjekti mogu koristiti sistem elektronskog plaćanja. Takvi sistemi mogu sadržati složene lozinke i verifikacijske kontrole, standardne obrasce plaćanja i druge mogućnosti. MRevS 401 "Revidiranje u uslovima računarskog informacijskog sistema"⁸ zahtijeva da revizor razmotri kako okruženje s računarskim informacijskim sistemom utiče na reviziju i stekne razumijevanje o važnosti i složenosti aktivnosti računarskog informacijskog sistema, te raspoloživosti podataka za upotrebu u reviziji. Revizor stiče razumijevanje o metodama korištenim za prenos novčanih sredstava, njihovim slabostima i vrlinama, pošto će to imati uticaja na rizike s kojima se suočava poslovanje i usklađeno tome na revizijski rizik.
45. Redovno usklađivanje je važan aspekt kontrolisanja aktivnosti s derivativima. Formalno usklađivanje treba se redovno obavljati kako bi se osiguralo da su finansijske evidencije odgovarajuće kontrolisane, svi unosi su odmah obavljeni i dileri imaju odgovarajuće i tačne informacije o stanju prije nego što formalno preuzmu obavezu subjektu zaključivanjem pravno obavezujuće transakcije. Usklađivanje treba biti odgovarajuće dokumentovano i pregledano od neovisne osobe. Neke od najznačajnijih vrsta postupaka usklađivanja u vezi s derivativnim aktivnostima su kako slijedi:
- usklađivanje dilerovih evidencija s evidencijama koje se koriste u svakodnevnom postupcima monitoringa i stavkama dobiti ili gubitka prikazanim u glavnoj knjizi;

⁸ MRevS 401 "Revidiranje u uslovima računarskog informacijskog sistema" je povučen u decembru 2004. godine kada su stupili na snagu MRevS 315 "Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja" i MRevS 330 "Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike".

- usklađivanje pomoćnih knjiga s glavnom knjigom, uključujući one koje se vode u računarskim bazama podataka;
 - usklađivanje svih računa poravnavanja i bankovnih računa i izvještaja dilera kako bi se osiguralo da se otvorene stavke odmah otkrivaju i raščišćavaju;
 - usklađivanje subjektivih računovodstvenih evidencija s evidencijama koje vode uslužne organizacije, kada je to primjenjivo.
46. Subjektive evidencije o iniciranju posla trebaju jasno razaznavanje sadržaja i svrhe pojedine transakcije i prava i obaveze nastale po svakom ugovoru o derivativu. Osim osnovnih finansijskih informacija, poput nominalnog iznosa, takve evidencije trebale bi sadržavati:
- identitet dilera;
 - identitet osobe koja je evidentirala transakciju, ako ta osoba nije diler;
 - datum i vrijeme transakcije;
 - sadržaj i svrhu transakcije, uključujući je li, ili nije, namijenjena za zaštitu odnosno komercijalne izloženosti i
 - informacije o usklađenosti s računovodstvenim zahtjevima koji se odnose na zaštitu, ako je primjenjivo, kao što su:
 - o oznaka da se radi o zaštiti, uključujući navod vrste zaštite;
 - o navod o kriterijima korištenim za procjenjivanje djelotvornosti zaštite, i o navod o zaštićenoj stavci na koju se odnosi zaštita.
47. Prometni podaci za derivative mogu se održavati u bazama podataka, registru ili pomoćnim knjigama, kojima se potom provjerava tačnost s neovisnim potvrđanjima dobijenim od drugog sudionika u transakciji. Često će se prometni podaci koristiti za dobijanje računovodstvenih informacija, uključujući informacije za objavljivanje u finansijskim izvještajima, a zajedno s drugim informacijama za upravljanje rizicima, kao što je izvještaj o izloženosti prema politikama graničnih vrijednosti. Stoga je bitno imati odgovarajuće kontrole nad unosom, obradom i održavanjem prometnih podataka neovisno da li su u bazi podataka, registru ili pomoćnim knjigama.
48. Glavna kontrola potpunosti podataka o derivativnoj transakciji je neovisno uspoređivanje potvrđanja drugog sudionika sa subjektivim vlastitim evidencijama. Od drugog sudionika treba se tražiti da pošalje potvrđanje direktno zaposleniku koji je neovisan od dilera, kako bi se zaštitilo od dilerevog zatamljivanja potvrđanja i prikrivanje transakcija, a svi detalji treba da se prekontroliraju sa subjektivim evidencijama. Zaposlenik neovisan od dilera treba razriješiti sve izuzetke sadržane u potvrđanjima, i provesti detaljnu istragu kada potvrđanje nije primljeno.

Uloga internog revidiranja

49. Kao dio procjene internih kontrola, revizor razmatra ulogu internog revidiranja. Znanja i vještine potrebne za razumijevanje i reviziju subjektove upotrebe derivativa su općenito prilično različita od onih potrebnih u revidiranju drugih dijelova poslovanja. Vanjski revizor sagledava u kojoj mjeri funkcija interne revizije ima znanja i vještina da pokrije, ili je stvarno pokrila, subjektive aktivnosti s derivativima.
50. U mnogim subjektima interno revidiranje čini bitan dio funkcije kontrole rizika koji omogućava višem nivou menadžmenta da pregledava i ocjenjuje kontrolne postupke koji se odnose na upotrebu derivativa. Poslovi koji se obavljaju u internom revidiranju mogu pomoći eksternom revizoru u procjenjivanju računovodstvenog sistema i internih kontrola, a time i kontrolnog rizika. Područja u kojima posao obavljen internim revidiranjem može biti naročito relevantan su:
- razvijanje općeg pregleda razmjera upotrebe derivativa;
 - pregledavanje prikladnosti politika i postupaka i menadžmentovog postupanja usklađeno njima;
 - pregledavanje efikasnosti kontrolnih postupaka;
 - pregledavanje računovodstvenih sistema koji se koriste za obradu derivativnih transakcija;
 - pregledavanje sistema relevantnih za derivativne aktivnosti;
 - uvjeravanje da se diljem subjekta u potpunosti shvaćaju ciljevi upravljanja derivativima, a naročito u onim poslovnim odjeljenjima gdje je najvjerojatnije da će se pojaviti izloženost rizicima;
 - procjenjivanje da li su prepoznati, procijenjeni i podvrgnuti upravljanju novi rizici u vezi s derivativima;
 - ocjenjivanje da li je računovodstvo za derivative u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, ako je primjenjivo, ispunjavaju li derivativi iskazani primjenom računovodstva zaštite uslove zaštite određene okvirom finansijskog izvještavanja i
 - provođenje redovnog pregleda kako bi se:
 - o pružilo menadžmentu jamstvo da su derivativne aktivnosti odgovarajuće kontrolisane i
 - o osiguralo da su novi rizici, i upotreba derivativa radi upravljanja tim rizicima, prepoznati, procijenjeni i podvrgnuti upravljanju.

51. Određeni aspekti internog revidiranja mogu biti korisni za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka vanjske revizije. Kada se učini da bi mogao biti takav slučaj, revizor tokom planiranja revizije stiče dovoljno razumijevanje djelovanja interne revizije i obavlja preliminarnu procjenu funkcije interne revizije. Kada vanjski revizor namjerava koristiti određeni posao interne revizije, on ocjenjuje i provjerava taj posao kako bi potvrdio da je odgovarajući za njegove svrhe. MRevS 610 “Razmatranje rada interne revizije” pruža upute vanjskom revizoru u sagledavanju poslova obavljenih internim revidiranjem.

Uslužne organizacije

52. Subjekti mogu koristiti uslužne organizacije za nabavu ili prodaju derivativa, ili za vođenje evidencija o derivativnim aktivnostima tog subjekta.
53. Korištenje uslužnih organizacija može pojačati kontrole nad derivativima. Naprimjer, osoblje uslužne organizacije može imati više iskustva s derivativima od subjektovog menadžmenta. Korištenje uslužnih organizacija može također omogućiti veću podjelu dužnosti. S druge strane pak korištenje uslužne organizacije može povećati rizik jer ona može imati drugačiji odnos spram kontrola ili stoga što se obrada transakcija obavlja na drugoj lokaciji u odnosu na sami subjekt.
54. MRevS 402 pruža revizorima upute kada revidirani subjekt koristi uslužnu organizaciju. MRevS 402 zahtijeva da revizor sagleda, prilikom planiranja revizije i određivanja efikasnog revizijskog pristupa, kako korištenje uslužne organizacije utiče na subjektov računovodstveni sistem i sistem internih kontrola. MRevS 402 pruža dodatne upute za revidiranje subjekata koji koriste uslužne organizacije. Kada primjenjuje MRevS 402 na uslužnu organizaciju koja je angažovana radi transakcija s derivativima, revizor sagledava kako uslužna organizacije utiče na subjektov računovodstveni sistem i sistem internih kontrola.
55. Revizor može, s obzirom da uslužne organizacije često posluju kao savjetnici za ulaganja, razmotriti rizike koji se odnose na uslužnu organizaciju kada djeluje kao savjetnik za ulaganja, uključujući:
- kako se prate njene usluge;
 - postupke primijenjene za zaštitu integriteta i povjerljivosti informacija;
 - rješenja za nepredviđene događaje i
 - svako pitanje povezanih stranaka koje može nastati, jer uslužna organizacija može zaključiti vlastitu derivativnu transakciju sa subjektom dok je istovremeno povezana stranka.

Kontrolni rizik

56. Kontrolni rizik je rizik da subjektov računovodstveni sistem i sistem internih kontrola neće pravovremeno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, svako pogrešno prikazivanje u nekom stanju računa ili nekoj vrsti transakcija koje može biti značajno, samo za sebe ili zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima u ostalim stanjima ili vrstama transakcija.
57. MRevS 400⁹ zahtijeva da revizor, nakon sticanja razumijevanja sistema računovodstva i sistema internih kontrola, napravi preliminarnu procjenu kontrolnog rizika, na nivou tvrdnji, za svako značajno stanje računa ili vrstu transakcije. MRevS zahtijeva da se u preliminarnoj procjeni kontrolnog rizika za tvrdnje iz finansijskih izvještaja taj rizik ocijeni kao visok, osim ako revizor:
- (a) može uočiti interne kontrole relevantne za tvrdnju, a za koju je vjerovatno da sprečavaju, ili otkrivaju i ispravljaju, značajna pogrešna prikazivanja i
 - (b) planira obaviti provjeru kontrola kako bi potkrijepio procjenu.
58. Revizor razmatra, kada gradi revizijski pristup, preliminarnu procjenu kontrolnog rizika (zajedno s procjenom inherentnog rizika) kako bi za tvrdnje iz finansijskih izvještaja odredio vrste, vremenski raspored i obim dokaznih postupaka.
59. Primjeri pitanja koja mogu uticati na revizorovu procjenu kontrolnog rizika uključuju:
- da li politike i postupci kojima se upravlja aktivnostima s derivativima odražavaju menadžmentove ciljeve;
 - kako menadžment obavještava svoje osoblje o kontrolama;
 - kako menadžment prikuplja informacije o derivativima i
 - kako se sam menadžment uvjerava da kontrole nad derivativima djeluju kako je zamišljeno.
60. MRevS 400 zahtijeva od revizora da sagleda, prije zaključivanja revizije, na osnovu rezultata dokaznih postupaka i drugih prikupljenih revizijskih dokaza, da li se potvrdila procjena kontrolnog rizika.
61. Procjena kontrolnog rizika ovisi o revizorovoj prosudbi u pogledu kvaliteta okruženja kontrola i primijenjenih kontrolnih postupaka. Revizor, pri donošenju odluke o vrstama, vremenskom rasporedu i obimu provjera kontrola, sagledava faktore kao što su:
- važnost derivativnih aktivnosti za subjekt;
 - vrste, učestalost i obim derivativnih aktivnosti;
 - mogući učinak svake sagledane slabosti u kontrolnim postupcima;

⁹ Vidjeti fusnotu 3.

- vrste kontrola koje su provjeravane;
- učestalost obavljanja tih kontrola i
- dokaze o obavljanju.

Testovi kontrola

62. Revizor obavlja testove kontrola u slučajevima kada je kontrolni rizik procijenjen kao manji od visokog kako bi prikupio dokaze da li je, ili nije, utemeljena preliminarna procjena kontrolnog rizika. Neovisno od revizorove procjene kontrolnog rizika moguće je da subjekt poduzima samo ograničen broj derivativnih transakcija, ili da je veličina tih instrumenata posebno značajna za subjekt kao cjelinu. U takvim okolnostima, pristup temeljen na dokaznim postupcima, ponekad u kombinaciji s testovima kontrola, može biti prikladniji.
63. Populacija iz koje se uzimaju uzorci za detaljna testiranja nije ograničena na računovodstvene evidencije. Stavke za testiranje mogu se uzimati iz drugih izvora, naprimjer, konfirmacija dobijenih od drugih sudionika i potvrda o trgovanju, tako da se može testirati mogućnost previda transakcija u postupcima evidentiranja.
64. Testovi kontrola se obavljaju kako bi se dobili revizijski dokazi o efikasnosti: (a) uspostavljenog računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola, tj. da li su oni prikladno ustanovljeni da spriječe ili otkriju značajna pogrešna iskazivanja; i (b) djelovanja internih kontrola tokom perioda. Ključni postupci mogu uključivati ocjenjivanje, na temelju prikladne veličine uzoraka transakcija, da li su:
- derivativi bili korišteni u skladu s dogovorenim politikama, uputama i unutar odobrenih granica;
 - odgovarajući postupci odlučivanja bili primijenjeni i da li su lako razumljivi razlozi zbog kojih su odabrane transakcije bile zaključene;
 - poduzete transakcije bile usklađene politikama za derivativne transakcije, uključujući uslove i ograničenja za inozemne i povezane strane;
 - transakcije bile zaključene s drugim stranama koje su imale odgovarajući kreditni rizik;
 - derivativi, neovisno od dilera, bili podvrgnuti odgovarajućem i pravovremenom mjerenju i izvještavanju o izloženosti rizicima;
 - bile poslone konfirmacije drugim sudionicima;
 - konfirmacije pristigle od drugih sudionika bile na odgovarajući način usporedene i usklađene;
 - raskidanja i proširivanja postojećih ugovora o derivativima bila podvrgnuta istim kontrolama kao i nove derivativne transakcije;

- bila ispravno autorizovana označavanja transakcija kao špekulativnih ili zaštitnih, uključujući i sve naknadne promjene tih oznaka;
- transakcije bile odgovarajuće evidentirane i potpuno i tačno unijete u računovodstvene evidencije, te tačno obrađivane u nekoj od pomoćnih knjiga pa sve do finansijskih izvještaja i
- bile odgovarajuće održavane zaštite nad lozinkama nužnim za elektronski prenos novčanih sredstava.

65. Primjeri testova kontrola koji dolaze u obzir uključuju:

- čitanje zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom (ili, kada kod subjekta postoji Odbor za upravljanje rizicima imovine odnosno obaveza ili slična grupa, onda zapisnika s njihovih sastanaka) kako bi se dobili dokazi da subjektovo tijelo periodično pregledava derivativne aktivnosti, slijedi ustanovljene politike i periodično pregledava efikasnost zaštite i
- Uspoređivanje derivativnih transakcija, uključujući i one koje su bile zatvorene, sa subjektivim politikama kako bi se utvrdilo slijedi li subjekt te politike. Naprimjer, revizor može:
 - o testirati da su transakcije bile izvršene u skladu s odobrenjima navedenim subjektivim politikama;
 - o testirati da je bila obavljena analiza podložnosti prije sticanja kako to nalaže politika ulaganja;
 - o testirati transakcije kako bi se utvrdilo da li je subjekt dobio potrebna odobrenja za transakcije i koristio samo odobrene broker ili druge sudionike;
 - o raspitati se kod menadžmenta da li su derivativi i povezane transakcije bile praćene i o njima se pravovremeno izvještavalo, te pročitati svu dokumentaciju koja to potkrepljuje;
 - o testirati evidentirane nabave derivativa, uključujući njihovu klasifikaciju i cijene, i knjiženja korištena za evidentiranje odgovarajućih iznosa;
 - o testirati postupak usklađivanja. Revizor može testirati da li su pravovremeno istražene i raščišćene razlike utvrđene usklađivanjem, i da li je nadzorno osoblje pregledalo i odobrilo usklađivanja. Naprimjer, u organizacijama koje imaju veliki broj derivativnih transakcija može biti potrebno da se dnevno obavljaju usklađivanja i pregledi;
 - o testiranje kontrola za neevidentirane transakcije. Revizor može ispitivati subjektove konfirmacije koje je primio od drugih sudionika, kao i razrješavanje svakog izuzetka sadržanog u konfirmacijama i

- o testirati kontrole nad zaštitom i sigurnosnim kopijama podataka kako bi se u slučaju nezgode osiguralo adekvatno obnavljanje evidencija i podataka. Osim toga, revizor može razmatrati i postupke koje subjekt primjenjuje za godišnja testiranja i održavanja računarskih sva.

Dokazni postupci

66. MRevS 400¹⁰ zahtijeva da revizor razmotri procjene nivoa inherentnog i kontrolnog rizika pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obima dokaznih postupaka potrebnih da bi se smanjio revizijski rizik na prihvatljivo niski nivo. Što je viša procjena inherentnog i kontrolnog rizika to revizor više prikuplja revizijskih dokaza od obavljanja dokaznih postupaka.
67. Procijenjeni nivoi inherentnog i kontrolnog rizika ne mogu biti dovoljno niski da bi se izbjegla potreba da revizor obavi barem neki dokazni postupak. Revizor obavlja neke dokazne postupke za značajna stanja računa i vrste transakcija. Ipak, moguće je da revizor, obavljajući samo dokaznih postupaka, neće moći prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi smanjio detekcijski rizik, i time smanji i revizijski rizik, na prihvatljivo niski nivo. Ako revizor ne može smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo niski nivo, MRevS 700 “Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima”¹¹ zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja. Štoviše, MRevS 400 zahtijeva da revizor skrene pažnju menadžmentu, što je prije izvedivo, i to na odgovarajućem nivou odgovornosti, na značajne slabosti u oblikovanju i djelovanju računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola koje uoči revizor.

Važnost

68. MRevS 320 “Važnost u reviziji” navodi da revizor sagledava važnost kako na nivou cjelovitih finansijskih izvještaja, tako i u odnosu na pojedinačna stanja računa, vrste transakcija ili objavljivanja u bilješkama. Revizorove prosudbe mogu uključivati procjene onoga što tvori važnost za važne stavke u bilansu, računu dobiti i gubitka i izvještaju o novčanom toku, kako pojedinačno, tako i za finansijski izvještaj u cjelini.
69. MRevS 320 zahtijeva da revizor razmotri važnost kada određuje vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka. Može biti teško, kada se planira revizija, procijeniti važnost u vezi s derivativnim transakcijama naročito zbog nekih njihovih karakteristika. Važnost se ne može temeljiti samo na vrijednostima iskazanim u bilansu, pošto derivativi mogu imati mali učinak na bilans, čak i kada mogu stvarati značajne rizike. Revizor mora, kada procjenjuje važnost, razmotriti također i moguće učinke na stanja

¹⁰ Vidjeti fusnotu 3.

¹¹ MRevS 700 “Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima” je povučen u decembru 2006. godine kada je stupio na snagu MRevS 700 “Izvještaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu finansijskih izvještaja opće namjene”.

računa ili vrste transakcija u finansijskim izvještajima. Vjerovatnije je da će derivativi s jakim polužnim učinkom i složeniji derivativi imati značajniji učinak na finansijske izvještaje nego što mogu imati jednostavniji derivativi i derivativi s manjim polužnim učinkom. Veće mogućnosti za učinke na finansijske izvještaje postoje također kada su za zaključivanje derivativnih transakcija postavljene visoke granice izloženosti.

Vrste dokaznih postupaka

70. Dokazni revizijski postupci obavljaju se kako bi se dobili revizijski dokazi za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima, a postoje dvije vrste: (a) testovi detalja transakcija i stanja; i (b) analitički postupci.
71. Revizor, pri određivanju dokaznih postupaka, sagledava:
- Prikladnost računovodstva. Osnovni revizijski cilj koji se često želi postići pomoću dokaznih postupaka je određivanje prikladnosti subjektovog računovodstva za derivative;
 - Uključenost vanjskih organizacija. Revizor razmatra, kada planira dokazne postupke za derivative, da li druga organizacija drži, servisira ili i drži i servisira subjektive derivative;
 - Postupci prethodne revizije. Revizor sagledava, kada obavlja dokazne postupke prije datuma bilansa, tržišne promjene u periodu između datuma testiranja u prethodnoj reviziji i kraja godine. Vrijednosti nekih derivativa mogu se znatno kolebati u kratkom periodu. Vrijednost testiranja u prethodnoj reviziji postaje manja što su manje predvidivi iznosi, relativna važnost i sastav stanja računa;
 - Rutinske kontra nerutinskim transakcijama. Mnoge finansijske transakcije su sporazumni ugovori između subjekta i njegove druge ugovorne strane. Pristup revizije obavljanjem dokaznih postupaka može biti najefikasniji način za postizanje planiranih revizijskih ciljeva kada derivativne transakcije nisu rutinske i izvan su uobičajenih subjektivih aktivnosti.
 - Postupci obavljani u drugim revizijskim područjima. Postupci obavljani u drugim područjima finansijskih izvještaja mogu pružati dokaze o potpunosti derivativnih transakcija. Ti postupci mogu uključivati testiranja naknadnih naplata i isplata, te pretraživanja radi pronalaženja neiskazanih obaveza.

Analitički postupci

72. MRevS 520 "Analitički postupci" zahtijeva da revizor primijeni analitičke postupke pri planiranju i etapi sveobuhvatnog pregleda revizije. Analitički postupci mogu se primijeniti i u ostalim etapama revizije. Analitički postupci primijenjeni kao dokazni

postupci u reviziji derivativnih aktivnosti mogu pružiti informacije o subjektovom poslovanju, ali, sami po sebi, uobičajeno najčešće neće dati dovoljno dokaza u vezi s tvrdnjama koje se odnose na derivative. Neobičajene trendove koji se mogu javljati često prikriva složeno međusobno djelovanje faktora iz kojih se izvodi vrijednost derivativa.

73. Neko osoblje odgovorno za derivativne aktivnosti provodi detaljne analitičke postupke rezultata svih derivativnih aktivnosti. Zbog njihove velike uključenosti u svakodnevne aktivnosti oni su u mogućnosti sagledati učinke količina derivativa kojima se trguje i promjena tržišnih cijena na finansijske rezultate subjekta. Slično tome, neki subjekti mogu koristiti tehnike analiziranja u njihovim aktivnostima izvještavanja i praćenja. Kada se raspolože takvim analizama, revizor ih može koristiti za bolje razumijevanje derivativnih aktivnosti. Kod takvog pristupa on traži da se osvjedoči da su informacije pouzdane, te da su ih ispravno ekstrahirale, iz odnosnih računovodstvenih evidencija, osobe koje su dovoljno objektivne da bi bile sigurne kako informacije realno i fer odražavaju subjektovo poslovanje. Revizor može, kada je prikladno, koristiti računarski softver za olakšavanje analitičkih postupaka.
74. Analitički postupci mogu biti korisni pri ocjenjivanju određenih politika upravljanja rizicima za derivative, naprimjer, granica zaduživanja. Analitički postupci mogu također biti korisni u ocjenjivanju efikasnosti aktivnosti zaštite. Naprimjer, ako subjekt koristi derivative u strategiji zaštite, a kao rezultat analitičkih postupaka se uoče veliki dobiti ili gubici tada može postati upitna efikasnost zaštite i ne mora više biti prikladno da se transakcija računovodstveno iskazuje kao zaštita.
75. Kada se ne provode takve analize, a revizor želi obaviti neku, efikasnost analitičkog pregleda često ovisi o mjeri u kojoj menadžment može osigurati detaljne i neagregirane informacije o aktivnostima koje poduzima. Revizor može biti u mogućnosti obaviti korisne analitičke postupke kada su raspoložive takve informacije. Ako nisu na raspolaganju takve informacije, analitički postupci bit će efikasni samo kao sredstvo za utvrđivanje finansijskih trendova i odnosa u jednostavnim uslovima s malim obimom transakcija. To stoga, što je veća složenost i obim poslova to se smanjuje korisnost analitičkih postupaka kao revizijskog pomagala u uslovima kada se ne raspolože s detaljnim informacijama jer su faktori koji utiču na prihode i rashode često takvi da revizoru otežavaju smislene analize. Analitički postupci u takvim okolnostima vjerovatno neće ukazivati na neodgovarajuće računovodstvene postupke.

Ocjenjivanje revizijskih dokaza

76. Ocjenjivanje revizijskih dokaza za tvrdnje o derivativima zahtijeva znatno prosuđivanje jer su tvrdnje, naročito o vrednovanju, temeljene na jako subjektivnim pretpostavkama ili su posebno osjetljive na promjene pretpostavki na kojima se zasnivaju. Naprimjer, tvrdnja o vrednovanju može se temeljiti na pretpostavkama o nastanku budućeg događaja za koje je teško odrediti očekivanja ili o uslovima za koje se očekuje da će postojati nakon dužeg vre-

mena. U skladu s tim mogu kompetentne osobe stvoriti različite zaključke o procijenjenim fer-vrijednostima ili procjenama raspona fer-vrijednosti. Znatne prosudbe mogu također biti potrebne pri ocjenjivanju revizijskih dokaza za tvrdnje temeljene na karakteristikama derivativa i karakteristikama primijenjenih računovodstvenih načela, uključujući i odnosne kriterije, kada su obje krajnje složene. MRevS 540 “Revizija računovodstvenih procjena” pruža upute revizoru za prikupljanje i ocjenjivanje revizijskih dokaza koji bi bili dovoljni i odgovarajući za potkrepljivanje značajnih računovodstvenih procjena. MRevS 620 daje upute o korištenju radom stručnjaka pri obavljanju dokaznih postupaka.

Dokazni postupci u vezi s tvrdnjama

Postojanje i nastanak

77. Dokazni postupci za tvrdnju o postojanju i nastanku mogu za derivative uključivati:
- confirmiranje sa subjektom koji drži derivative ili drugim sudionikom u derivativnoj transakciji;
 - pregledavanje potkrepljujućeg sporazuma i drugih oblika potkrepljujuće dokumentacije za iznose koji su iskazani, uključujući konfirmacije koje je primio subjekt, u pisanom ili elektronskom obliku;
 - pregledavanje potkrepljujuće dokumentacije za realizacije ili podmirivanja nastala naknadno nakon datuma izvještavanja i
 - promatranje i propitkivanje.

Prava i obaveze

78. Dokazni postupci za tvrdnju o pravima i obavezama mogu za derivative uključivati:
- confirmiranje uslova sa subjektom koji drži derivative ili drugim sudionikom u derivativnoj transakciji i
 - pregledavanje potkrepljujućeg sporazuma i drugih oblika potkrepljujuće dokumentacije u pisanom ili elektronskom obliku.

Potpunost

79. Dokazni postupci za tvrdnju o potpunosti mogu za derivative uključivati:
- traženje od držatelja derivativa ili drugog sudionika u derivativnoj transakciji da dostavi podatke o svim derivativima i transakcija sa subjektom. Revizor odlučuje kod slanja zahtjeva za konfirmacijom od kojeg organizacionog dijela drugog sudionika se traži odgovor i hoće li taj sudionik dati odgovore za sve aspekte svoga poslovanja;

- slanje bjanko konfirmacija mogućim držateljima derivativa ili drugim ugovornim stranama u derivativima kako bi se testirala potpunost derivativa evidentiranih u finansijskim evidencijama;
- pregledavanje brokerovih izvještaja o postojanju derivativnih transakcija i pozicija koje se drže;
- pregledavanje konfirmacija primljenih od drugog sudionika koje nisu uparene s prometnim podacima;
- pregledavanje neraščišćenih stavki usklađivanja;
- pregledavanje sporazuma za ugrađene derivative, kao što su sporazumi o pozajmicama ili sporazumi koji se odnose na glavnice ili ugovore o prodaji. (okviri finansijskih izvještavanja mogu imati različite računovodstvene pristupe takvim ugrađenim derivativima);
- pregledavanje dokumentacije za realizacije ili podmirivanja nastala naknadno nakon datuma izvještavanja;
- propitkivanje i promatranje i
- proučavanje ostalih informacija, poput zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i odgovarajućih dokumenata i izvještaja o derivativnim aktivnostima koje je primilo tijelo zaduženo za upravljanje.

Vrednovanje i mjerenje

80. Testovi tvrdnji o vrednovanju određuju se usklađeno metodi vrednovanja korištenoj za mjerenje ili objavljivanje. Okvir finansijskog izvještavanja može zahtijevati da se finansijski instrumenti vrednuju temeljeno na trošku, iznosu utvrđenom prema ugovoru ili fer-vrijednosti. On također može zahtijevati objavljivanja o vrijednosti derivativa i određivati da se gubici od umanjenja vrijednosti priznaju u neto dobiti ili gubitku prije realizacije. Dokazni postupci za pribavljanje dokaza o vrednovanju derivativnih finansijskih instrumenata mogu uključivati:
- pregledavanje dokumentacije o kupovnoj cijeni;
 - confirmiranje uslova sa subjektom koji drži derivative ili drugim sudionikom u derivativnoj transakciji;
 - pregledavanje kreditne sposobnosti drugog sudionika u derivativnoj transakciji i
 - pribavljanje dokaza koji potkrepljuju fer-vrijednosti derivativa mjerenih ili objavljenih po fer-vrijednosti.
81. Revizor prikuplja dokaze koji potkrepljuju fer-vrijednosti derivativa mjerenih ili objavljenih po fer-vrijednosti. Metode za određivanje fer-vrijednosti mogu se razlikovati

ovisno o djelatnosti u kojoj posluje subjekt, uključujući i svaki specifičan okvir finansijskog izvještavanja koji je na snazi za tu djelatnost, ili značaju subjekta. Takve razlike mogu se odnositi na premije cjenovnih kotacija od neaktivnih tržišta i značajnih diskonta za likvidnost, premija za kontrolu, provizija i drugih troškova koji će nastati kada se derivativi budu prodavali. Metoda za određivanje fer-vrijednosti može se razlikovati ovisno o vrsti imovine ili obaveze. MRevS 540 pruža upute za reviziju računovodstvenih procjena sadržanih u finansijskim izvještajima.

82. Kotirane tržišne cijene za određene derivative koji se listaju na berzama ili uređenim tržištima dostupne su iz izvora kao što su finansijske publikacije, kursne liste ili cjenici temeljeni na prethodno navedenim izvorima. Kotirane tržišne cijene za ostale derivative mogu se dobiti od brokera odnosno dilera koji kreiraju tržište za te instrumente. Ako nisu dostupne kotirane tržišne cijene za derivative tada se procijenjene fer-vrijednosti mogu dobiti iz trećih izvora temeljeno na zakonom zaštićenim modelima ili subjektivim interno kreiranim ili pribavljenim modelima. Revizor treba razmotriti, ako informacije o fer-vrijednosti pruža drugi sudionik iz derivativne transakcije, da li su objektivne takve informacije. U nekim slučajevima može biti nužno pribaviti procjene fer-vrijednosti iz dodatnih neovisnih izvora.
83. Kotirane tržišne cijene dobijene iz publikacija ili kursnih lista općenito se smatraju da pružaju dovoljno dokaza o vrijednosti derivativnih finansijskih instrumenata. Ipak upotreba cjenovnih kotacija za testiranje tvrdnji o vrednovanju može zahtijevati posebno razumijevanje okolnosti u kojima su kotacije utvrđene. Naprimjer, kotacija koju daje drugi sudionik kao opciju za zaključivanje derivativnog finansijskog instrumenta ne mora se temeljiti na skorašnjim trendovima i može biti tek naznaka postojanja interesa. Revizor može odrediti u nekim slučajevima da je nužno pribaviti procjene fer vrijednosti od brokera ili dilera ili ostalih trećih izvora. Revizor može također odrediti da je nužno pribaviti procjene iz više izvora. To može biti prikladno kada je izvor koji određuje cijenu u takvom odnosu sa subjektom koji može umanjiti njegovu objektivnost.
84. Menadžmentova je odgovornost procijeniti vrijednost derivativnog instrumenta. Ako subjekt vrednuje derivative koristeći model vrednovanja, tada revizor nema funkciju procjenitelja i revizorova prosudba nije zamjena za prosudbu subjektivog menadžmenta. Revizor može testirati tvrdnje o fer-vrijednosti utvrđenoj upotrebom modela primjenom postupaka kao što su:
 - procjenjujući prikladnost i razumnost modela. Revizor utvrđuje da li su korištene razumne tržišne varijable i pretpostavke, te da li su odgovarajuće potkrijepljene. Povrh toga revizor procjenjuje da li su dosljedno korištene tržišne varijable i pretpostavke. Ocjena prikladnosti modela vrednovanja i svake u modelu korištene tržišne varijable i pretpostavke može zahtijevati znatne prosudbe i poznavanje tehnika vrednovanja, tržišnih faktora koji utiču na vrijednost, i tržišnih uslova,

posebno u vezi sa sličnim finansijskim instrumentima. Revizor može u skladu s tim zaključiti da je u procjenjivanju modela nužno uključiti stručnjaka;

- izračunavajući vrijednost, naprimjer, koristeći model kojeg je kreirao revizor ili stručnjak kojeg je on angažovao. Ponovno vrednovanje primjenom revizorovog modela i podataka omogućava revizoru da ustanovi neovisne očekivane rezultate koji se mogu koristiti za potkrepljivanje razumnosti vrijednosti koje je izračunao subjekt;
 - uspoređujući fer-vrijednosti sa skorašnjim transakcijama;
 - sagledavajući osjetljivost vrednovanja na promjene u varijablama i pretpostavkama, uključujući tržišne uslove koji mogu uticati na vrijednost i
 - pregledavajući potkrepljujuću dokumentaciju za realizacije ili podmirivanja nastala naknadno nakon datuma izvještavanja kako bi se dobili dodatni dokazi o njihovom vrednovanju na datum bilansa.
85. Neki okviri finansijskog izvještavanja, naprimjer, MRS 39 podrazumijeva da se fer-vrijednosti mogu pouzdano odrediti za većinu finansijske imovine, uključujući derivative. Ta pretpostavka može se zanemariti za ulaganja u neki glavnički instrument (uključujući ulaganje koje je u biti glavnički instrument) koji nema kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu i za koje druge metode razboritog procjenjivanja fer-vrijednosti su očito neodgovarajuće i neprovedive. Pretpostavka se može također zanemariti za derivative koji su povezani na i podmirivi s isporukom takvih nekotiranih glavničkih instrumenata. Derivativi za koje se može zanemariti pretpostavka da se fer-vrijednost može pouzdano odrediti i koji imaju fiksno dospijeće, mjere se po amortiziranom trošku koristeći metodu efektivne kamatne stope. Oni koji nemaju fiksno dospijeće, mjere se po trošku.
86. Revizor prikuplja revizijske dokaze kako bi utvrdio da li je zanemarena pretpostavka da se fer-vrijednost derivativa može pouzdano mjeriti, i da li je derivativ odgovarajuće iskazan usklađeno okviru finansijskog izvještavanja. MRevS 700 zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ako menadžment ne može potkrijepiti opravdanost neprimjenjivanja pretpostavke da se fer-vrijednost derivativa može razumno odrediti. Ako revizor ne može prikupiti dovoljno revizijskih dokaza kako bi ustanovio da li je pretpostavka zaobiđena, tada postoji ograničenje u djelokrugu revizorovog rada. MRevS 700 u takvom slučaju zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja.

Prezentiranje i objavljivanje

87. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentiranje finansijskih izvještaja u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući i za cjelovito i fer-prezentiranje i objavljivanje rezultata derivativnih transakcija i relevantnih računovodstvenih politika.

88. Revizor procjenjuje da li je prezentiranje i objavljivanje derivativa usklađeno okviru finansijskog izvještavanja. Revizorov zaključak o tome su da li derivativi prezentirani usklađeno okviru finansijskog izvještavanja temelji se na njegovoj prosudbi o tome da li:
- računovodstvena načela su odabrana i primijenjena u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja;
 - računovodstvena načela su prikladna u datim okolnostima;
 - finansijski izvještaji, uključujući odgovarajuće bilješke, pružaju informacije o pitanjima koja mogu uticati na njihovu upotrebu, razumijevanje i tumačenje;
 - objavljivanja su odgovarajuća za osiguravanje da subjekt u potpunosti ispunjava tekuće zahtjeve objavljivanja iz okvira finansijskog izvještavanja po kojima su prezentirani finansijski izvještaji, naprimjer, one iz MRS-a 39;
 - informacije prezentirane u finansijskim izvještajima su klasificirane i sažimane na razborit način, tj. niti predetaljne niti presažete i
 - finansijski izvještaji odražavaju odnosne transakcije i događaje na način koji prikazuje finansijski položaj, rezultate poslovanja i novčane tokove s iznosima unutar prihvatljivih graničnih vrijednosti, tj. graničnih vrijednosti koje su razumne i moguće da se postignu u finansijskim izvještajima.
89. Okvir finansijskog izvještavanja može propisivati zahtjeve prezentiranja i objavljivanja za derivativne finansijske instrumente. Naprimjer, neki okviri finansijskog izvještavanja mogu zahtijevati od korisnika derivativnih finansijskih instrumenata davanje detaljnih objava politika upravljanja tržišnim rizicima, metodologija mjerenja tržišnih rizika i informacija o tržišnim cijenama. Drugi okviri ne moraju zahtijevati objavljivanje takvih informacija unutar finansijskih izvještaja, nego mogu poticati subjekte na objavljivanje takve informacije izvan finansijskih izvještaja. MReV S 720 "Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje" pruža upute za sagledavanje ostalih informacija, o kojima revizor nema obavezu izvještavati, a nalaze se u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje.

Dodatna razmatranja o aktivnostima zaštićivanja

90. Neki okviri finansijskog izvještavanja, naprimjer MRS 39, zahtijevaju za iskazivanje derivativne transakcije kao zaštite da menadžment na početku transakcije namijeni derivativni instrument kao zaštitu i istovremeno pravilno dokumentuje: (a) odnos zaštite; (b) ciljeve subjektovog upravljanja rizicima i strategiju za zaključivanje zaštite; i (c) kako će subjekt procjenjivati efikasnost instrumenta zaštite u prijeboju izloženosti promjenama fer-vrijednosti zaštićene stavke ili novčanim tokovima zaštićene stavke koje su pripisive riziku od kojeg se zaštićuje. MRS 39 također zahtijeva da menadžment očekuje kako će zaštita biti vrlo efikasna u postizanju prijeboja promjena fer vrijednosti

ili novčanih tokova pripisivih riziku od kojeg se zaštićuje, dosljedno s izvorno dokumentovanom strategijom upravljanja rizicima za određeni odnos zaštite.

91. Revizor prikuplja revizijske dokaze kako bi utvrdio da li je menadžment postupio u skladu s primjenjivim zahtjevima računovodstva zaštite iz okvira finansijskog izvještavanja, uključujući zahtjeve koji se odnose na uspostavljanje zaštite i dokumentovanje. Osim toga, revizor pribavlja revizijske dokaze za potkrepljivanje menadžmentovih očekivanja, na početku transakcije kao i tokom odvijanja, da će odnos zaštite biti vrlo učinkovit. Ako menadžment nije pripremio dokumentaciju koju nalaže okvir finansijskog izvještavanja tada finansijski izvještaji ne mogu biti u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja i MRevS 700 će zahtijevati da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje. Od revizora se traži da, neovisno od okvira finansijskog izvještavanja, prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze. Stoga, revizor može prikupiti subjektive dokumente koji su slični onima opisanim u tački 90, i može razmotriti pribavljanje izvjava od menadžmenta u vezi sa subjektovom upotrebom i učinkovitošću računovodstva zaštite. Sadržaj i obim dokumentacije koju je pripremio subjekt razlikovat će se zavisno o vrsti zaštićenih stavki i instrumentima zaštite. Ako nije dostupno dovoljno revizijskih dokaza za potkrepljivanje menadžmentove upotrebe računovodstva zaštite, revizoru može biti ograničeno područje njegovog rada i, zbog MRevS-a 700, može biti potrebno da izda mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja.

Izjave menadžmenta

92. MRevS 580 “Izjave menadžmenta” zahtijeva da revizor pribavi odgovarajuće izjave od menadžmenta, uključujući pisane izjave o pitanjima značajnim za finansijske izvještaje kada nije razborito za očekivati da postoje drugi dostatni i primjereni revizijski dokazi. Iako pisma koja sadrže izjave menadžmenta uobičajeno potpisuje osoblje koje je primarno odgovorno za subjekt i njegovo finansijsko poslovanje (obično je to viši izvršni službenik ili viši finansijski službenik), revizor može tražiti dobijanje izjave o derivativnim aktivnostima od onih koji su u subjektu odgovorni za derivativne aktivnosti. Ovisno o obimu i složenosti derivativnih aktivnosti, izjave menadžmenta o derivativnim finansijskim instrumentima mogu uključivati izjave:
- o menadžmentovim ciljevima u vezi s derivativnim finansijskim instrumentima, naprimjer, da li se derivativi koriste za svrhe zaštite ili špekulativne svrhe;
 - o tvrdnjama iz finansijskih izvještaja koje se odnose na derivativne finansijske instrumente, na primjer, da:
 - o evidencije odražavaju sve derivativne transakcije;
 - o su identificirani svi ugrađeni derivativni instrumenti;
 - o su razborite sve pretpostavke i metodologije korištene u modelima vrednovanja derivativa;

- da li su sve transakcije obavljene neposrednom pogodbom i po fer tržišnim vrijedno stima;
 - o uslovima derivativnih transakcija;
 - postoji li neki dodatni sporazum u vezi s nekim derivativnim instrumentom;
 - da li se subjekt upustio u izdavanje neke opcije i
 - ispunjava li subjekt zahtjeve dokumentovanja iz okvira finansijskog izvještavanja za derivative koji su preduslov za određene postupke računovodstva zaštite.
93. Pisane izjave u vezi s određenim aspektima derivativa mogu biti ponekad jedini revizijski dokazi za koje je razborito očekivati da će biti na raspolaganju. Međutim, MRevS 580 navodi da izjave od menadžmenta ne mogu biti zamjena za druge revizijske dokaze za koje revizor također očekuje da će biti na raspolaganju. Ako nisu na raspolaganju revizijski dokazi za koje revizor očekuje da će biti raspoloživi, to može stvarati ograničenje djelokruga revizije i revizor sagledava učinke na revizijski izvještaj. MRevS 700¹² u takvom slučaju zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja.

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

94. Kao rezultat sticanja razumijevanja subjektovog računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola, te, ako je primjenjivo, provedenih provjera kontrola, revizor može postati svjestan pitanja o kojima treba obavijestiti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje. MRevS 400¹³ zahtijeva da revizor skrene pažnju menadžmentu, čim je to izvedivo i na odgovarajućem nivou odgovornosti, na značajne slabosti koje je uočio u uspostavljenom računovodstvenom sistemu i sistemu internih kontrola, ili njihovom djelovanju. MRevS 260 “Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje” zahtijeva da revizor razmotri revizijska pitanja od interesa za upravljanje koja iskrsnu temeljem revizije finansijskih izvještaja i priopći ih pravovremeno onima koji su zaduženi za upravljanje. U vezi s derivativima ta pitanja mogu uključivati:
- značajne slabosti u uspostavljenom računovodstvenom sistemu i sistemu internih kontrola ili njihovom djelovanju;
 - nedostatnost menadžmentovog razumijevanja prirode ili obima derivativnih aktivnosti ili rizika u vezi s takvim aktivnostima;
 - nedostatnost sveobuhvatne politike o strategiji i ciljevima upotrebe derivativa, uključujući poslovne kontrole, definicije efikasnosti za derivative koji su uključeni u svrhu zaštite, praćenje izloženosti i finansijsko izvještavanje; ili
 - nedostatne podjele dužnosti.

¹² Vidjeti fusnotu 11.

¹³ Vidjeti fusnotu 3.

Pojmovnik

Upravljanje imovinom odnosno obavezama (Asset/Liability Management) – proces planiranja i kontrolisanja u kojem je ključno uparivanje mješavine i dospijeca imovine i obaveza.

Osnovica (Basis) – razlika između cijene zaštićene stavke i cijene s njom povezanog instrumenta zaštite.

Rizik narušavanja spreda cijena (Basis Risk) – rizik da će se osnovica promijeniti za vrijeme dok je otvoren ugovor o zaštiti, te stoga, neće biti savršena cjenovna korelacija između zaštićene stavke i instrumenta zaštite.

Opcija kupnje s određenom gornjom granicom kamatnih stopa (Cap) – skup opcija kupnje temeljenih na nominalnim iznosima. Zaključna cijena tih opcija određuje gornju granicu kamatnih stopa.

Izvršenje (Close out) – izvršenje ili podmirivanje finansijske transakcije.

Kolateral (Collateral) – imovina koju založi zajemitelj radi osiguranja pozajmice ili drugog potraživanja. Ona je podložna zapljeni u slučaju neispunjenja obaveze.

Roba (Commodity) – fizička supstanca, poput hrane, žita ili metala koja je razmjenjiva s drugim proizvodima iste vrste.

Korelacija (Correlation) – stepen do kojeg cijene instrumenata zaštite odražavaju promjene cijena na promptnom tržištu. Faktor korelacije odražava potencijalnu efikasnost zaštite instrumenta promptnog tržišta u ugovoru gdje se isporučivi finansijski instrument razlikuje od instrumenta promptnog tržišta. Općenito se korelacijski faktor utvrđuje regresijskom analizom ili nekom drugom metodom stručne analize tržišnog ponašanja.

Druga ugovorna strana (Counterparty) – drugi sudionik u derivativnoj transakciji.

Kreditni rizik (Credit risk) – rizik da kupac ili druga ugovorna strana neće podmiriti obavezu u potpunom iznosu, bilo kada dospije ili u neko vrijeme nakon toga.

Diler (Dealer) – za svrhu ove Smjernice, diler je osoba koja obavezuje subjekt u derivativnoj transakciji.

Derivativ (Derivative) – generički naziv koji se koristi za široki raspon finansijskih instrumenata kojima vrijednost ovisi o, ili je izvedena iz neke odnosne stope ili cijene, poput kamatne stope, kursa, cijena glavnčkih instrumenata ili cijena roba. Mnogi nacionalni okviri finansijskog izvještavanja i MRS-ovi sadrže definicije derivativa. Naprimjer, MRS 39 “Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje” definiše derivative kao finansijske instrumente:

- kojima se vrijednost mijenja kao odgovor na promjene u određenoj kamatnoj stopi, cijeni vrijednosnog papira, cijene robe, deviznog kursa, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa, ili slične varijable (koja se ponekad naziva odnosna ili bazna vrijednost, tzv. underlying);

- koji ne zahtijevaju početna neto ulaganja ili mala početna neto ulaganja u odnosu na druge vrste ugovora koje na sličan način reagiraju na promjene tržišnih uslova i
- koji se podmiruju na budući datum.

Ugrađeni derivativni instrumenti (Embedded Derivative Instruments) – implicitni ili eksplisitni uslovi u ugovoru ili sporazumu koji utiču na neke ili sve novčane tokove ili vrijednosti drugih razmjena utvrđenih ugovorom na sličan način kao i derivativi.

Krajnji korisnik (End User) – subjekt koji zaključuje finansijsku transakciju preko berze ili brokera za svrhu zaštite, upravljanja imovinom odnosno obavezama ili špekuliranje. Krajnje korisnike čine prvenstveno korporacije, državni subjekti, institucionalni ulagači i finansijske institucije. Derivativne aktivnosti krajnjih korisnika često se odnose na subjektovu proizvodnju ili upotrebu roba.

Derivativi kojima se trguje na berzama (Exchange-Traded Derivatives) – derivativi kojima se trguje po jedinstvenim pravilima na organiziranim berzama.

Fer vrijednost (Fair Value) – iznos za koji se imovina može razmijeniti ili obaveza podmiriti između poznatih i spremnih stranaka u transakciji pred pogodbom.

Opcija prodaje s određenom donjom granicom kamatnih stopa (Floor) – skup opcija prodaje temeljenih na nominalnim iznosima. Zaključna cijena tih opcija određuje donju granicu kamatnih stopa.

Devizni ugovori (Foreign Exchange Contracts) – ugovori koji daju opciju ili nalažu buduću razmjenu devizne imovine ili obaveza.

Devizni rizik (Foreign Exchange Risk) – rizik gubitaka nastalih temeljem ponovnog određivanja cijene deviznog instrumenta zbog fluktuiranja kursa.

Forward ugovor (Forward Contracts) – ugovori zaključeni između dviju strana za kupovinu i prodaju određene količine finansijskih instrumenta, deviza ili roba po cijeni navedenoj u ugovoru s isporukom i podmirivanjem na određeni budući datum.

Kamatni forward sporazum (Forward Rate Agreements) – sporazum zaključen između dviju strana da se razmijeni iznos utvrđen pomoću razlike kamatnih stopa na određeni budući datum temeljen na razlici između dogovorene kamatne stope i referentne stope (LIBOR. itd.) na nominalni iznos glavnice.

Futures ugovori (Futures Contracts) – ugovori kojima se trguje na berzi o kupovini ili prodaji određenog finansijskog instrumenta, devize ili robe na određeni budući datum ili tokom određenog perioda po određenoj cijeni ili prinosu.

Zaštita (Hedge) – strategija koja štiti subjekt od rizika nepovoljnih promjena cijena ili promjena kamata ili stopa za njegovu određenu imovinu, obaveze ili anticipirane transakcije. Zaštita se koristi radi izbjegavanja ili ublažavanja rizika stvaranjem odnosa kojim se očekuje

da će se gubici na određenim pozicijama uravnotežiti u cijelosti ili djelomično s dobitima na odvojenim pozicijama na drugom tržištu.

Zaštićivanje (Hedging) – za računovodstvene svrhe, zaštićivanje je određivanje jednog ili više instrumenata zaštite tako da njihove promjene vrijednosti poništavaju, potpuno ili djelomično, promjene fer-vrijednosti ili novčane tokove zaštićene stavke.

Zaštićena stavka (Hedged Item) – imovina, obaveza, čvrsto preuzeta obaveza ili prognozirana buduća transakcija koja (a) izlaže subjekt riziku primjena fer-vrijednosti ili promjenama novčanih tokova; i (b) za svrhu računovodstva zaštite je određena da se zaštićuje.

Instrument zaštite (Hedging Instrument) – za računovodstvene svrhe, instrument zaštite je odgovarajući derivativ ili (u ograničenim slučajevima) druga finansijska imovina ili obaveza za čiju se vrijednost ili novčane tokove očekuje da će prebiti promjene fer-vrijednosti ili novčanih tokova određene zaštićene stavke.

Učinkovitost zaštite (Hedge Effectiveness) – stepen koji se postiže instrumentom zaštite u prijeboju promjena fer-vrijednosti ili novčanim tokovima koje se mogu pripisati riziku zaštite.

Kamatni rizik (Interest Rate Risk) – rizik da će promjene kamatnih stopa imati nepovoljan učinak na vrijednost imovine i obaveza ili će uticati na novčane tokove od kamata.

Kamatni swap (Interest Rate Swap) – ugovor između dviju strana da za određeni period zamijene periodična plaćanja kamata na nominalni iznos koji se naziva nominalna glavnica. U najčešćim slučajevima kamatni swap uključuju zamjenjivanje nizova plaćanja fiksnih i promjenjivih kamata.

Pravni rizik (Legal Risk) – rizik da mjere zakonskih ili regulativnih organa mogu obesnažiti ili na drugi način onemogućiti postupanje krajnjeg korisnika ili druge ugovorne strane po ugovorenim uslovima.

LIBOR (London Interbank Offered Rate) – međunarodni pokazatelj kamatne stope. Uobičajeno se koristi kao pokazatelj za prevrednovanje finansijskih instrumenata kao što su hipotekarni krediti s promjenjivom kamatom, kolateralne hipotekarne obaveze i kamatni swapovi.

Linearni ugovor (Linear Contracts) – ugovori koji podrazumijevaju obavezne novčane tokove na budući datum.

Likvidnost (Liquidity) – sposobnost finansijskog instrumenta da se odmah pretvori u novac.

Rizik likvidnosti (Liquidity Risk) – promjene mogućnosti da se derivativ proda ili otuđi. Derivativi imaju dodatni rizik da nedovoljan broj drugih ugovornih strana ili voljnih sudionika može otežati zatvaranje derivativnog odnosa ili zaključivanje ugovora o prijebu.

Granični iznos (Margin) – (a) iznos depozita koji broker traži od ulagatelja za kupovinu na kredit vrijednosnih papira u ime i za račun ulagatelja; (b) iznos novca ili vrijednosnih papira koji deponuju i kupci i prodavatelji futures ugovora i opcija koje se ne posjeduju kako bi se

osiguralo odvijanje sukladno uslovima ugovora, tj. isporuka ili preuzimanje isporuke robe ili opoziv pozicije kasnijom prijebajnom transakcijom. Granični iznos za robu ne podrazumijeva plaćanje neto vrijednosti ili predujma za samu robu, nego jamstvo za izvršenje ili sigurnosni depozit.

Poziv za podmirivanje graničnog iznosa (Margin Call) – poziv koji broker upućuje klijentu (tzv. maintenance margin call) ili klirinška kuća svom članu (tzv. variation margin call) tražeći polaganje novca ili utrživih vrijednosnih papira radi održavanja zahtjeva za sticanje vrijednosnih papira ili prodaju onih kojima se još ne raspolaže ili pokrivanja nepovoljnih promjena cijena.

Tržišni rizik (Market Risk) – rizik gubitaka nastalih usljed nepovoljnih promjena fer-vrijednosti derivativa zbog promjena cijena dionica, kamatnih stopa, kursa deviza, cijena roba i drugih tržišnih faktora. Kamatni rizik i devizni rizik su podvrste tržišnog rizika.

Rizik modela (Model Risk) – rizik koji se odnosi na nesavršenost i subjektivnost modela vrednovanja korištenih za određivanje fer-vrijednosti derivativa.

Nelinearni ugovori (Non-Linear Contracts) – ugovori koji imaju opciju prema kojoj jedna strana ima pravo, ali ne i obavezu tražiti da joj druga ugovorna strana isporuči ono što je bilo ugovoreno.

Nominalni iznos (Notional Amount) – broj novčanih jedinica, dionica, bušela ili drugih jedinica navedenih u derivativnom instrumentu.

Izvanbilansni instrument (Off-Balance-Sheet Instrument) – derivativni finansijski instrument koji nije iskazan u bilansu, iako može biti objavljen u bilješkama.

Izvanbilansni rizik (Off-Balance-Sheet Risk) – rizik gubitka za subjekt preko iznosa, ako ga ima, imovine ili obaveze priznate u bilansu.

Opcija (Option) – ugovor koji imatelju (ili kupcu) daje pravo, ali ne stvara i obavezu da kupi (kupovna ili tzv. call option) ili proda (prodajna ili tzv. put option) određenu ili standardu robu ili finansijski instrument po određenoj cijeni tokom određenog perioda (američka opcija) ili na određeni datum (evropska opcija).

Politika (Policy) – menadžmentov nalog o tome što je potrebno učiniti da bi se provela kontrola. Politika služi kao osnovica za postupke i njihovo ostvarivanje.

Pozicija (Position) – stanje neto potraživanja i obaveza temeljem finansijskih instrumenata subjekta.

Cjenovni rizik (Price Risk) – rizik promjena nivoa cijena zbog promjena kamatnih stopa, kursa deviza ili faktora koji se odnose na tržišnu kolebljivost bazne stope, indeksa ili cijene.

Upravljanje rizicima (Risk Management) – korištenje derivativa i drugih finansijskih instrumenata radi povećavanja ili smanjivanja rizika u svezi s postojećim ili anticipiranim transakcijama.

Analiza osjetljivosti (Sensitivity Analysis) – grupa modela namijenjenih procjenjivanju rizika gubitka na instrumentima osjetljivim na tržišne rizike temeljenih na hipotetskim promjenama tržišnih stopa ili cijena.

Datum podmirivanja (Settlement Date) – datum na koji se derivativna transakcija treba podmiriti isporukom ili primitkom baznog proizvoda ili instrumenta kao naknadu za novčanu isplatu.

Rizik podmirivanja (Settlement Risk) – rizik da će jedna strana transakcije biti riješena bez primitka protuvrijednosti od druge ugovorne strane.

Rizik solventnosti (Solvency Risk) – rizik da subjekt neće imati raspoložive izvore za podmirivanje preuzetih obaveza isplata kada one dospiju.

Spekulacija (Speculation) – dolaženje u poziciju izloženosti rizicima radi maksimaliziranja profita, tj. prihvaćanje rizika u zamjenu za mogućnost da se profitira od anticipiranih tržišnih promjena.

(Swaption) – kombinacija swapa i opcije.

Ročna struktura kamatnih stopa (Term Structure of Interest Rates) – odnos između kamatnih stopa za različite ročnosti. Kada se kamatne stope obveznica grafički prikazuju prema njihovim kamatnim stopama po ročnosti taj prikaz se naziva krivulja povrata (Yield curve). Ulagači i ekonomisti vjeruju da izgled krivulje povrata odražava buduća očekivanja tržišta o kretanju kamatnih stopa i stoga pruža informacije koje predskazuju uslove provođenja monetarne politike.

Trgovanje (Trading) – kupovanje i prodavanje finansijskih instrumenata radi kratkoročnog ostvarivanja profita.

Bazna varijabla (Underlying) – određena kamata, cijena vrijednosnog papira, cijena robe, kurs devize, indeks cijena ili stopa ili druga varijabla. Bazna varijabla može biti cijena ili stopa neke imovine ili obaveze, ali ne i sama imovina ili obaveza.

Rizik vrednovanja (Valuation Risk) – rizik da će netačno biti utvrđena fer-vrijednost derivativa.

Vrijednosti po rizicima (Value at Risk) – skup modela koji daju procjene vjerojatnosti rizika gubitaka na instrumentima osjetljivim na tržišni rizik za neki period sa selektiranim izgledima nastanka temeljenog na odabranim intervalima pouzdanosti.

Kolebljivost (Volatility) – mjera promjenjivosti cijene imovine ili indeksa.

Izdana opcija (Written Option) – zaključivanje ili prodaja opcijskog ugovora koji obavezuje izdavatelja opcije da ispuni ugovornu obavezu ako se imatelj opcije odluči iskoristiti opciju.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1012 “Revidiranje derivativnih finansijskih instrumenata” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u martu 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © mart 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1013
ELEKTRONSKA TRGOVINA – UTICAJ NA REVIZIJU
FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod.....	1-5
Znanja i vještine.....	6-7
Poznavanje poslovanja.....	8-18
Identifikacija rizika	19-24
Razmatranje internih kontrola.....	25-34
Uticaj elektronskih zapisa na revizijski dokaz.....	35-36

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1013 “Elektronska trgovina – uticaj na reviziju finansijskih izvještaja” treba čitati u kontekstu “Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga” koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Ova smjernica osigurava:

- (a) upute za primjenu MRevS-ova kada subjekt za potrebe obavljanja elektronske trgovine koristi javnu mrežu kao što je internet i
- (b) podlogu za povećanje svijesti o pitanjima revizije finansijskih izvještaja u tom brzo rastućem području.

Ova Smjernica odobrena je za javnu objavu u martu 2002. godine.

Uvod

1. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest osigurati upute koje će pomoći revizorima u reviziji finansijskih izvještaja u slučaju kada subjekt za realizaciju svojih trgovačkih i poslovnih aktivnosti koristi računare spojene na javnu mrežu kao što je to, naprimjer, internet (e-trgovina).¹ Odredbe ove Smjernice osobito su značajne za primjenu MRevS-a 300 “Planiranje”², MRevS-a 310 “Poznavanje poslovanja”³ i MRevS-a 400 “Procjena rizika i interne kontrole”⁴
2. Ova Smjernica navodi određena pitanja kako bi se pomoglo revizoru u razmatranju važnosti elektronske trgovine u poslovnim aktivnostima subjekta i uticaj elektronske trgovine na revizorovu procjenu rizika u svrhu formiranja mišljenja o finansijskim izvještajima. Svrha revizorovog razmatranja nije formirati mišljenje ili osigurati poslovne savjete vezane uz sisteme elektronske trgovine ili druge aktivnosti subjekta.
3. Komuniciranje i obavljanje transakcija pomoću računara i računarskih mreža nije novo obilježje poslovnog okruženja. Tako, naprimjer, poslovni procesi često uključuju interakciju s udaljenim računarima, korištenje računarskih mreža ili računarsku razmjenu podataka. Međutim, porast upotrebe interneta u poslovanju s kupcima, elektronske trgovine s drugim poslovnim subjektima, državnim institucijama i zaposlenicima donosi nove elemente rizika s kojima se treba suočiti subjekt te koje treba da razmatraju revizori kada planiraju i obavljaju reviziju finansijskih izvještaja.
4. Internet se odnosi na svjetsku mrežu računara, kao javnu mrežu koja omogućuje komunikaciju i razmjenu informacija s drugim subjektima i pojedincima širom svijeta. To znači da bilo koji računar spojen na internet može komunicirati s bilo kojim drugim računarom također spojenim na tu mrežu. Internet je javna računarska mreža, za razliku od privatnih mreža koje omogućavaju pristup samo autoriziranim osobama ili subjektima. Upotreba javne računarske mreže za posljedicu ima posebne rizike za poslovne subjekte. Rast internetskih aktivnosti bez dužne pažnje subjekta usmjerene na takve rizike može uticati i na revizoru procjenu rizika.

¹ U ovoj Smjernici koristi se izraz elektronska trgovina (e-commerce). Elektronsko poslovanje (e-business) također se često koristi u sličnom kontekstu. Ne postoji općeprihvaćena definicija tih pojmova tako da se pojam elektronske trgovine i elektronskog poslovanja često zamjenjuju. U slučaju kada se čini razlika, pojam elektronska trgovina se, prije svega, odnosi na trgovačke aktivnosti (kao što su to nabava i prodaja robe i usluga) dok se elektronsko poslovanje odnosi na sve poslovne aktivnosti, trgovačke kao i ostale kao što su to, naprimjer, komunikacija i odnosi s kupcima.

² MRevS 300 “Planiranje” povučen je u decembru 2004. godine kada je na snagu stupio MRevS 300 “Planiranje revizije finansijskih izvještaja”.

³ MRevS 310 “Poznavanje poslovanja” povučen je u decembru 2004. godine kada je na snagu stupio MRevS 315 “Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja”.

⁴ MRevS 400 “Procjena rizika i interne kontrole” povučen je u decembru 2004. godine kada su na snagu stupili MRevS 315 “Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja” i MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”.

5. Iako je Smjernica pisana za situacije kada subjekt za svoje komercijalne aktivnosti koristi internet kao javnu mrežu, mnoge odredbe i upute koje ona sadrži mogu se primijeniti i na situacije kada se subjekt koristi privatnim mrežama. No, iako mnoštvo tih uputa može biti korisno kada je revidirani subjekt osnovan primarno za aktivnosti elektronske trgovine (tzv. dot coms tvrtke), namjera ove Smjernice nije pokriti sva revizorska pitanja koja bi se mogla pojaviti u reviziji takvih subjekata.

Znanja i vještine

6. Nivo znanja i vještina potrebnih za razumijevanje učinaka elektronske trgovine na reviziju razlikovat će se proporcionalno složenosti aktivnosti elektronskog trgovanja. Revizor razmatra posjeduje li osoblje zaduženo za reviziju dovoljan nivo znanja o primjeni interneta kao i primjerenih informacionih tehnologija.⁵ U okolnostima kada elektronska trgovina ima značajan uticaj na poslovanje subjekta, primjeren nivo znanja o internetu i IT-u može biti zahtijevana radi:
- razumijevanja u kojoj mjeri na finansijske izvještaje može uticati;
 - o subjektova strategija elektronske trgovine i aktivnosti;
 - o tehnologija korištena u obavljanju elektronske trgovine i IT znanja i vještine zaposlenih;
 - o rizici uključeni u elektronsku trgovinu kao i pristup subjekta u upravljanju tim rizicima, osobito adekvatnost sistema internih kontrola, uključujući sigurnosnu infrastrukturu i s tim povezane kontrole, kao i njihov uticaj na postupak finansijskog izvještavanja;
 - određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega revizorskih postupaka i ocjene revizorskih dokaza i
 - razmatranja u kojoj mjeri ovisnost subjekta o aktivnostima elektronske trgovine utiče na ostvarivanje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.
7. U određenim okolnostima, revizor može odlučiti koristiti se radom eksperta, naprimjer, ako revizor smatra primjerenim testirati kontrole pokušavanjem probijanja zaštitnih barijera subjektovog sistema (testovi povrede ili probijanja sistema). Kada je korišten rad eksperta, revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da je takav rad eksperta adekvatan za svrhu revizije u skladu s MRevS-om 620 “Korištenje radom eksperta”. Revizor također treba razmotriti kako se rad eksperta uklapa u rad osta-

⁵ Međunarodni vodič za edukaciju 11 “Informacione tehnologije za profesionalne računovođe” koji je izdao Odbor za edukaciju Međunarodne federacije računovođa (IFAC) (sada poznat kao Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije) definiše široko područje sadržaja i specifična znanja i vještine zahtijevane za sve profesionalne računovođe koji imaju veze s primjenom IT-a. Ovaj vodič revizoru može pomoći u identificiranju potrebnih znanja i vještina.

lihčlanova revizorskog tima i koji su postupci poduzeti u vezi s rizicima prepoznatim kroz rad eksperta.

Poznavanje poslovanja

8. MRevS 310⁶ zahtijeva da revizor stekne znanja o poslovanju subjekta dovoljna da omogućé razumijevanje i identificiranje poslovnih transakcija i postupaka koji mogu imati značajan uticaj na finansijske izvještaje ili na revizijski izvještaj. Poznavanje poslovanja uključuje opća znanja iz ekonomije i djelatnosti u kojoj subjekt posluje. U tom kontekstu rast elektronske trgovine zasigurno ima značajan uticaj na tradicionalno poslovno okruženje subjekta.
9. Revizorovo poznavanje poslovanja ključno je u procjenjivanju važnosti elektronske trgovine u poslovnim aktivnostima subjekta kao i učinka koji ima na revizijski rizik. Revizor treba razmotriti promjene u poslovnom okruženju vezane za elektronsku trgovinu te uočene poslovne rizike koji nastaju po toj osnovi a koji mogu uticati na finansijske izvještaje. Iako revizor može steći mnogo korisnih informacija postavljanjem upita osobama zaduženim za finansijsko izvještavanje, također može biti korisno propitkivati osoblje direktno uključeno u aktivnosti elektronske trgovine, kao što je to, naprimjer voditelj informatičke službe. U dobijanju ili ažuriranju znanja o poslovanju subjekta revizor razmatra, u mjeri u kojoj to utiče na finansijske izvještaje:
 - poslovne aktivnosti subjekta i djelatnosti kojoj subjekt pripada (tačke 10-12);
 - strategije elektronske trgovine subjekta (tačka 13);
 - opseg aktivnosti elektronske trgovine subjekta (tačke 14-16); i
 - vanjske usluge – usluge outsourcinga (tačke 17-18).

Svaka od njih objašnjena je u nastavku.

Poslovne aktivnosti subjekta i djelatnosti kojoj subjekt pripada

10. Aktivnosti elektronske trgovine mogu biti komplementarne tradicionalnim poslovnim aktivnostima. Naprimjer, subjekt može koristiti internet radi prodaje proizvoda koji se isporučuju uobičajenim putem po osnovi ugovora sklopljenog putem interneta (kao na primjer, knjige ili CD-a). Nasuprot tome elektronska trgovina može predstavljati novi način poslovanja, gdje subjekt može koristiti svoju web-stranicu, kako radi prodaje, tako i radi isporuke digitalnih proizvoda putem interneta.
11. Internet ukida geografske granice koje postoje kod tradicionalne trgovine roba i usluga. U mnogim je slučajevima, osobito ondje gdje robe i usluge mogu biti isporučene putem interneta, elektronska trgovina u mogućnosti smanjiti ili potpuno eliminisati mnoga ograničenja vezana uz vrijeme i daljinu.

⁶ Vidjeti fusnotu 3.

12. Određene djelatnosti više primjenjuju mogućnosti elektronke trgovine zbog čega je ona u tim djelatnostima u puno zrelijoj fazi razvoja. Kada je djelatnost u kojoj se subjekt nalazi značajno pod uticajem elektronske trgovine i interneta, poslovni rizik koji može uticati na iskazivanje u finansijskim izvještajima može biti veći. Primjeri industrija, odnosno djelatnosti koje se naročito mijenjaju zbog primjene elektronske trgovine su:

- računarski softveri;
- trgovina vrijednosnim papirima;
- bankarstvo;
- putničke usluge;
- knjige i časopisi;
- muzički proizvodi;
- oglašavanje;
- novinarstvo i
- edukacija.

Pored toga, i mnoge druge djelatnosti u svim sferama poslovnog života također su pod značajnim uticajem elektronske trgovine.

Strategija elektronske trgovine subjekta

13. Strategija elektronske trgovine subjekta, uključujući i način njegove upotrebe IT-a za potrebe elektronske trgovine kao i njegove procjene prihvatljivih nivoa rizika, može uticati na sigurnost finansijskih podataka, kao i na potpunost i pouzdanost nastalih finansijskih informacija. Pitanja koja revizoru mogu biti relevantna u razmatranju elektronske trgovine, a u kontekstu razumijevanja kontrolnog okruženja odnose se na:

- uključenost onih koji su zaduženi za upravljanje u razmatranja mjesta i položaja elektronske trgovine u ukupnoj poslovnoj strategiji subjekta;
- pitanje podupire li elektronska trgovina nove aktivnosti ili postoji samo namjera da se postojeće aktivnosti izvode efikasnije odnosno da se postojeće aktivnosti realiziraju na novim tržištima;
- izvore prihoda i način na koji se oni mijenjaju (naprimjer, djeluje li subjekt kao matica ili samo kao zastupnik za prodaju roba i usluga);
- procjenu menadžmenta na koji način primjena elektronske trgovine utiče na ostvarivanje zarade i na potrebe za finansiranjem;
- stav menadžmenta prema riziku i kako to može uticati na ukupan profil rizika subjekta;

- razmjer u kojem je menadžment, u dokumentovanoj strategiji, prepoznao mogućnosti i rizike koje stvara elektronska trgovina, koju podupiru odgovarajuće kontrole, ili se elektronska trgovina podvrgava ad hoc rješenjima koja se kreiraju s nastankom mogućnosti i rizika koje stvara elektronska trgovina;
- privrženost menadžmenta primjeni kodeksa najbolje prakse ili provjerenim kriptografski zaštićenim web-programima.

Opseg aktivnosti elektronske trgovine subjekta

14. Različiti poslovni subjekti koriste elektronsku trgovinu na različite načine. Tako, naprimjer, elektronska trgovina može biti korištena radi:
 - osiguranja informacija o poslovnom subjektu i njegovim aktivnostima, koje mogu biti dostupne trećoj strani kao što su to investitori, kupci, dobavljači, finansijski stručnjaci, zaposlenici;
 - unapređenja transakcija s renomiranim kupcima pri čemu se transakcije unose putem interneta;
 - dobijanja pristupa novim tržištima i novim kupcima kroz osiguravanje informacija i transakcija putem interneta;
 - pristupa pružateljima aplikacijskih usluga i
 - kreiranja potpuno novog modela poslovanja.
15. Razmjer elektronske trgovine utiče na rizike s kojima se suočava subjekt. Pitanja sigurnosti mogu se pojaviti uvijek kada subjekt ima web-stranicu. Čak i kada treće strane nemaju interaktivni pristup, web-stranice informativnog karaktera mogu biti pristupna tačka finansijskim podacima subjekta. Sigurnosna infrastruktura i pripadajuće kontrole treba da budu opsežnije kada se web-stranica koristi za obavljanje transakcija s poslovnim partnerima ili u slučaju visoko integrisanog informacionog sistema. (Vidjeti tačke 32-34.)
16. Poslovni subjekti sve više postaju involvirani u aktivnosti elektronske trgovine, a njihovi interni sistemi postaju sve složeniji i integrisaniji. Stoga je za očekivati da će i novi načini poslovanja, koji se razlikuju od tradicionalnih načina izvršavanja poslovnih aktivnosti, sa sobom donijeti i nove vrste rizika.

Vanjske usluge – usluge outsourcinga

17. Mnogi subjekti nemaju stručnjake koji bi razvili i primijenili vlastiti sistem potreban za funkcionisanje sistema elektronske trgovine. Takvi subjekti mogu zavisiti o specijaliziranim organizacijama kao što su to pružatelji internetskih usluga, pružatelji aplikacijskih usluga i kompanije za hosting. Takve organizacije mogu osigurati cjelokupnu tehnološku potporu ili samo dio potpore potrebne za funkcionisanje elektronske trgovine.

ne. Poslovni subjekti mogu također koristiti vanjske usluge za različite druge poslove vezane uz aktivnosti elektronske trgovine kao što su to izvršavanje narudžbe, isporuka robe, funkcionisanje kao pozivni centar kao i za određene računovodstvene poslove.

18. Kada subjekt koristi uslužnu organizaciju, za reviziju finansijskih izvještaja subjekta mogu biti relevantne određene politike, postupci i evidencije koje održava uslužna organizacija. Revizor razmatra uslove ugovora o takvim vanjskim uslugama (outsourcingu) kako bi prepoznao na koji način subjekt reaguje na rizike nastale po osnovi korištenja vanjskih usluga. MRevS 402 “Revizorska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije” pruža upute za procjenu učinka koje uslužna organizacija ima na kontrolni rizik.

Identifikacija rizika

19. Menadžment se suočava s brojnim poslovnim rizicima povezanim s aktivnostima elektronske trgovine koji uključuju:
- gubitak integriteta transakcija, kojem učinak može biti popraćen nepostojanjem adekvatnih revizorskih dokaza, bilo u papirnom ili u elektronskom obliku;
 - prošireni rizici vezani uz sigurnost e-trgovine, uključujući napade virusa i potencijalne štete zbog prevara počinjenih od strane kupaca, zaposlenika ili drugih neautoriziranih pristupa;
 - neprimjerene računovodstvene politike, naprimjer, u vezi s kapitalizacijom izdataka, kao što su to troškovi razvoja web-stranice, nerazumijevanjem složenih uslova ugovora, transfornim rizicima, preračunavanjem stranih valuta, ispravcima za garancije ili povrate te pitanjima priznavanja prihoda kao što su:
 - o djeluje li subjekt kao glavni sudionik ili kao zastupnik te priznaje li se ukupna vrijednost prodaje ili samo naknada za posredovanje;
 - o ako se drugim subjektima omogućava oglašavanje na web-stranici subjekta, kako su utvrđeni i naplaćeni prihodi po toj osnovi (naprimjer, trampom);
 - o tretman količinskog diskonta i uvodne ponude (naprimjer, besplatna roba u određenom iznosu) i
 - o razgraničenje (tzv. cut off) (naprimjer, priznaje li se prihod od prodaje samo kada su robe i usluge isporučene).
 - neusklađenost s porezima i drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima, osobito kada internetska elektronska trgovina prelazi nacionalne granice;
 - propust da ugovori evidentirani isključivo elektronski nisu obavezujući;
 - prekomjerno povjerenje u elektronsku trgovinu kod uspostavljanja važnih poslovnih sistema ili drugih poslovnih transakcija putem interneta i

- rušenja ili padovi sistema.
20. Zbog rizika koji proizlaze iz elektronske trgovine, subjekt implementira primjerenu sigurnosnu infrastrukturu i potrebne kontrole, koje općenito uključuju mjere za:
- provjeravanje identiteta kupaca i dobavljača;
 - osiguravanje cjelovitosti transakcija;
 - dobijanje saglasnosti s uslovima trgovanja, uključujući sporazum o isporuci i uslovima kreditiranja i mogućim sporovima koji omogućavaju slijeđenje transakcija i postupaka radi osiguranja da sudionici transakcije ne mogu kasnije poricati da su prihvatili određene uslove (postupci sprečavanja pobijanja ugovora);
 - naplatu od kupaca ili sigurno kreditiranje kupaca i
 - utvrđivanja protokola zaštite informacija i privatnosti.
21. Revizor koristi stečena znanja o poslovanju kako bi identificirao one događaje, transakcije i postupke u vezi s poslovnim rizicima proizašlim iz aktivnosti elektronske trgovine koji, prema revizorovoj prosudbi, mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u finansijskim izvještajima ili imati značajan uticaj na revizorove postupke ili revizorov izvještaj.

Zakonodavna i regulatorna pitanja

22. Širi međunarodni zakonodavni okvir za elektronsku trgovinu i efikasna infrastruktura koja bi podržavala takav okvir (elektronski potpis, baze dokumenata, mehanizme za rješavanje sporova, zaštita kupaca itd.) za sada ne postoji. U različitim državama zakonodavni okviri razlikuju se u regulisanju elektronske trgovine. Ipak, menadžment treba razmotriti zakonska i regulatorna pitanja vezana uz aktivnosti elektronske trgovine, naprimjer, ima li subjekt adekvatne mehanizme za priznavanja poreznih obaveza, određenih prihoda od prodaje ili poreza na dodatnu vrijednost u različitim jurisdikcijama. Faktori koji mogu uticati na oporezivanje transakcija elektronske trgovine mogu uključiti mjesta gdje je:
- subjekt legalno registrovan;
 - bazirano njegovo stvarno poslovanje;
 - smješten njegov web-server;
 - nabavljena roba i usluge i
 - lociran kupac ili su isporučene robe i usluge.

Sve to može biti u različitim jurisdikcijama. Takve okolnosti mogu povećati rizik da u međunarodnim transakcijama porezna obaveza neće biti ispravno priznata.

23. Zakonodavna ili regulatorna pitanja koja mogu biti osobito relevantna u okruženju elektronske trgovine uključuju:
- pridržavanje nacionalnih i međunarodnih zahtjeva za privatnošću podataka;
 - pridržavanje nacionalnih i međunarodnih zahtjeva za određene regulisane djelatnosti;
 - pravosnažnost ugovora;
 - zakonitost određenih aktivnosti, kao npr. internetskog kockanja;
 - rizik vezan uz pranje novca i
 - povreda prava po osnovu intelektualnog vlasništva.
24. MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja” zahtijeva da, prilikom planiranja i obavljanja revizijskih postupaka, i u ocjenjivanju i izvještavanju njihovog rezultata, revizor spozna kako neusklađenost sa zakonima i regulativama može značajno uticati na finansijske izvještaje. MRevS 250 također zahtijeva da, za planiranje revizije, revizor treba steći opće razumijevanje zakonodavnog i regulativnog okvira primjenjivog na subjekt, odnosno na njegovu djelatnost kao i o tome da li je subjekt usklađen s tim okvirom. U određenim okolnostima, taj okvir može uključiti i određena zakonska i druga regulatorna pitanja, vezana i uz aktivnosti elektronske trgovine. Iako MRevS 250 uvažava da revizija ne može otkriti sve zakonske neusklađenosti, od revizora se osobito zahtijeva da provede postupke koji mogu pomoći u identificiranju primjera neusklađenosti s tim zakonima prilikom pripreme finansijskih izvještaja. Kada se pojave zakonska ili regulatorna pitanja koja, prema revizorovoj prosudbi, mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u finansijskim izvještajima ili imati značajan učinak na revizorove postupke ili na revizorovo izvještaj, revizor razmatra menadžmentove reakcije na ta pitanja. U određenim slučajevima, kada se razmatraju određena pitanja vezana uz zakone i ostalu regulativu o elektronskoj trgovini, može biti potreban i savjet odvjetnika s određenim iskustvom u području elektronske trgovine.

Razmatranje internih kontrola

25. Interne kontrole mogu biti korištene radi ublažavanja brojnih rizika povezanih s aktivnostima elektronske trgovine. U skladu s MRevS-om 400⁷ revizor razmatra kontrolno okruženje i kontrolne postupke, koje je subjekt primijenio na elektronsku trgovinu, u opsegu koji je relevantan za tvrdnje iz finansijskih izvještaja. U određenim okolnostima, naprimjer, kada je elektronska trgovina visoko automatizirana, kada je opseg transakcija velik ili kada elektronski dokazi, obuhvaćajući revizijske dokaze nisu sačuvani, revizor može utvrditi da nije moguće smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo niskom nivou korištenjem isključivo dokaznih testova. U takvim se okolnostima često koriste revizijske tehnike podržane računarom (Vidjeti Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1009 “Revizijske tehnike podržane računarom”⁸.)

⁷ Vidjeti fusnotu 4.

⁸ Međunarodna smjernica revizijske prakse 1009 “Revizijske tehnike podržane računarom” povučena je u decembru 2004. godine.

26. Poput pitanja sigurnosti, za cjelovitost transakcija i postupak poravnanja, kako se razmatra u nastavku, u slučaju kada je subjekt uključen u aktivnosti elektronske trgovine, sljedeći aspekti internih kontrola posebno su značajni:
- održavanje cjelovitosti kontrolnih postupaka u brzo rastućem i mijenjajućem okruženju elektronske trgovine i
 - osiguranje pristupa relevantnim evidencijama za potrebe subjekta, kao i za potrebe revizije.

Sigurnost

27. Sigurnosna infrastruktura subjekta i s tim povezane kontrole osobito su važno obilježje sistema internih kontrola kada treće strane putem interneta imaju mogućnost pristupa informacionom sistemu poslovnog subjekta. Informacije su zaštićene i sigurne u opsegu u kojem su zadovoljeni zahtjevi u pogledu njihove autorizacije, autentifikacije, povjerljivosti, integriteta, pravovaljanosti i raspoloživosti.
28. Subjekt će se uobičajeno suočiti s rizicima zaštite u vezi s evidentiranjem i obrađivanjem transakcija elektronske trgovine pomoću svoje sigurnosne infrastrukture i s tim povezanim kontrolama. Sigurnosna infrastruktura i s tim povezane kontrole mogu uključiti politiku sigurnosti informacija, procjenu sigurnosnog rizika, standarde, mjere, praksu i procedure kroz koje je svaki individualni sistem uveden i održavan, uključujući i fizičke, logičke i druge mjere zaštite kao što su korisničko ime, lozinka ili vatrozid. U mjeri u kojoj je to relevantno za tvrdnje iz finansijskih izvještaja revizor razmatra pitanja kao što su:
- efikasno korištenje vatrozida i antivirusnih programa u svrhu zaštite sistema od neovlaštenog pristupa, štetnih programa ili drugih oblika elektronskih napada;
 - efikasno korištenje enkripcije koja uključuje i:
 - o održavanje tajnosti i sigurnosti prenosa informacija kroz, naprimjer, autorizaciju dekriptijskih ključeva, i
 - o prevenciju zloupotreba enkriptijske tehnologije kroz, naprimjer, kontrolisanje i zaštitu osobnih dekriptijskih ključeva.
 - kontrole nad razvojem i implementacijom sistema korištenih radi podrške elektronskoj trgovini;
 - da li su uspostavljene sigurnosne kontrole i nadalje efikasne s pojavom novih tehnologija koje se mogu koristiti za napad na internetsku zaštitu i
 - podržava li kontrolno okruženje implementirane kontrolne postupke. Naprimjer, iako određene kontrolne mjere, kao što je to digitalni certificirani sistem enkripcije, mogu biti vrlo napredne u tehničkom smislu, one ne moraju biti i efikasne ukoliko djeluju u neadekvatnom kontrolnom okruženju.

Integritet transakcija

29. Revizor razmatra potpunost, tačnost, pravovremenost i autorizaciju informacija stvorenih za evidentiranje i obrađivanje u poslovnim knjigama (integritet transakcija). Priroda i nivo sofisticiranosti elektronske trgovine subjekta utiče na prirodu i opseg rizika povezanih s evidentiranjem i obrađivanjem transakcija elektronske trgovine.
30. Revizijski postupci u vezi s integritetom informacija u računovodstvenom sistemu koje su u vezi s elektronskom trgovinom uglavnom su usmjereni na ocjenjivanje pouzdanosti sistema za zaprimanje i obradu informacija. U sofisticiranom sistemu, započinjanje aktivnosti poput, naprimjer, primitka narudžbe kupca putem interneta, automatski će pokrenuti sve druge korake u obradi transakcije. Zbog toga se revizijski postupci za sofisticiranu elektronsku trgovinu često fokusiraju na automatizirane kontrole koje se odnose na integritet transakcija čim su transakcije poduzete te neposredno i automatski obrađene, za razliku od revizijskih postupaka za tradicionalne načine trgovanja gdje se oni uobičajeno fokusiraju na zasebne kontrolne procese u svakoj fazi obrade transakcija.
31. U okruženju elektronske trgovine, kontrole vezane uz integritet transakcija često su dizajnirane za, naprimjer:
 - provjeru unosa;
 - prevenciju dupliciranja ili izostavljanja transakcija;
 - osiguranje da su uslovi trgovanja dogovoreni prije nego što se narudžba obradi, uključujući uslove isporuke i kreditiranja, koji mogu zahtijevati, naprimjer, da je plaćanje već izvršeno kada se zaprimi narudžba;
 - razlikovanje kupčevog probiranja od stvarnog podnošenja narudžbe, osiguravanjem da stranka u poslu ne može kasnije zaniijekati dogovorene uslove (sprečavanje pobijanja ugovora) i osigurati, kada je primjereno, da se transakcije odvijaju s odobrenim strankama;
 - sprečavanje nepotpunog obrađivanja osiguravanjem da su svi koraci kompletni i zabilježeni (naprimjer, da je za transakcije s kupcem: “narudžba prihvaćena”, “plaćanje primljeno”, “robe/usluge isporučene” ažuriran računovodstveni sistem) ili ako svi koraci nisu kompletni i evidentirani, slijedi odbijanje narudžbe;
 - osiguravanje ispravne distribucije pojedinosti transakcija kroz složeni sistem mreže (naprimjer, kada su podaci prikupljeni centralno i priopćeni menadžerima na različitim mjestima radi izvršenja transakcije) i
 - osiguranje da se ispravno održavaju evidencije, spremaju sigurnosne kopije i da su zaštićene.

Postupak poravnanja

32. Proces poravnanja odnosi se na način na koji su različiti IT sistemi međusobno integrirani na način da u stvarnosti rade kao jedan sistem. U okruženju elektronske trgovine važno je da su transakcije, generirane s web-stranice subjekta, ispravno obrađene subjektivim internim sistemima, kao što su računovodstveni sistem, sistem upravljanja odnosima s kupcima, sistemi upravljanja zalihama (često nazivani kao “back office” sistemi). Mnoge web-stranice nisu automatski integrirane s internim sistemima.
33. Način na koji su transakcije elektronske trgovine preuzimane i transformisane u računovodstveni sistem može uticati na određena pitanja, kao što su to:
 - tačnost i potpunost obrade transakcija i spremanja informacija;
 - vrijeme priznavanja prihoda od prodaje, nabava kao i drugih transakcija i
 - identifikacija i evidencija osporenih transakcija.
34. Kada je to relevantno za tvrdnje iz finansijskih izvještaja, revizor razmatra kontrole koje se odnose na integraciju transakcija elektronske trgovine i internog sistema te kontrole konverzije i promjene podataka u svrhu automatske integracije sistema.

Učinak digitalnih zapisa na revizijski dokaz

35. Moguće je da neće postojati ni jedan materijalizirani dokaz o transakciji elektronske trgovine. Isto tako, elektronski zapisi mogu biti lakše uništeni ili promijenjeni od papirnih dokumenata, bez ostavljanja dokaza o takvom uništenju ili izmjeni. Revizor razmatra da li su subjektive politike zaštite informacija te implementirane sigurnosne kontrole dovoljne za prevenciju neovlaštenih promjena u računovodstvenom sistemu ili u drugim sistemima koji osiguravaju podatke računovodstvenom sistemu.
36. Kada razmatra integritet elektronskih dokaza, revizor može testirati automatizirane kontrole, kao što su zapisnik provjere integriteta, elektronski žig, elektronski potpisi i drugi oblici kontrola. Ovisno o revizorovoj ocjeni tih kontrola, revizor također može razmotriti potrebu izvođenja dodatnih postupaka kao što su konfirmiranje salda računa ili pojedinosti transakcija sa trećim strankama (Vidjeti MRevS 505 “Eksterne konfirmacije”).

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1013 “Elektronsko trgovanje: Učinak na reviziju finansijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u martu 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © mart 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1014

REVIZOROVO IZVJEŠTAVANJE O USKLAĐENOSTI S MEĐUNARODNIM STANDARDIMA FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

SADRŽAJ

Tačke

Uvod	1
Finansijski izvještaji sastavljeni isključivo u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja	2-4
Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja i nacionalnom okviru finansijskog izvještavanja	5-7
Finansijski izvještaji sastavljeni usklađeno nacionalnom okviru finansijskog izvještavanja s objavom razmjera usklađenosti s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja	8-11

Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP) (International Auditing Practice Statement (IAPS)) izdaje Odbor za međunarodne revizijske standarde i standarde za izražavanje uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board) (IAASB) kako bi revizorima pružio praktičnu pomoć u primjenjivanju Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-ova) ili kako bi podupirao primjenu dobre prakse. Smjernice nemaju snagu MRevS-ova.

Ova Smjernica objavljena je kao dopuna MRevS-u 700 "Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima". Ona ne ustanovljuje nova osnovna načela ili ključne postupke. Svrha joj je pomoći revizorima i uspostaviti dobru praksu dajući upute za primjenu MRevS-a 700 u slučajevima kada su finansijski izvještaji sastavljeni primjenom Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja (MSFI-ova) ili sadrže pozivanje na njih. Razmjer u kome bilo koja uputa iz ove Smjernice može biti odgovarajuća u određenom slučaju, zahtijeva revizorovu profesionalnu prosudbu u kontekstu zahtjeva MRevS-a 700 i okolnostima poslovnog subjekta.

IAASB je odobrio ovu Smjernicu u martu 2003. za objavljivanje 1.juna 2003. godine.

Stajalište javnog sektora (Public Sector Perspective (PSP)), koje objavljuje Odbor za javni sektor (Public Sector Committee) Međunarodne federacije računovođa, navedeno je na kraju MSRP-e. Tamo gdje Stajalište javnog sektora nije pridodato, Smjernica je primjenjiva u svim značajnim odrednicama i na javni sektor.

Uvod

1. MRevS 200 “Cilj i temeljna načela revizije finansijskih izvještaja” navodi da je osnovni cilj revizije finansijskih izvještaja omogućiti revizoru izražavanje mišljenja da li su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s naznačenim okvirom finansijskog izvještavanja. MRevS 700 “Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima” ustanovljuje standarde i pruža upute o izgledu i sadržaju revizorovog izvještaja. Napose, tačka 17 tog MRevS-a zahtijeva da se u revizorovom izvještaju jasno navede okvir finansijskog izvještavanja koji je bio primijenjen pri sastavljanju finansijskih izvještaja. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest pružiti dodatne upute za slučajeve kada revizor izražava mišljenje o finansijskim izvještajima za koje menadžment tvrdi da su sastavljeni:
 - (a) isključivo u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (MSFIovima);
 - (b) u skladu s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja;
 - (c) u skladu s nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja uz objavljivanje razmjera usklađenosti i s MSFI-ovima.

Upute date u ovoj Smjernici mogu se primijeniti, uz prilagođavanje, ako su nužne, na izvještavanje o tome da li su finansijski izvještaji bili sastavljeni usklađeno okvirima finansijskog izvještavanja različitim od MSFI-ova (naprimjer, finansijskih izvještaja za koje menadžment tvrdi da su sastavljeni u skladu s dva različita nacionalna okvira finansijskog izvještavanja). Ova Smjernica ne ustanovljuje neke nove zahtjeve spram revizije finansijskih izvještaja, niti uspostavlja neka izuzeća od zahtjeva sadržanih u MRevS-u 700.

Finansijski izvještaji sastavljeni isključivo u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja

2. Pojavljuju se primjeri poslovnih subjekata koji navode da su njihovi finansijski izvještaji bili sastavljeni u skladu s MSFI-ovima kada, u stvarnosti, oni nisu u skladu sa svim zahtjevima koje nameću MSFI-ovi. Tačke 10-19 MRS-a 1 (promijenjen 1997. godine) “Prezentiranje finansijskih izvještaja”¹ sadrže zahtjeve koji treba da budu ispunjeni prije nego što se za finansijske izvještaje poslovnog subjekta može smatrati da su usklađeni s MSFI-ovima. Posebno se u tački 11 jasno navodi kako se u finansijskim izvještajima ne smije navesti da su u skladu s MSFI-ovima ako nisu usklađeni sa svakim primjenjivim standardom i svakom primjenjivom tumačenju Stalnog odbora

¹ Odbor za međunarodne računovodstvene standarde izdao je 15. maja 2002. godine javni nacrt unapređenja MRS-ova, uključujući javni nacrt predložene promjene MRS-a 1. U tom javnom nacrtu bitne su tačke 10-17, s tačkom 11 koja zahtijeva usklađenost sa svim primjenjivim standardima.

za tumačenja.² Primjeri po put niže navedenih opisa osnova po kojima su sastavljeni finansijski izvještaji prikazuju finansijske izvještaje koji nisu sastavljeni usklađeno s MSFI-ovima:

- finansijski izvještaji sadrže navod da su u skladu s MSFI-ovima, ali potom upućuju na određena značajna odstupanja. Naprimjer, bilješke uz finansijske izvještaje u kojima se opisuju primijenjene računovodstvene politike sadrže navod da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s MSFI-ovima, osim što nisu objavljeni prihodi od prodaje po geografskim segmentima;
 - finansijski izvještaji sadrže navod o ispunjavanju određenih zahtjeva MSFI-ova pri sastavljanju finansijskih izvještaja, ali to nisu svi kojih bi se trebao pridržavati poslovni subjekt kako bi sastavio finansijske izvještaje usklađeno s MSFI-ovima;
 - finansijski izvještaji sadrže navod o djelomičnoj usklađenosti s MSFI-ovima bez preciziranja odstupanja. Naprimjer, u bilješci uz finansijske izvještaje u kojoj se opisuju primijenjene računovodstvene politike navodi se da su finansijski izvještaji “temeljeni na” ili “u skladu sa značajnim zahtjevima” ili “u skladu s računovodstvenim zahtjevima” MSFI-ova.
3. Pozitivno mišljenje može se izraziti samo kada revizor može zaključiti da finansijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz (ili su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s naznačenim okvirom finansijskog izvještavanja. U svim ostalim slučajevima revizor se treba suzdržati od izražavanja mišljenja ili dati mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ovisno o samim okolnostima. Prema tome, ako finansijski izvještaji sadrže neko odstupanje od MSFI-ova i odstupanje ima značajan učinak na finansijske izvještaje,³ revizor ne izražava pozitivno mišljenje koje bi značilo da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s MSFI-ovima. Kada revizor izvještava o tome da li su finansijski izvještaji bili sastavljeni u skladu s MSFI-ovima i finansijski izvještaji sadrže značajna odstupanja od MSFI-ova, takva odstupanja rezultiraju neslaganjima s menadžmentom u vezi prihvatljivosti odabranih računovodstvenih politika, metoda njihove primjene ili prikladnosti objava u finansijskim izvještajima. Tačke 36-40 MRevS-a 700 pružaju upute za odlučivanje o tome da li je nužno mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, kao i o informacijama koje treba uključiti u revizorov izvještaj.
4. Ako revizorov izvještaj sadrži bilo kakve riječi rezerve ili ograničenja kada se opisuje okvir finansijskog izvještavanja, ono ne ispunjava zahtjev tačke 17 MRevS-a 700

² Stalni odbor za tumačenja preimenovan je u Odbor za međunarodna tumačenja finansijskog izvještavanja nakon izdavanja MRS-a 1 (promijenjenog 1997. godine).

³ Tačka 13 MRS-a 1 (tačke 13-16 predložene promjene MRS-a 1 spomenute u fusnoti 1) navodi da u krajnje rijetkim slučajevima kada menadžment zaključi da će usklađenost sa zahtjevima nekog MSFI-a dovesti u zabludu, može biti nužno odstupanje od tog zahtjeva kako bi se postigao istinit i fer prikaz. Odstupanje od zahtjeva pojedinog MSFI-a napravljeno u skladu s odredbama tačke 13 MRS-a 1 ne predstavlja odstupanje od MSFI-ova za ove svrhe. odjeljak mišljenja koji navodi da “finansijski izvještaji daju istinit i fer prikaz i da su u biti usklađeni s MSFI-ovima” ne ispunjava zahtjeve MRevS-a 700.

prema kojem revizorov izvještaj treba sadržavati jasno naznačeni okvir finansijskog izvještavanja koji je bio primijenjen pri sastavljanju finansijskih izvještaja. Naprimjer,

Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja i nacionalnom okviru finansijskog izvještavanja

5. Bilješka uz finansijske izvještaje u kojoj se opisuju primijenjene računovodstvene politike može sadržati navod da su finansijski izvještaji bili sastavljeni u skladu s MSFIovima i nacionalnom okviru finansijskog izvještavanja. Da bi finansijski izvještaji bili sastavljeni u skladu s više od jednim okvirom finansijskog izvještavanja, oni moraju biti usklađeni svakom od naznačenih pojedinačnih okvira. Skup finansijskih izvještaja koji bi bio pripremljen u skladu s jednim okvirom finansijskog izvještavanja i sadržavao bilješke ili dopunski izvještaj o usklađivanju rezultata kako bi se prikazali oni koji bi se dobili primjenom drugog okvira finansijskog izvještavanja, ne bi bio sastavljen u skladu s tim drugim okvirom. To bi bilo stoga što finansijski izvještaj ne bi sadržavao sve informacije na način kako to zahtijeva taj drugi okvir. Finansijski izvještaji moraju biti istovremeno u skladu s oba okvira finansijskog izvještavanja i bez potrebe za usklađivanjem izvještaja ako bi se smatralo da su sastavljeni u skladu s oba okvira. U praksi je malo vjerovatna takva istovremena usklađenost s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja, osim ako država nije prihvatila MSFI-ove kao svoj nacionalni okvir finansijskog izvještavanja ili je uklonila sve prepreke usklađenosti s MSFI-ovima.
6. Revizoru može pomoći da s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje raspravi o finansijskim izvještajima za koje se navodi da su sastavljeni u skladu s MSFI-ovima i nacionalnom okviru finansijskog izvještavanja. Svrha rasprave je obavijestiti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje o mogućnosti mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja o usklađenosti s jednim ili oba okvira finansijskog izvještavanja jer nije vjerovatna mogućnost istovremene potpune usklađenosti s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja. U takvim okolnostima revizor potiče menadžment na sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu sa samo jednim okvirom finansijskog izvještavanja, uzimajući u obzir svaki zahtjev mjerodavnih zakona i regulative. Revizorov izvještaj tada se formuliše već prema tome da li su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s tim okvirom finansijskog izvještavanja.
7. Ako menadžment ustraje na navođenju u finansijskim izvještajima da su sastavljeni u skladu s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor se u revizorovom izvještaju poziva na oba okvira. Međutim, revizor razmatra zasebno svaki okvir finansijskog izvještavanja. Ako neko pitanje rezultira propustom da se postupi usklađeno jednom okvirom, ali ne i drugom okvirom, tada revizor izražava pozitivno mišljenje o usklađenosti s drugim okvirom i mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o usklađenosti s prvim okvirom. Ako je revizor mišljenja da propust postupanja

usklađeno jednom okviru finansijskog izvještavanja uzrokuje da finansijski izvještaji nisu u skladu s drugim okvirom finansijskog izvještavanja, on izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o usklađenosti s oba okvira. Slijedi primjer revizorovog izvještaja kada je revizor mišljenja da su finansijski izvještaji u svim značajnim odrednicama usklađeni nacionalnom okviru finansijskog izvještavanja, ali prosuđuje da je odgovarajuće izraziti mišljenje s rezervom o usklađenosti s MSFI-ovima.

“U bilješci X uz finansijske izvještaje navedeno je da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s [navesti – mjerodavni nacionalni okvir finansijskog izvještavanja] i Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Kako je objašnjeno u bilješci Y uz finansijske izvještaje, Društvo ima ulaganja u nekretnine u iznosu od x kuna koja su iskazana po trošku umanjeno za kumuliranu amortizaciju. Takvo se računovodstveno iskazivanje zahtijeva [navesti – mjerodavni nacionalni okvir finansijskog izvještavanja] i dopušteno je MSFI-ovima. Fer vrijednost tih ulaganja u iznosu od y kuna nije objavljena. Takvo objavljivanje ne zahtijeva se (navesti – mjerodavni nacionalni okvir finansijskog izvještavanja), ali je potrebno po MSFI-ovima.

Prema našem mišljenju, finansijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) finansijskog položaja Društva na 31. decembra 20X1. godine i rezultate njegovog poslovanja i njegove novčane tokove za godinu tada završenu u skladu s [navesti – naziv mjerodavnog nacionalnog okvira finansijskog izvještavanja s pozivom na državu porijekla] (i u skladu s [pozvati se na relevantni zakon ili propis]) i osim iznijetog u prethodnom stavku, finansijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) finansijskog položaja Društva na 31. decembra 20X1. godine i rezultate njegovog poslovanja i njegove novčane tokove za godinu tada završenu u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.”

Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja s objavom razmjera usklađenosti s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja

8. Poslovni subjekti koji sastavljaju finansijske izvještaje u skladu s nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja mogu objaviti dodatno, u bilješkama uz finansijske izvještaje, razmjer u kojem su oni usklađeni s MSFI-ovima. Menadžment može smatrati poželjnim takvo dodatno objavljivanje, naprimjer, kada se od subjekta zahtijeva usklađenost s MSFI-ovima na neki budući datum i menadžment želi dati čitateljima finansijskih izvještaja pokazatelj napredovanja prema postizanju te usklađenosti. U takvim okolnostima revizor razmatra da li su tačne tvrdnje sadržane u bilješkama uz finansijske izvještaje u vezi s razmjerom takve saglasnosti i ne dovode li u zabludu. Revizor potom razmatra učinak tih objava na revizorov izvještaj.

9. Bilješke uz finansijske izvještaje koje sadrže objavu o razmjeru usklađenosti s MSFI-ovima tretiraju se na isti način kao i sve druge bilješke. Sve takve bilješke sadrže tvrdnje menadžmenta i revizor prikuplja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza za potkrepljivanje tvrdnji. Ako bilješke sadrže pozive na usklađenost s MSFI-ovima, revizor razmatra da li su oni odgovarajući. U nekim slučajevima revizor može zaključiti da bilješke uz finansijske izvještaje sadrže informacije koje dovode u zabludu tako da finansijski izvještaji nisu u skladu s nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja. To će vjerojatno biti slučaj u okolnostima gdje navod o usklađenosti s MSFI-ovima dovodi u zabludu čitatelje finansijskih izvještaja zbog toga što oni sadrži značajne netačne informacije ili nepotpune informacije koje su značajne i prožimajuće za finansijske izvještaje (naprimjer, propust postizanja usklađenosti s određenim MSFI-om koji je značajan i prožimajući za finansijske izvještaje može rezultirati bilješkama uz finansijske izvještaje koje dovode u zabludu, osim ako se one ne sastave na odgovarajući način tako da uključuju i kvantifikacije učinaka na finansijske izvještaje).
10. U revizorovom izvještaju izražava se mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ako je propust postizanja usklađenosti finansijskih izvještaja s nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja nastao zbog toga što bilješke uz finansijske izvještaje koje sadrže navod o usklađenosti s MSFI-ovima dovode u zabludu. Slijedi primjer mišljenja s rezervom koje se može izraziti u takvim okolnostima.

“U bilješci X uz finansijske izvještaje navedeno je da su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s [navesti – mjerodavni nacionalni okvir finansijskog izvještavanja] i Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, osim što nije primijenjen MRS 39 “Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje”. Navod o usklađenosti s MSFI-ovima smatra se da dovodi u zabludu zbog značajnog i prožimajućeg učinka neprimjenjivanja MRS-a 39 na finansijske izvještaje Društva.

Prema našem mišljenju, osim za uključivanje poziva na usklađenost s MSFI-ovima, finansijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) finansijskog položaja Društva na 31. decembra 20X1. godine i rezultate njegovog poslovanja i njegove novčane tokove za godinu tada završenu u skladu s [navesti – naziv mjerodavnog nacionalnog okvira finansijskog izvještavanja s pozivom na državu porijekla] (i u skladu s [pozvati se na relevantni zakon ili propis]).”

11. Bilješke uz finansijske izvještaje koje sadrže objavu o usklađenosti s MSFI-ovima ne moraju sadržavati informacije koje dovode u zabludu zbog kojih finansijski izvještaji ne bi bili u skladu s nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja. Ako je revizor mišljenja da poziv na usklađenost s MSFI-ovima ne dovodi u zabludu, on može izraziti pozitivno mišljenje o usklađenosti finansijskih izvještaja s nacionalnim okvirom finansijskog izvještavanja. U određenim okolnostima revizor može odlučiti da modi-

REVIZOROVO IZVJEŠĆIVANJE O SUKLADNOSTI S MEĐUNARODNIM
STANDARDIMA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

ficira svoj izvještaj dodavanjem odjeljka za isticanje određenog pitanja kako bi upozorio na bilješku uz financijske izvještaje u kojoj se navodi usklađenost s MSFI-ovima.⁴ Primjena odjeljka za isticanje određenog pitanja nije zamjena za izražavanje mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja o usklađenosti s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja kada objave o usklađenosti s MSFI-ovima dovode u zabludu, a time i da financijski izvještaji nisu u skladu s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1014 “Revizorovo izvještavanje o usklađenosti s Međunarodnim standardima funansijskog izvještavanja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u martu 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u decembru 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © mart 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

4 Tačke 30-35 MRevS-a 700 pružaju dodatne upute za primjenu odjeljka za isticanje određenog pitanja.

MEĐUNARODNI OKVIR ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

(Na snazi za izvještaje za angažmane s izražavanjem uvjerenja izdate
na 1. januara 2005. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

Tačka	
Uvod	1-6
Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja	7-11
Djelokrug Okvira	12-16
Prihvatanje angažmana	17-19
Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja	20-60
Neprijemljeno korištenje imena praktikanta	61
Dodatak: Razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja	

Uvod

1. Ovaj Okvir definiše i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja i ustanovljava na koje se angažmane primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi), Međunarodni standardi za angažmane uvide (MSU) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU). On daje okvir na koji se pozivaju:
 - (a) profesionalni računovođe u javnoj praksi (tzv. “praktikanti”) kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni računovođe u javnom sektoru se pozivaju na Zahtjeve javnog sektora na kraju Okvira. Profesionalni računovođe koji nisu u javnoj praksi ni u javnom sektoru potiču se na razmatranje Okvira kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja¹;
 - (b) ostali koji su uključeni u angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući namjeravane korisnike izvještaja s izražavanjem uvjerenja i odgovornu stranu i
 - (c) Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) pri izradi MRevS-ova, Međunarodnih standarda za angažmane uvide (MSU) i Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU).
2. Ovaj Okvir sam po sebi ne ustanovljuje standarde ili sadrži zahtjeve postupanja za obavljanje preuzete obaveze izražavanja uvjerenja. Za obavljanje preuzetih obaveza s izražavanjem uvjerenja, MRevS-ovi, Međunarodni standardi za angažmane uvida i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja sadrže temeljna načela, neophodne postupke i s tim povezane upute, dosljedne konceptima sadržanim u ovom Okviru. Odnos između Okvira i MRevS-ova, Međunarodnih standarda za angažmane uvide (MSU-ova) i Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU-ova) je ilustriran u Strukturi obavijesti koje je izdao IAASB koja je dio *Priručnika s obavijestima za međunarodno revidiranje, izražavanje uvjerenja i etiku*.
3. U nastavku je prikaz sažetka Okvira:
 - *Uvod*: Ovaj okvir uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja koje obavljaju praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi). On osigurava okosnicu na koju se pozivaju ti računovođe i ostali uključeni u angažmane s izražavanjem uvjerenja, poput onih koji su angažovali praktikaanta (“stranka koja angažuje”).

¹ Ako profesionalni računovođa nije u javnoj praksi, naprimjer poput unutarnjeg revizora, primjenjuje ovaj Okvir i

(a) u izvještaju profesionalnog računovođe se poziva na ovaj Okvir, MRevS-ove, MSU-ove i MSIU-ove; i
 (b) profesionalni računovođa ili drugi članovi tima koji izražava uvjerenje i, ako je primjenjivo, poslodavac profesionalnog računovođe, kada profesionalni računovođa ili drugi članovi tima za izražavanje uvjerenja i, ako je primjenjivo, zaposlenici profesionalnog računovođe, nisu neovisni u odnosu na subjekt za koji se obavlja preuzeta obaveza izražavanja uvjerenja, manjak neovisnosti i sadržaj odnosa sa subjektom se istaknuto objavljuje u izvještaju profesionalnog računovođe. Osim toga, taj izvještaj ne sadrži u naslovu riječ “neovisno”, a svrha i njegovi korisnici su ograničeni.

- *Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja:* Ovaj dio definiše angažmane s izražavanjem uvjerenja i ustanovljuje ciljeve dviju vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja koji su dopušteni za obavljanje praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi). Ovaj Okvir naziva te dvije vrste – angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja.²
- *Djelokrug Okvira:* Ovaj dio objašnjava razlike angažmana s izražavanjem uvjerenja u odnosu na druge angažmane, poput savjetodavnih angažmana.
- *Prihvatanje angažmana:* U ovom dijelu se navode karakteristike koje moraju biti ispunjene prije nego praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može prihvatiti angažman s izražavanjem uvjerenja.
- *Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja:* U ovom dijelu se navode i razmatraju pet elemenata angažmana s izražavanjem uvjerenja koje obavljaju praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi), a čine ih: trostrani odnos, predmet ispitivanja, kriteriji, dokazi i izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Tu se objašnjavaju važne razlike između angažmana s razumnim uvjerenjem i angažmana s ograničenim uvjerenjem (također se razmatraju i u Dodatku). U ovom se dijelu također razmatraju, naprimjer, značajne promjene predmeta ispitivanja u angažmanima s izražavanjem uvjerenja i kako se zaključci izražavaju za svaku od dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- *Neprikladno korištenje imena praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi):* U ovom dijelu se razmatraju posljedice povezanosti praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) s predmetom ispitivanja.

Etička načela i Standardi kontrole kvaliteta

4. Osim ovim Okvirom, MRevS-ima, MSU-ima i MSIU-ima, praktikanti (profesionalne računovođe u javnoj praksi) pri obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja se usmjeravaju i s:
 - (a) IFAC-ovim *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* (Kodeksom), koji ustanovljuje temeljna etička načela za profesionalne računovođe i
 - (b) Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta (MSKK), koji ustanovljuju standarde i sadrže upute tvrtkama za sistem kontrole kvalitete³.

² Za angažmane s izražavanjem uvjerenja u vezi s historijskim finansijskim informacijama, angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja nazivaju se revizije, a angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja se nazivaju – uvidi.

³ Dodatni standardi i upute za postupke kontrole kvaliteta za određene vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja su navedeni u MRevS-ima, MSU-ima i MSIU-ima.

5. Dio A Kodeksa sadrži temeljna etička načela o kojima moraju voditi računa svi profesionalni računovođe, a uključuju:
 - (a) čestitost;
 - (b) objektivnost;
 - (c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
 - (d) povjerljivost i
 - (e) profesionalno ponašanje.
6. Dio B Kodeksa, koji se odnosi samo na profesionalne računovođe u javnoj praksi (praktikante), sadrži konceptualni pristup neovisnosti koji uzima u obzir, za svaki angažman s izražavanjem uvjerenja, prijetnje neovisnosti, prihvatljive mjere zaštite i javni interes. On zahtijeva od tvrtki i članova tima za izražavanje uvjerenja da prepoznaju i ocijene okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje neovisnosti te poduzmu odgovarajuće aktivnosti kako bi otklonili te prijetnje ili ih ublažili na prikladan nivo primjenom mjera zaštita.

Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja

7. “Angažman s izražavanjem uvjerenja” predstavlja angažman u kojem praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak oblikovan radi stvaranja većeg povjerenja, kod namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna stranka, o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.
8. Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija na predmet ispitivanja. Naprimjer:
 - Priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje sadržano u finansijskim izvještajima (ishod) rezultira iz primjene okvira finansijskog izvještavanja za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje, kao što su Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (kriteriji), na finansijski položaj, finansijsku uspješnost i novčane tokove poslovnog subjekta (predmet ispitivanja).
 - Tvrdnja o djelotvornosti internih kontrola (ishod) rezultira iz primjene okvira za ocjenjivanje djelotvornosti internih kontrola, kao što su COSO⁴ i CoCo⁵ (kriteriji) na interne kontrole procesa (proces je predmet ispitivanja).

U preostalom dijelu ovog Okvira pojam - “informacije o predmetu ispitivanja” koristit će se za označavanje ishoda ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja. Informacija

⁴ “Interne kontrole – Integrisani okvir”, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁵ “Upute za procjenjivanje kontrola – CoCo načela”, Criteria for Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

o predmetu ispitivanja je ono o čemu praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi) prikupljaju dostatne i primjerene dokaze kako bi osigurali razumnu osnovu za izražavanje zaključka u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.

9. Informacija o predmetu ispitivanja može biti pogrešno izražena u kontekstu predmeta ispitivanja i kriterija te stoga može biti pogrešno prikazana, moguće u značajnom razmjeru. To se dešava kada informacija o predmetu ispitivanja ne odražava ispravno primjenu kriterija na predmet ispitivanja, naprimjer kada finansijski izvještaji subjekta ne daju istinit i fer prikaz (ili ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama) njegov finansijski položaj, finansijsku uspješnost i novčane tokove u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja ili kada nije istinito navedena tvrdnja da su djelotvorne interne kontrole subjekta u svim značajnim odrednicama, temeljeno na COSO ili CoCo kriterijima.
10. U nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, procjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja obavlja odgovorna stranka i informacija o predmetu ispitivanja je u obliku tvrdnje odgovorne stranke koja je dostupna namjeravanim korisnicima. Takvi angažmani se nazivaju – “angažmani temeljeni na tvrdnjama” (assertion-based engagements). U drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, profesionalni računovođa u javnoj praksi alternativno obavlja direktno ocjenjivanje odnosno mjerenje predmeta ispitivanja ili pribavlja izjavu od odgovorne stranke koja je obavila ocjenjivanje ili mjerenje, a koje nije dostupno namjeravanim korisnicima. Informacija o predmetu ispitivanja se daje namjeravanim korisnicima u izvještaju s izražavanjem uvjerenja. Takvi angažmani se nazivaju – “angažmani s direktnim izvještavanjem” (direct reporting engagements).
11. Prema ovom Okviru, postoje dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja koja su dopuštena praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) da ih obavljaju, a one su: angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Cilj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nizak nivo u okolnostima angažmana⁶ kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi). Cilj angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na nivo koji je prihvatljiv u okolnostima angažmana, ali gdje je on veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).

⁶ Okolnosti angažmana uključuju uslove angažmana, uključujući radi li se o angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike predmeta ispitivanja, kriterije koje treba koristiti, potrebe korisnika kojima je namijenjen angažman, relevantne karakteristike odgovorne strane i njenog okruženja i ostala pitanja, naprimjer, događaje, transakcije, uslove i djelovanja koja mogu imati značajan učinak na angažman.

Djelokrug Okvira

12. Svi angažmani koje obavljaju praktikanti (profesionalne računovođe u javnoj praksi) nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja. Drugi često obavljani angažmani koji ne ispunjavaju prethodno navedene definicije (i stoga nisu obuhvaćeni ovim Okvirom) su:
- angažmani na koje se odnose Međunarodni standardi za povezane usluge, kao što su preuzimanje obaveze obavljanja dogovorenih postupaka i kompilacije finansijskih ili drugih informacija;
 - sastavljanje poreznih prijava gdje se ne izražava zaključak koji bi vodio k izražavanju uvjerenja i
 - savjetodavni ili konsultativni angažmani⁷, poput poreznog savjetovanja ili savjetovanja menadžmenta.
13. Angažman s izražavanjem uvjerenja može biti dio većeg angažmana, naprimjer, kada konsultativni angažman u vezi s poslovnim sticanjem uključuje zahtjev obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s historijskim ili prospektivnim finansijskim informacijama. U takvim okolnostima je ovaj Okvir relevantan samo za dio angažmana koji je u vezi s izražavanjem uvjerenja.
14. Slijedeći angažmani, koji mogu ispunjavati uslove definicije iz tačke 7, ne trebaju biti obavljani u skladu s ovim Okvirom:
- (a) angažmani radi svjedočenja u sudskim postupcima povezanim s računovodstvenom, revizijskom, poreznom i drugom problematikom; i
 - (b) angažmani koji uključuju profesionalno mišljenje, stavove ili izričaje iz kojeg korisnici mogu stvoriti neko uvjerenje, ako je primjenjivo sve od niže navedenog:
 - (i) ta mišljenja, stavovi i iskazi su potpuno uzgredni u cjelokupnom angažmanu;
 - (ii) svaki izdati pisani izvještaj je izričito ograničen za upotrebu samo namijenjenim korisnicima koji su navedeni u izvještaju;
 - (iii) prema pisanim uslovima angažovanja zaključenim s namjeranim korisnicima, nije namjera da angažman bude angažman s izražavanjem uvjerenja i

⁷ U konsultativnim uslugama se koriste stručne vještine, obrazovanje, vještine zapažanja, iskustvo i poznavanje procesa konsultovanja koje posjeduje profesionalni računovođa. Konsultativni postupak je analitički postupak koji uobičajeno uključuje neku kombinaciju od aktivnosti koje se odnose na: postavljanje ciljeva, utvrđivanje činjeničnog stanja, definisanje problema ili mogućnosti, ocjenjivanje alternativa, stvaranje preporuka, uključujući i mjera, priopćavanje rezultata i ponekad implementiranje i naknadno preispitivanje. Izvještaji (ako se uopće izdaju) su najčešće pisani opisnim stilom ili u tzv. dugoj formi. Uobičajeno od obavljenog posla korist ima samo klijent i njemu je i namijenjen. Sadržaj i djelokrug posla se određuje sporazumom između profesionalnog računovođe i klijenta. Svaka usluga koja ispunjava uslove definicije angažmana s izražavanjem uvjerenja nije konsultativna usluga, nego angažman s izražavanjem uvjerenja.

- (iv) u izvještaju profesionalnog računovođe angažman nije opisan kao angažman s izražavanjem uvjerenja.

Izvještaji za angažmane bez izražavanja uvjerenja

15. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) kada izvještava o angažmanu koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja iz djelokruga ovog Okvira, stvara jasno razlikovanje tog izvještaja u odnosu na izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Kako bi se izbjeglo zbunjivanje korisnika, izbjegava se u izvještaju koji se odnosi na angažmane bez izražavanja uvjerenja, naprimjer:
- Navođenje usklađenosti s ovim Okvirom, MRevS-ima, MSU-ima ili MSIU-ima;
 - neprikladno korištenje riječi – uvjerenje, revizija ili uvid i
 - uključivanje izjave za koju je razborito pretpostaviti da će biti pogrešno shvaćena kao zaključak koji je oblikovan za stvaranje većeg povjerenja kod namjeravanih korisnika o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja s kriterijima.
16. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) i odgovorna stranka mogu se dogovoriti da se primijene načela ovog Okvira u angažmanu gdje ne postoje drugi namjeravani korisnici osim odgovorne stranke, ali gdje su ispunjeni svi drugi zahtjevi MRevS-ova, MSU-ova ili MSIU-ova. U takvim slučajevima, izvještaj praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) sadrži izjavu o ograničavanju upotrebe izvještaja samo na odgovornu stranku.

Prihvatanje angažmana

17. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) prihvaća angažman s izražavanjem uvjerenja samo kada njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana nagovještava da:
- (a) će biti ispunjeni relevantni etički zahtjevi, kao što su neovisnost i profesionalna kompetentnost;
 - (b) angažman ima sve sljedeće karakteristike:
 - (i) predmet ispitivanja je odgovarajući;
 - (ii) kriterij koji treba koristiti je prikladan i dostupan namjeravanim korisnicima;
 - (iii) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima pristup dostatnim i primjerenim dokazima za potkrjepljivanje svog zaključka;

- (iv) zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), u obliku prikladnom za angažman s razumnim uvjerenjem ili angažman s ograničenim uvjerenjem, treba biti sadržan u pisanom izvještaju i
- (v) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je uvjeren da postoji razuman razlog za angažman. Ako postoje značajna ograničenja u djelokrugu njegovog rada (vidjeti tačku 55) nije vjerovatno da postoji razuman razlog za angažman. Također, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može vjerovati da stranka koja ga angažuje namjerava na neodgovarajući način povezati njegovo ime s predmetom ispitivanja (vidjeti tačku 61).

Određeni MRevS-ovi, MSU-ovi ili MSIU-ovi mogu sadržavati dodatne zahtjeve koji treba da budu ispunjeni prije prihvaćanja angažmana.

18. Kada potencijalni angažman ne može biti prihvaćen kao angažman s izražavanjem uvjerenja jer nema sve karakteristike iz prethodne tačke, stranka koja angažuje može biti u mogućnosti odrediti drugi angažman koji će ispuniti potrebe namjeravanih korisnika. Naprimjer:
 - (a) ako izvorni kriteriji nisu prikladni, angažman s izražavanjem uvjerenja može se ipak obaviti ako:
 - (i) stranka koja angažuje može identificirati segment izvornog predmeta ispitivanja na koji se mogu primijeniti kriteriji i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može obaviti angažman s izražavanjem uvjerenja samo za taj segment. U tom slučaju, u izvještaju s izražavanjem uvjerenja se jasno navodi da se ne odnosi na izvorni predmet ispitivanja u njegovoj cijelosti; ili
 - (ii) mogu se odabrati ili kreirati alternativni kriteriji prikladni za izvorni predmet ispitivanja.
 - (b) stranka koja angažuje može zahtijevati angažman koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja, kao što je angažman za pružanje savjetodavnih usluga ili angažman s dogovorenim postupcima.
19. Nakon što prihvati angažman s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne može ga bez opravdanog razloga promijeniti u angažman bez izražavanja uvjerenja ili promijeniti angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Promjene u okolnostima koje utiču na zahtjeve namjeravanih korisnika ili pogrešno shvaćanje vrste angažmana, uobičajeno će opravdavati zahtjev za promjenu angažmana. Ako dođe do takve promjene, profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) ne zanemaruje dokaze koje je pribavio prije promjene.

Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja

20. Slijedeći elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja se razmatraju u ovom poglavlju:
- (a) trostrani odnos koji uključuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi), odgovornu stranku i namjeravane korisnike;
 - (b) prikladni predmet ispitivanja;
 - (c) prikladne kriterije;
 - (d) dostatne primjerene dokaze i
 - (e) pisani izvještaj s izražavanjem uvjerenja u obliku prikladnom za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Trostrani odnos

21. Angažman s izražavanjem uvjerenja uključuje tri odvojene stranke: profesionalnog računovođu u javnoj praksi (praktikanta), odgovornu stranku i namjeravane korisnike.
22. Odgovorna stranka i namjeravani korisnici mogu biti iz različitih subjekata ili iz istog subjekta. Kao primjer drugospomenutog je dvodomna struktura gdje nadzorni odbor može tražiti izražavanje uvjerenja za informacije koje je dala uprava tog subjekta. Odnos između odgovorne stranke i namjeravanih korisnika treba se sagledati u kontekstu samog angažmana i može se razlikovati od tradicionalnije definisanih linija odgovornosti. Naprimjer, viši menadžment subjekta (namjeravani korisnik) može angažovati javnog računovođu radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja za određeni aspekt aktivnosti subjekta za koji neposrednu odgovornost ima niži nivo menadžmenta (odgovorna stranka), ali za koji je u konačnici odgovoran viši menadžment.

Praktikant (Profesionalni računovođa u javnoj praksi)

23. Pojam praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) korišten u ovom Okviru je širi od pojma revizor koji se koristi u MRevS-ima i MSU-ima, koji se odnosi samo na profesionalne računovođe u javnoj praksi koji, u vezi s historijskim finansijskim informacijama, obavljaju reviziju ili uvid.
24. Može se zahtijevati od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja za širi raspon predmeta ispitivanja. Neki predmeti ispitivanja mogu zahtijevati specijalizirane vještine i znanja iznad onih kojima obično raspolažu javni računovođe. Kako je navedeno u tački 17(a), praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne prihvaća angažman ako preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuju da neće biti ispunjeni etički zahtjevi u vezi s profesionalnom kompetentnošću. U nekim slučajevima taj se zahtjev može ispuniti

tako da se praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi radom osoba iz drugih profesionalnih disciplina, koji se nazivaju eksperti. U takvim slučajevima praktičari (profesionalne računovođe u javnoj praksi) treba da se uvjere da sve osobe koje obavljaju angažman imaju u ukupnosti potrebne vještine i znanja, kao i da je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) u dovoljnoj mjeri uključen u angažman te da razumije posao za koji se koriste eksperti.

Odgovorna stranka

25. Odgovorna stranka je osoba ili osobe koje:

- (a) u angažmanu s direktnim izvještavanjem, su odgovorne za predmet ispitivanja; ili
- (b) u angažmanu temeljenom na tvrdnjama, su odgovorne za informacije o predmetu ispitivanja (tvrdnju) i mogu biti odgovorne za predmet ispitivanja. Primjer kada je odgovorna stranka odgovorna i za predmet ispitivanja i za informaciju o predmetu ispitivanja je kada subjekt angažuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvještavanjem koje je ono sastavilo o održivosti svog poslovanja. Primjer kada je odgovorna stranka odgovorna za informaciju o predmetu ispitivanja, ali ne i za sam predmet ispitivanja, je kada državna organizacija angažuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja za izvještaj o održivosti poslovanja privatne kompanije koji je sastavila državna organizacija i koje se treba distribuirati namjeranim korisnicima.

Odgovorna stranka može, ali i ne mora, biti stranka koja angažuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi).

26. Odgovorna stranka uobičajeno daje praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) pisanu izjavu koja sadrži ocjene ili mjerenja predmeta ispitivanja s kriterijima, neovisno od toga da li joj svrha da bude kao tvrdnja dostupna namjeranim korisnicima. U angažmanu s direktnim izvještavanjem, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće moći dobiti takvu izjavu ako stranka koja ga angažuje nije i odgovorna stranka.

Namjeravani korisnici

- 27. Namjeravani korisnici su jedna ili više osoba ili grupa osoba za koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sastavlja izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Odgovorna stranka može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne može biti i jedini.
- 28. Kada je izvedivo, izvještaj s izražavanjem uvjerenja se adresira na sve namjeravane korisnike, ali u nekim slučajevima mogu postojati i ostali namjeravani korisnici. Prak-

tikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće moći raspoznati sve one koji će čitati izvještaj s izražavanjem uvjerenja, posebno kada veliki broj osoba ima pristup tom izvještaju. U takvim slučajevima, posebno kada mogući čitatelji vjerovatno imaju široki raspon interesa u vezi s predmetom ispitivanja, namjeravani korisnici se mogu ograničiti na glavne zainteresirane stranke sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici se mogu utvrditi na različite načine, naprimjer, sporazumom između praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i odgovorne stranke ili stranke koja ga angažuje ili zakonom.

29. Kada je izvedivo, namjeravani korisnici ili njihovi predstavnici se priključuju praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) i odgovornoj stranci (i, ako je različita, stranci koja angažuje praktikanta) u određivanju zahtjeva angažmana. Neovisno od uključenosti drugih, i različito od angažmana za dogovorene postupke (koji sadrži izvještavanje o pronađenom činjeničnom stanju na temelju postupaka, a ne zaključak):
 - (a) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je odgovoran za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka i
 - (b) od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se zahtijeva da istraži svako pitanje za koje smatra da mu stvara dvojbu treba li značajno izmijeniti informaciju o predmetu ispitivanja.
30. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici (naprimjer, bankari ili regulatori) nameću zahtjeve ili traže od odgovorne stranke (ili, ako je različita, stranke koja angažuje praktikanta) da se obavi angažman s izražavanjem uvjerenja za posebne namjene. Kada je angažman oblikovan za određene namjeravane korisnike ili posebnu namjenu, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra uključivanje ograničenja u izvještaje s izražavanjem uvjerenja kojim se njegovo korištenje ograničava samo na te korisnike ili tu svrhu.

Predmet ispitivanja

31. Predmet ispitivanja, i informacije o predmetu ispitivanja, u angažmanima s izražavanjem uvjerenja može biti različit, kao što je:
 - finansijska uspješnost ili stanja (naprimjer, historijski ili prospektivni finansijski položaj, finansijska uspješnost ili novčani tokovi) za koje informacije o predmetu ispitivanja mogu biti ona priznavanja, mjerenja, prezentiranja i objavljivanja koja su sadržana u finansijskim izvještajima;
 - nefinansijska uspješnost ili stanja (naprimjer, uspješnost subjekta) za koju informacije o predmetu ispitivanja mogu biti ključni pokazatelji uspješnosti i efikasnosti;
 - fizičke karakteristike (naprimjer, kapacitet sredstva) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti tehnička dokumentacija;

- sistemi i procesi (naprimjer, subjektive interne kontrole ili sistem informacijske tehnologije) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti tvrdnja o djelotvornosti i
 - ponašanje (naprimjer, korporativno upravljanje, postupanje u skladu s regulativom, politike upravljanja ljudskim resursima) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti izvještaj o usklađenosti ili izvještaj o djelotvornosti.
32. Predmet ispitivanja može imati različite karakteristike, uključujući razmjere u kojem su informacije o njemu kvantitativne nasuprot kvalitativnim, objektivne nasuprot subjektivnim, historijske nasuprot prospektivnim i odnose se na određenu vremensku tačku ili period. Takve karakteristike utiču na:
- (a) preciznost s kojom se predmet ispitivanja može ocjenjivati ili mjeriti s kriterijima i
 - (b) uvjerljivost raspoloživih dokaza.
- U izvještaju s izražavanjem uvjerenja navode se karakteristike od posebne važnosti za namjeravane korisnike.
33. Odgovarajući predmet ispitivanja je:
- (a) prepoznatljiv i može ga se dosljedno ocjenjivati i mjeriti s prepoznatljivim kriterijima i
 - (b) takav da informacije o njemu mogu biti podvrgnute postupcima dobijanja dostatnih primjerenih dokaza za potkrepljivanje zaključka za razumno uvjerenje ili zaključka za ograničeno uvjerenje, već prema tome što je prikladno.

Kriteriji

34. Kriteriji su pokazatelji korišteni za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, kada je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje. Kriteriji mogu biti formalni, naprimjer pri sastavljanju finansijskih izvještaja kriteriji mogu biti Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja ili Standardi finansijskog izvještavanja javnog sektora. Kada se izvještava o internim kontrolama, kriteriji mogu biti u ustanovljenim okvirima za interne kontrole ili pojedinačni kontrolni ciljevi posebno oblikovani za taj angažman. Kada se izvještava o usklađenosti, kriteriji mogu biti primjenjivi zakon, regulativa ili ugovor. Primjeri manje formalnih kriterija su interno ustanovljeni kodeksi upravljanja ili dogovorene razmjere izvođenja (poput učestalosti s kojom se očekuje da će se tokom godine sastajati neki odbor).
35. Primjereni kriteriji su potrebni za razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja u kontekstu profesionalne procjene. Bez okvira za povezivanja koji pruža odgovarajući kriterij, svaki zaključak bi se mogao slobodno tumačiti i biti pogrešno

shvaćen. Primjereni kriteriji su vezani uz kontekst, tj. relevantni su za okolnosti angažmana. Naprimjer, jedna odgovorna stranka može za ocjenjivanje predmeta ispitivanja koji se odnosi na zadovoljstvo kupaca koristiti broj reklamacija koje su riješene tako da su podnositelji reklamacije potvrdili da su zadovoljni rješenjem svoje reklamacije, dok druga odgovorna stranka može odabrati broj ponovljenih kupovina u periodu od tri mjeseca od datuma prve kupovine.

36. Primjereni kriterij ima sljedeće karakteristike:
- (a) relevantnost: relevantni kriterij doprinosi zaključcima koji pomažu namjeravanim korisnicima u odlučivanju;
 - (b) potpunost: kriterij je dovoljno potpun kada nisu ispušteni relevantni faktori koji mogu imati učinak na zaključke u kontekstu okolnosti angažmana. Potpuni kriterij uključuje, gdje je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje;
 - (c) pouzdanost: pouzdani kriterij omogućava razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, kada ih u sličnim okolnostima koriste slično kvalificirani javni računovođe;
 - (d) neutralnost: neutralni kriterij doprinosi zaključcima koji su bez predrasuda i
 - (e) razumljivost: razumljiv kriterij doprinosi zaključcima koji su jasni, sveobuhvatni i nisu podložni značajno različitim tumačenjima.

Ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja na osnovu vlastitog očekivanja, prosudbi i individualnog iskustava profesionalnog računovođe u javnoj praksi ne predstavlja upotrebu primjerenog kriterija.

37. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) procjenjuje prikladnost kriterija za određeni angažman razmatrajući pri tom ima li kriterij prethodno navedene karakteristike. Relativna važnost svake karakteristike za određeni angažman je stvar prosudbe. Kriterij može biti postojeći ili kreiran za specifičan slučaj. Postojeći kriteriji su oni koji su sadržani u zakonima ili regulativama ili koje su izdala ovlaštena ili priznata tijela eksperata koja imaju transparentni način njihovog stvaranja. Kriteriji za specifični slučaj su oni koji su oblikovani za određeni angažman. Na procjenjivanje koje provodi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) u vezi s prikladnošću kriterija za neki angažman ima učinak da li je kriterij postojeći ili kreiran za posebni slučaj.
38. Kriteriji treba da budu dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje načina na koji je predmet ispitivanja bio ocjenjivan ili mjeren. Dostupnost kriterija namjeravanim korisnicima se postiže na jedan ili više od sljedećih načina:
- (a) javnim objavljivanjem;

- (b) uključivanjem na jasan način u prezentaciju informacija o predmetu ispitivanja;
- (c) uključivanjem na jasan način u izvještaj s izražavanjem uvjerenja i
- (d) općim prihvaćanjem, naprimjer, kriterija za mjerenje vremena u satima i minutama.

Kriteriji mogu također biti dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima, naprimjer, uslovi ugovora ili kriteriji djelatnosti koje izdaje asocijacija te djelatnosti i poznati su samo onima iz te djelatnosti. Kada su prihvaćeni kriteriji dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima ili su relevantni samo za posebnu namjenu, upotreba izvještaja s izražavanjem uvjerenja se ograničava samo na te korisnike ili za te namjene⁸.

Dokazi

39. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja uz profesionalni skepticizam kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze o tome da su informacije iz predmeta ispitivanja bez značajnog pogrešnog prikazivanja. On razmatra važnost, rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja, količinu i kvalitet dostupnih dokaza kada planira i obavlja angažman, a naročito pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza.

Profesionalni skepticizam

40. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja uz profesionalni skepticizam prepoznajući da mogu postojati okolnosti koje mogu uzrokovati da su značajno pogrešno prikazane informacije iz predmeta ispitivanja. Primjena profesionalnog skepticizma znači da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) provodi kritičko procjenjivanje, imajući na umu pitanje valjanosti dobijenih dokaza i oprezan je s dokazima koji to negiraju ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili izjava odgovorne stranke. Naprimjer, primjena profesionalnog skepticizma je nužna praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) u postupku obavljanja angažmana kako bi smanjio rizik previda sumnjivih okolnosti ili preuopćavanja kada stvara zaključke iz promatranja ili korištenja pogrešnih pretpostavki pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza i ocjenjivanja njihovih rezultata.
41. Angažmani s izražavanjem uvjerenja rijetko uključuju autentifikaciju dokumentacije, a ni javni računovođe nisu uvježbani niti se od njih ne očekuje da za to budu eksperti. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pouzdanost informacija koje bi se trebale koristiti kao dokaz, naprimjer, fotokopija, preslika, sni-

⁸ Iako se upotreba izvještaja s izražavanjem uvjerenja može ograničiti kada je ono namijenjeno za određene namjeravane korisnike ili određene namjene, nepostojanje ograničenja za određene čitatelje ili namjene samo po sebi ne pokazuje da postoji zakonska odgovornost javnog računovođe u vezi s tim čitateljem ili tom namjenom. Da li postoji zakonska odgovornost ovisit će o okolnostima u svakom pojedinom slučaju i relevantnom zakonodavstvu.

mljenih, digitalizovanih ili drugih elektronskih dokumenata, uključujući, ako je relevantno, kontrole nad njihovim pripremanjem i čuvanjem.

Dostatnost i primjerenost dokaza

42. Dostatnost je mjera količine dokaza. Primjerenost je mjera kvaliteta dokaza, tj. njegove relevantnosti i pouzdanosti. Na količinu potrebnih dokaza utiče rizik da su pogrešno prikazane informacije iz predmeta ispitivanja (što je rizik veći vjerovatnije je da će biti potrebno više dokaza), ali i kvalitet takvih dokaza (što su kvalitetniji, manje će ih biti potrebno). Prema tome, dostatnost i primjerenost su međusobno povezane. Međutim, puko gomilanje dokaza ne može nadoknaditi njihov slab kvalitet.
43. Na pouzdanost dokaza utiče njihov izvor i vrsta te ovisi o pojedinačnim okolnostima pod kojim su dobijeni. Moguća su upućavanja o pouzdanosti pojedinih vrsta dokaza. Međutim, ona su podložna izuzecima. Čak kada su dokazi dobijeni iz vanjskog izvora u odnosu na subjekt, mogu postojati okolnosti koje mogu uticati na pouzdanost dobijenih informacija. Naprimjer, dokazi dobijeni iz neovisnog vanjskog izvora ne moraju biti pouzdani ako izvor nije poznat. Iako je poznato da iznimke mogu postojati, ipak sljedeća upućavanja u vezi s pouzdanošću dokaza mogu biti korisna:
- dokaz je pouzdaniji kada je dobijen iz neovisnog izvora izvan subjekta;
 - dokaz generiran interno je pouzdaniji kada su učinkovite s njim povezane kontrole;
 - dokaz koji direktno pribavi profesionalni računovođa u javnoj praksi (naprimjer, promatranjem primjene kontrola) je pouzdaniji od dokaza dobijenog indirektno ili kroz stvaranje zaključka (naprimjer, upitima o primjeni kontrola);
 - dokaz je pouzdaniji kada postoji u obliku dokumenta na papirnatom, elektronskom ili drugom mediju (naprimjer, bilješke o sastanku sastavljene istovremeno s odvijanjem sastanka su pouzdanije od kasnijih usmenih izjava o onome što se raspravljalo) i
 - dokaz pružen kroz izvorni dokument je pouzdaniji od dokaza koji pruža fotokopija ili prepis.
44. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uobičajeno stiče veće povjerenje iz dosljednih dokaza dobijenih iz različitih izvora ili koji su različitih vrsta, nego iz pojedine stavke dokaza sagledavane pojedinačno. Osim toga, dobijanje dokaza iz više izvora ili dobijanje različitih vrsta dokaza može ukazivati da pojedina stavka dokaza nije pouzdana. Naprimjer, potvrđujuća informacija dobijena iz izvora neovisnog u odnosu na subjekt može povećati uvjerenje koje je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) stekao na osnovu izjave koju je dala odgovorna stranka. Suprotno tome, kada je dokaz dobijen iz jednog izvora proturječan u odnosu na dokaz dobijen iz

drugog izvora, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) određuje koji su dodatni postupci prikupljanja dokaza potrebni da bi se riješila ta proturječnost.

45. U pogledu dostatnosti primjerenih dokaza, općenito je teže steći uvjerenje o informacijama predmeta ispitivanja koje se odnose na neki period, nego o informacijama predmeta ispitivanja koja se odnose na neku vremensku tačku. Osim toga, zaključci koji se stvaraju o procesu su uobičajeno ograničeni na period obuhvaćen angažmanom. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne stvara zaključke o tome hoće li se proces nastaviti odvijati na određeni način u budućnosti.
46. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra odnos između troškova dobijanja dokaza i korisnosti dobijenih informacija. Međutim, činjenica da je složen ili skup postupak dobijanja dokaza nije sama za sebe valjana osnova za njeno izbjegavanje kada za njega nema drugog izbora. Javni računovođa koristi profesionalne prosudbe i profesionalni skepticizam pri ocjenjivanju količine i kvaliteta dokaza i na taj način njihove dostatnosti i primjerenosti, kako bi potkrijepio svoj izvještaj.

Važnost

47. Važnost je relevantna kada praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) određuje vrste, vremenski raspored i obim postupka prikupljanja dokaza i kada procjenjuje da li su informacije predmeta ispitivanja bez pogrešnih prikazivanja. Kada razmatra važnost, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava i procjenjuje koji faktori mogu uticati na odluke namjeravanih korisnika. Naprimjer, kada određeni kriterij dopušta varijacije u prezentiranju informacija iz predmeta ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra kako korištena prezentacija može uticati na odluke namjeravanih korisnika. Važnost se razmatra u kontekstu količinskih i kvalitativnih faktora, kao što je relativni raspon, sadržaj i razmjer učinka tih faktora na ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja i interese namjeravanih korisnika. Procjena važnosti i relativne važnosti količinskih i kvalitativnih faktora u određenom angažmanu je stvar prosudbe praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).

Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja

48. Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja je rizik da će praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izraziti pogrešan zaključak kada je informacija predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazana.⁹ U angažmanima s izražavanjem razumnog

⁹ (a) to uključuje rizik, u onim angažmanima s direktnim izvještavanjem gdje je informacija o predmetu ispitivanja prezentirana samo u zaključku javnog računovođe, da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) pogrešno zaključi da je predmet ispitivanja u svim značajnim odrednicama u skladu s kriterijem, naprimjer: "Prema našem mišljenju, interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na XYZ kriteriju."

(b) Osim riziku angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) se izlaže i riziku izražavanja pogrešnog zaključka kada informacija predmeta ispitivanja nije značajno pogrešno prikazana, kao i rizicima gubitaka temeljem sudskog spora, negativnog publiciteta i drugih događaja nastalih u vezi s predmetom ispitivanja. Ti rizici nisu dio rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja.

uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) smanjuje rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nizak nivo u datim okolnostima angažmana kako bi stekao razumno uvjerenje kao osnovicu za pozitivan oblik izražavanja svog zaključka. Nivo rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja je viši u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja zbog različitih vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza. Ipak, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza je barem toliko dovoljna da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) stekne smislen nivo uvjerenja kao osnovicu za negativan oblik izražavanja. Da bi bio smislen, nivo uvjerenja koji je stekao praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je onaj za koji je vjerovatnije da podiže povjerenje namjeravanom korisniku u informacije iz premeta ispitivanja na viši nivo od sasvim beznačajnog.

49. Općenito se rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja može prikazati sljedećim sastavnim dijelovima, iako svi ne moraju nužno postojati ili biti važni za sve angažmane s izražavanjem uvjerenja:

- (a) rizik da je informacija iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazana, koji čini:
 - (i) inherentni rizik: podložnost informacije iz predmeta ispitivanja pogrešnom prikazivanju, pod pretpostavkom da ne postoje s njom povezane kontrole; i
 - (ii) kontrolni rizik: rizik da značajno pogrešno prikazivanje koje može nastati neće biti pravovremeno spriječeno ili, otkriveno i ispravljeno, odgovarajućim kontrolama. Kada je kontrolni rizik relevantan za predmet ispitivanja, određeni kontrolni rizik će uvijek postojati zbog inherentnih ograničenja ustroja i djelovanja internih kontrola; i
- (b) rizik neotkrivanja: rizik da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće otkriti značajna pogrešna prikazivanja koja postoje.

Na razmjer u kojem praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra svaki od sastavnih dijelova imaju učinak okolnosti angažmana, naročito vrsta angažmana i da li se obavlja angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Vrste, vremenski raspored i obim postupaka prikupljanja dokaza

50. Vrste, vremenski raspored i obim postupaka prikupljanja dokaza razlikovat će se od angažmana do angažmana. Po teoriji je moguć bezgranični broj kombinacija postupaka prikupljanja dokaza. U praksi je, međutim, teško to priopćiti jasno i nedvosmisleno. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) pokušava navesti ih jasno i

nedvosmisleno te koristi oblik odgovarajući za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja.¹⁰

51. “Razumno uvjerenje” je koncept koji se odnosi na kumuliranje dokaza nužnih praktiku (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) za zaključivanje u vezi s informacijama iz predmeta ispitivanja kao cjeline. Da bi se mogao izraziti zaključak u pozitivnom obliku kako to zahtijeva angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, nužno je da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) prikupi dostatne i primjerene dokaze kao dio ponavljajućeg, sistemskog postupka angažmana koji uključuje:
- (a) sticanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana koji, ovisno o predmetu ispitivanja, uključuju sticanje razumijevanja internih kontrola;
 - (b) temeljeno na tom razumijevanju, procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešno prikazane;
 - (c) reagovanje na procijenjene rizike, uključujući razvijanje sveobuhvatne reakcije na precijenjene rizike i određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obima daljnjih postupaka;
 - (d) obavljanje daljnjih postupaka jasno povezanih s uočenim rizicima, korištenjem kombinacije ispitivanja, promatranja, confirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi daljnji postupci sadrže dokazne postupke uključujući, gdje je primjenjivo, dobijanje potvrđujućih informacija iz izvora neovisnih u odnosu na odgovornu stranku, kao i, ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje efikasnosti djelovanja kontrola i
 - (e) ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti dokaza.
52. “Razumno uvjerenje” je manje od apsolutnog uvjerenja. Snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na nulu je rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano zbog učinaka, naprimjer:
- primjene selektivnog testiranja;
 - inherentnog ograničenja internih kontrola;
 - činjenice da većina dokaza koji su dostupni praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) više stvaraju dojam nego što daju zaključak;
 - korištenja prosuđivanja u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza i stvaranju zaključaka temeljenih na tim dokazima i

¹⁰ Gdje se na informaciju iz predmeta ispitivanja odnose brojne odrednice, mogu se dati odvojeni zaključci za svaku od njih. Iako se svaki od tih zaključaka ne treba odnositi na iste nivoe postupaka prikupljanja dokaza, svaki se zaključak izražava u obliku koji je odgovarajući ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

- u nekim slučajevima, karakteristika predmeta ispitivanja kada se ocjenjuju ili mjere s određenim kriterijem.
53. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva primjenu vještina i tehnika sticanja uvjerenja i prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza kroz ponavljajuće i sistemske postupke angažmana koji uključuju sticanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana. Vrste, vremenski raspored i obim postupaka za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su, međutim, namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Za određene predmete ispitivanja, mogu za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja postojati posebne obavijesti za pružanje uputa za postupke prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza. Naprimjer, Međunarodni standard za uvide 2400, “Angažmani uvida u finansijske izvještaje” uređuje da se dostatni i primjereni dokazi za uvide u finansijske izvještaje dobijaju uglavnom analitičkim postupcima i upitima. Kada nema relevantnih obavijesti, postupci pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ovisit će o okolnostima angažmana, naročito, o predmetu ispitivanja i potrebama namjeravanih korisnika i odgovorne stranke, uključujući i o relevantnim troškovima i vremenu. Ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja postane svjestan problema koji stvara pitanje da li je potrebno značajno mijenjanje informacija iz predmeta ispitivanja, on istražuje problem obavljajući druge postupke koji su dostatni za omogućavanje izvještavanja.

Količina i kvalitet raspoloživih dokaza

54. Na količinu i kvalitet raspoloživih dokaza utiču:
- (a) karakteristike predmeta ispitivanja i informacija iz predmeta ispitivanja. Naprimjer, manje objektivni dokazi se mogu očekivati kada se informacija iz predmeta ispitivanja odnosi na budućnost, a ne na prošlost (vidjeti tačku 32) i
 - (b) okolnosti angažmana različite od karakteristika predmeta ispitivanja, kada ne postoje dokazi za koje bi bilo razborito pretpostaviti da postoje zbog, naprimjer, vremena kad je imenovan praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi), subjektive politike čuvanja dokumenata ili ograničenja koje je nametnula odgovorna osoba.

Uobičajeno će raspoloživi dokazi prije stvarati dojam nego što će davati zaključke.

55. Zaključak bez rezerve nije prikladan ni za jednu vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja u slučaju značajnog ograničenja u djelokrugu rada praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), tj. kada:
- (a) okolnosti onemogućavaju javnom računovođi dobijanje dokaza potrebnih za smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajući nivo; ili

- (b) odgovorna stranka ili stranka koja je angažovala praktikanta nameće ograničenja koja onemogućavaju praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) dobijanje dokaza potrebnih za smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajući nivo.

Izveštaj o uvjerenju

- 56. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) sastavlja pisani izvještaj koji sadrži zaključak kojim izražava uvjerenje stvoreno o informacijama iz predmeta ispitivanja. MRevS-ovi, MSU-ovi i MSIU-ovi određuju osnovne dijelove izvještaja o uvjerenju. Osim toga, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra i druge odgovornosti u vezi s izvještavanjem, uključujući komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje kada je to odgovarajuće.
- 57. U angažmanima temeljenim na tvrdnjama, zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) može se formulirati:
 - (a) u odnosu na tvrdnju odgovorne stranke (naprimjer: “Prema našem mišljenju *tvrdnja odgovorne stranke* da su interne kontrole učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju je iskazana objektivno”; ili
 - (b) direktno u odnosu na predmet ispitivanja (naprimjer, “Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ *kriteriju*”).

U angažmanima s direktnim izvještavanjem, zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se formuliše direktno u odnosu na predmet ispitivanja i kriterij.

- 58. U angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak u pozitivnom obliku, naprimjer: “Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ *kriteriju*”. Razumno uvjerenje podrazumijeva takav oblik izražavanja. Nakon što su obavljene postupci prikupljanja dokaza koji su bili razumni u odnosu na postojeće karakteristike predmeta ispitivanja i druge relevantne okolnosti angažmana opisane u izvještaju o uvjerenju, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je prikupio dostatne i primjerene dokaze za snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nizak nivo.
- 59. U angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak u negativnom obliku, naprimjer: “Temeljem našeg posla opisanog u ovom izvješću, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako interne kontrole nisu učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju”. Takav oblik izražavanja podrazumijeva nivo ograničenog uvjerenja koji je proporcionalan nivou postupaka prikupljanja dokaza u odnosu na

postojeće karakteristike predmeta ispitivanja i druge relevantne okolnosti angažmana opisane u izvještaju o uvjerenju.

60. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne izražava zaključak bez rezerve ni za jednu vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja kada postoje sljedeće okolnosti i po procjeni praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), učinci su, ili mogu biti, značajni:
- (a) postoje ograničenja djelokruga rada javnog računovođe (vidjeti tačku 55). Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili se suzdržava od izražavanja zaključka ovisno o tome koliko je ograničenje značajno ili prožimajuće. U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.
 - (b) u slučajevima gdje se zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) formuliše:
 - (i) u odnosu na tvrdnju odgovorne stranke i ta tvrdnja nije objektivno iskazana, u svim značajnim odrednicama; ili
 - (ii) direktno u odnosu na predmet ispitivanja i kriterij i informacija iz predmeta ispitivanja je značajno pogrešno prikazana¹¹, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući.
 - (c) kada je nakon prihvaćanja angažmana otkriveno da kriterij nije prikladan ili predmet ispitivanja nije primjeren za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi):
 - (i) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak, ovisno o tome koliko je problem značajan i prožimajući, kada je vjerovatno da će neprimjereni kriterij ili neprikladan predmet ispitivanja dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili
 - (ii) izražava zaključak s rezervom ili se suzdržava od izražavanja zaključka, ovisno o tome koliko je problem značajan i prožimajući, u ostalim slučajevima.

U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.

¹¹ U onim angažmanima s direktnim izvještavanjem gdje je informacija o predmetu ispitivanja prezentirana samo u zaključku javnog računovođe i on zaključuje da predmet ispitivanja nije, u svim značajnim odrednicama, u skladu s kriterijem, naprimjer: "Prema našem mišljenju, osim ..., interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju", takav zaključak bi se također smatrao da je s rezervom (ili negativan kada je odgovarajuće).

Neprijmjereno korištenje imena praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi)

61. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je povezan s predmetom ispitivanja kada izvještava o informacijama koje se odnose na taj premet ispitivanja ili odobri korištenje svog imena u profesionalnoj povezanosti s tim predmetom ispitivanja. Ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) nije povezan na taj način, treće stranke ne mogu pretpostaviti njegovu odgovornost. Ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) spozna da stranka neprijmjereno koristi njegovo ime u vezi s predmetom ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zahtijeva od stranke da prestane s tim. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) također razmatra koje dodatne aktivnosti mogu biti potrebne, poput obavještanja svakog poznatog trećeg korisnika o neprijmjerenom korištenju njegovog imena ili traženja pravne pomoći.

Zahtjevi javnog sektora

- 1. Ovaj Okvir je važan svim profesionalnim računovođama u javnom sektoru koji su neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja. Gdje profesionalni računovođe u javnom sektoru nisu neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja, treba da se primijene upute iz fusnote 1.*

Dodatak**Razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja**

U ovom dodatku se ukratko navode razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja razmatrane u Okviru (vidjeti naročito tačke na koje se poziva).

Vrsta angažmana	Cilj	Postupci pribavljanja dokaza¹²	Izveštaj o uvjerenju
Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nizak nivo u okolnostima angažmana, kao osnova za pozitivan oblik izražavanja zaključka javnog računovođe (tačka 11)	Pribavljeni su dostatni i primjereni dokazi kao dio sistemskog postupka koji uključuje: <ul style="list-style-type: none"> •sticanje razumijevanja okolnosti angažmana; •procjenjivanje rizika; •reagovanje na rizike; •obavljanje daljnjih postupaka korištenjem kombinacije ispitivanja, promatranja, confirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi postupci uključuju dokazne postupke, uključujući gdje je primjenjivo, dobijanje potvrđujućih informacija i ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje efikasnosti djelovanja kontrola; i •ocjenjivanje dobijenih dokaza (tačke 51 i 52) 	Opis okolnosti angažmana i pozitivan oblik izražavanja zaključka (tačka 58)
Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljiv nivo u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) (tačka 11)	Pribavljeni su dostatni primjereni dokazi kao dio sistemskog postupka koji uključuje sticanje razumijevanja predmeta ispitivanja i okolnosti angažmana, ali gdje su postupci namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (tačka 53)	Opis okolnosti angažmana i negativni oblik izražavanja zaključka (tačka 58)

¹² Detaljno razmatranje zahtjeva prikupljanja dokaza je moguće samo unutar Međunarodnih standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU) za određene predmete ispitivanja.

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2400

ANGAŽMANI UVIDA U FINANSIJSKE IZVJEŠTAJE

(Na snazi za uvide u finansijske izvještaje za period započet na 15. decembra 2006. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

Tačka

Uvod	1-2
Cilj angažmana s obavljanjem uvida	3
Opća načela angažmana s obavljanjem uvida	4-7
Djelokrug uvida	8
Umjereno uvjerenje	9
Uslovi angažmana	10-12
Planiranje	13-15
Posao koji su obavili drugi	16
Dokumentacija	17
Postupci i dokazi	18-22
Zaključci i izvještavanje	23-28
Dodatak 1: Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u finansijske izvještaje	
Dodatak 2: Prikaz detaljnih postupaka koji se mogu izvoditi tokom uvida u finansijske izvještaje	
Dodatak 3: Oblik pozitivnog izvještaja o uvidu	
Dodatak 4: Oblik izvještaja o uvidu različitog od pozitivnog	

Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2400 “Angažmani uvida u finansijske izvještaje” treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za angažmane uvida.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za angažman uvida (MSU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o profesionalnim odgovornostima profesionalnog računovođe u javnoj praksi, koji nije revizor subjekta, kada preuzme obavezu obavljanja uvida u financijske izvještaje te o obliku i sadržaju izvještaja koje profesionalni računovođa u javnoj praksi izdaje u vezi s takvim uvidom. Profesionalni računovođa u javnoj praksi, koji je revizor subjekta, angažovan kako bi obavio uvid u financijske informacije međuperioda, obavlja takav uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida 2410 "Uvid u financijske informacije međuperioda koje obavlja neovisni revizor subjekta".
2. Ovaj MSU je usmjeren na uvid u financijske izvještaje. Međutim, treba ga primijeniti, prilagođeno već prema tome kako je potrebno u datim okolnostima, i na uvid u ostale financijske informacije. U primjeni ovog MSU-a profesionalnom računovođi u javnoj praksi mogu biti korisne upute sadržane u Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ovima)¹.

Cilj angažmana s obavljanjem uvida

3. **Cilj uvida u financijske izvještaje je omogućiti profesionalnom računovođi u javnoj praksi da navede da li je, temeljem postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi inače bili potrebni pri reviziji, bilo što usmjerilo njegovu pažnju i prouzrokovalo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (negativno uvjerenje).**

Opća načela angažmana s obavljanjem uvida

4. Revizor treba postupati u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (*International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*). Etička načela koja uređuju profesionalne odgovornosti profesionalnog računovođe u javnoj praksi su:
 - a) neovisnost;
 - b) poštenje;
 - c) objektivnost;
 - d) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
 - e) povjerljivost;
 - f) profesionalno ponašanje i
 - g) tehnički standardi.

¹ Tačka 2 ovog MSU-a izmijenjena je u decembru 2007. godine kako bi se pojasnila primjena MSU-ova.

5. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba obavljati uvid u skladu s ovim MSU-om.**
6. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba planirati i obavljati uvid uz primjenu profesionalnog skepticizma, prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.**
7. **Za svrhu izražavanja negativnog uvjerenja u izvještaju o uvidu, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba prikupiti dostatne i primjerene dokaze, prije svega pomoću upita i analitičkih postupaka kako bi mogao stvoriti zaključke.**

Djelokrug uvida

8. Izraz “djelokrug uvida” odnosi se na postupke uvida koji se u datim okolnostima smatraju nužnima za postizanje cilja uvida. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba utvrditi potrebne postupke za obavljanje uvida u finansijske izvještaje uzimajući u obzir zahtjeve ovog MSU-a, odgovarajućih profesionalnih tijela, zakona i regulative, i gdje je primjereno, uslova preuzetog angažmana uvida i zahtjeva izvještavanja.

Umjereno uvjerenje

9. Obavljanje uvida pruža umjeren nivou uvjerenja da informacije podvrgnute uvidu ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja, a što se izražava u obliku negativnog uvjerenja.

Uslovi angažmana

10. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi i klijent treba da dogovore uslove angažmana.** Dogovoreni uslovi moraju se navesti u pismu o preuzimanju angažmana ili u drugom prikladnom obliku kao što je ugovor.
11. Pismo o preuzimanju angažmana pomaže pri planiranju obavljanja uvida. U interesu je i profesionalnog računovođe u javnoj praksi i klijenta da profesionalni računovođa u javnoj praksi dostavi pismo o preuzimanju angažmana dokumentujući ključne uslove imenovanja. Pismo o preuzimanju angažmana potvrđuje da je profesionalni računovođa u javnoj praksi prihvatio imenovanje i pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi s pitanjima kao što su ciljevi i djelokrug angažovanja, raspon odgovornosti profesionalnog računovođe u javnoj praksi i oblik izvještaja koji treba izdati.
12. Pitanja koja treba uključiti u pismo o preuzimanju angažmana uvida obuhvaćaju:
 - cilj usluge koja će se obaviti;
 - odgovornost menadžmenta za finansijske izvještaje;
 - djelokrug uvida, uključujući poziv na MSU-ove (ili odgovarajuće nacionalne standarde ili praksu);

- neograničeni pristup bilo kojim evidencijama, dokumentaciji i drugim traženim informacijama u vezi s uvidom;
- uzorak izvještaja za koji se očekuje da će se izdati;
- činjenicu da se od angažmana ne može očekivati otkrivanje pogrešaka, nezakonitosti i drugih nepravilnosti, naprimjer prevara i utaja koje mogu postojati;
- konstataciju da se revizija neće obavljati i da se revizijsko mišljenje neće izraziti. Kako bi profesionalni računovođa u javnoj praksi istaknuo tu izjavu i izbjegao nesporazum, on može razmotriti potrebu isticanja da obavljanjem uvida neće biti udovoljeni zakonski zahtjevi ili zahtjevi trećih osoba da se obavi revizija.

Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u finansijske izvještaje naveden je u Dodatku 1 ovog MSU-a.

Planiranje

13. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba planirati posao tako da angažman bude obavljen efikasno.**
14. **Tokom planiranja uvida u finansijske izvještaje profesionalni računovođa u javnoj praksi treba steći ili aktualizirati poznavanje poslovanja uključujući i sagledavanje organizacije subjekta, računovodstvenih sistema, značajki poslovanja i vrsta njegove imovine, obaveza, prihoda i rashoda.**
15. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba steći razumijevanje te i druge problematike koja je relevantna za finansijske izvještaje, naprimjer treba poznavati subjektive metode proizvodnje i distribucije, proizvodne linije, poslovne lokacije i povezane stranke. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba steći to razumijevanje kako bi mogao oblikovati odgovarajuće upite i odrediti odgovarajuće postupke, kao i to da bi mogao procijeniti odgovore i druge dobijene informacije.

Posao koji su obavili drugi

16. **Kada se koristi radom što ga je obavio drugi profesionalni računovođa u javnoj praksi ili ekspert, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba se uvjeriti da je njihov rad primjeren svrsi uvida.**

Dokumentacija

17. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba dokumentovati problematiku koja je značajna za pružanje dokaza koji podržavaju izvještaj o uvidu i dokazuju da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om.**

Postupci i dokazi

18. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba primijeniti prosudbu pri određivanju konkretnih vrsta, vremenskog rasporeda i obuhvatnosti postupaka uvida.** Njega će usmjeravati pitanja kao što su:
- svako poznavanje stečeno obavljanjem revizije ili uvida u financijske izvještaje prethodnih perioda;
 - poznavanje poslovanja, uključujući poznavanje računovodstvenih načela i prakse djelatnosti u kojoj posluje subjekt;
 - računovodstveni sistemi subjekta;
 - stepen do kojeg menadžmentova prosudba utiče na pojedinu stavku;
 - važnost transakcija ili stanja računa.
19. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba primjenjivati iste pristupe važnosti kakve bi primijenio i u slučaju kada bi izražavao mišljenje o financijskim izvještajima.** Iako je kod uvida veći rizik nego kod revizije da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno, procjena o tome što je značajno temelji se na procjeni informacija o kojima izvještava profesionalni računovođa u javnoj praksi i potrebama onih koji se žele osloniti na te informacije, a ne na nivou uvjerenja koje se pruža.
20. Postupci uvida u financijske izvještaje obično će uključivati:
- Sticanje razumijevanja poslovanja subjekta i djelatnosti u kojoj posluje;
 - Upute u vezi s računovodstvenim načelima i praksom subjekta;
 - Upute u vezi s postupcima subjekta pri evidentiranju, razvrstavanju, sažimanju transakcija, prikupljanju informacija za objavljivanje u financijskim izvještajima i pripremanju financijskih izvještaja;
 - Upute u vezi sa značajnim tvrdnjama u financijskim izvještajima.
 - Analitičke postupke oblikovane za utvrđivanje međuodnosa stavki i pojedinačnih stavki koji se čine neuobičajenim. Takvi bi postupci uključivali:
 - o usporedbu financijskih izvještaja s izvještajima iz prethodnih perioda;
 - o usporedbu financijskih izvještaja s očekivanim rezultatima i financijskim položajem;
 - o proučavanje odnosa elemenata financijskih izvještaja za koje se očekuje da potvrde predvidiv model temeljen na normama grane djelatnosti ili prethodnim ostvarenjima subjekta.

Tokom primjene ovih postupaka profesionalni računovođa u javnoj praksi će razmatrati pitanja koja su zahtijevala računovodstvena prilagođavanja u prethodnim periodima:

- Upute u vezi s aktivnostima poduzetim na skupštinama dioničara, sastancima upravnog odbora, sastancima komisija upravnog odbora i drugim sjednicama koje mogu uticati na financijske izvještaje;
- Čitanje financijskih izvještaja radi razmatranja, temeljem informacija koje privuku pažnju profesionalnog računovođe u javnoj praksi, da li su financijski izvještaji u skladu s naznačenom računovodstvenom osnovom njihovog sastavljanja;
- Pribavljanje izvještaja od drugih profesionalnih računovođa u javnoj praksi, ako ih ima i ako se smatraju nužnim, koji su bili angažovani u reviziji ili pri uvidu financijskih izvještaja dijelova subjekta.
- Upute upućene osobama odgovornima za financijska i računovodstvena pitanja, naprimjer, o tome:
 - o da li su sve transakcije bile proknjižene;
 - o da li su financijski izvještaji bili sastavljeni u skladu s naznačenom računovodstvenom osnovom;
 - o što se promijenilo u poslovnim aktivnostima subjekta i računovodstvenim načelima i praksi;
 - o problemima koji su se pojavili postavljanjem prethodnih upita i
 - o pribavljanju pisane izjave od menadžmenta kada se smatra primjerenim.

Dodatak 2 ovog MSU-a sadrži popis postupaka koji se često primjenjuju. Popis nije sveobuhvatan, niti mu je namjena da se svi navedeni postupci primijene pri svakom uvidu.

21. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba postaviti upite o događajima nastalim nakon datuma financijskih izvještaja koji mogu zahtijevati prepravljavanje financijskih izvještaja ili objavljivanja u financijskim izvještajima.** Profesionalni računovođa u javnoj praksi nema nikakve odgovornosti za provođenje postupaka kako bi se otkrili događaji nastali poslije datuma izvještaja o uvidu.
22. **Ako profesionalni računovođa u javnoj praksi ima razloga vjerovati da informacije podvrgnute uvidu mogu biti značajno pogrešno prikazane, treba obaviti dodatne ili obuhvatnije postupke koji su nužni kako bi mogao izraziti negativno uvjerenje, ili kako bi mogao potvrditi da je potrebno izdati modificiran izvještaj.**

Zaključci i izvještavanje

23. **Izvještaj o uvidu treba sadržavati jasno napisan iskaz negativnog uvjerenja. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba pregledati i ispitati zaključke stvorene temeljem pribavljenih dokaza koji su osnova za izražavanje negativnog uvjerenja.**
24. **Temeljem obavljenog posla, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba procijeniti ukazuju li bilo koje informacije dobijene tokom uvida na to da finansijski izvještaj ne daje istinit i fer prikaz (ili “nisu fer prikazani, u svim značajnim odrednicama”) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.**
25. **Izvještaj o uvidu u finansijske izvještaje opisuje djelokrug angažmana kako bi omogućilo čitateljima razumijevanje vrste obavljenog posla i pojasnilo da nije bila obavljena revizija i da se stoga ne izražava revizijsko mišljenje.**
26. **Izvještaj o uvidu u finansijske izvještaje treba sadržavati sljedeće osnovne elemente, obično po sljedećem redoslijedu:**
 - (a) **adresa²;**
 - (b) **adresar;**
 - (c) **početni ili uvodni odjeljak, uključujući:**
 - (i) **identifikaciju finansijskih izvještaja o kojima je obavljen uvid i**
 - (ii) **izjavu o odgovornosti menadžmenta subjekta i odgovornosti profesionalnog računovođe u javnoj praksi;**
 - (d) **odjeljak o djelokrugu koji sadrži opis obilježja uvida, uključujući:**
 - (i) **poziv na ovaj MSU primjenjiv na angažmane uvida ili na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu;**
 - (ii) **navod da je uvid ograničen posebno na upite i analitičke postupke i**
 - (iii) **navod da revizija nije obavljena, da provedeni postupci pružaju manje uvjerenje od revizije te da nije izraženo revizijsko mišljenje.**
 - (e) **izjavu negativnog uvjerenja;**
 - (f) **datum izvještaja;**
 - (g) **adresu profesionalnog računovođe u javnoj praksi i**

2 Može biti prikladno rabiti termin “neovisan” u naslovu kako bi se razlikovalo izvještaj profesionalnog računovođe u javnoj praksi od izvještaja koje bi mogli izdati drugi, naprimjer službenici subjekta, ili od izvještaja drugih profesionalnih računovođa u javnoj praksi koji ne moraju poštivati iste etičke zahtjeve kao i neovisni profesionalni računovođe u javnoj praksi.

(h) potpis profesionalnog računovođe u javnoj praksi.

Dodaci 3 i 4 ovog MSU-a sadrže prikaz izvještaja o uvidu.

27. Izvještaj o uvidu treba:

- (a) sadržati izjavu kako profesionalni računovođa u javnoj praksi nije uočio nešto što bi uzrokovalo da vjeruje kako finansijski izvještaji ne pružaju istinit i fer prikaz (ili “nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama”) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (negativno uvjerenje); ili**
- (b) ako je profesionalni računovođa u javnoj praksi uočio neki problem, sadržati opis onoga što narušava istinito i fer prikazivanje (“ili fer prezentiranje, u svim značajnim odrednicama”) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, ako nije neizvedivo, i kvantifikaciju mogućih učinaka ili mogućeg učinka na finansijske izvještaje, i pritom:**
 - (i) izrazi rezervu na dato negativno uvjerenje, ili**
 - (ii) kada je učinak značajan i prožima finansijske izvještaje toliko da profesionalni računovođa u javnoj praksi zaključi kako nije prikladno obrazlagati obmanjujući ili nepotpuni sadržaj finansijskih izvještaja, tada on daje negativnu izjavu da finansijski izvještaji ne pružaju istinit i fer prikaz (ili “ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama”) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; ili**
- (c) ako je bilo značajnijih ograničenja djelokruga, opisuje ograničenja i, alternativno:**
 - (i) izražava rezervu na dato negativno uvjerenje u vezi s mogućim korekcijama finansijskih izvještaja za koje bi se moglo utvrditi, kada ne bi bilo ograničenja, da su nužne; ili**
 - (ii) kada je mogući učinak ograničenja toliko značajan i prožimajući da profesionalni računovođa u javnoj praksi zaključi kako se nikakav nivo uvjerenja ne može pružiti, tada on ne daje nikakvo uvjerenje.**

28. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba datirati izvještaj o uvidu s datumom kada je uvid okončan, što uključuje provedbu postupka u vezi s događajima nastalima do datuma izvještaja. Međutim, budući da je njegova odgovornost izvijestiti o finansijskim izvještajima onakvima kakve je sastavio i predočio menadžment, on ne smije datirati izvještaj o uvidu prije datuma s kojima je menadžment odobrio finansijske izvještaje.

Dodatak 1

Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u finansijske izvještaje

Pismo služi kao uputa u vezi s razmatranjima iznijetima u tački 10 ovog MSU-a i trebat će se modificirati u skladu s konkretnim zahtjevima i okolnostima.

Upravnom odboru (ili odgovarajućem predstavniku visokog nivoa menadžmenta):

Svrha ovog pisma je potvrditi naše razumijevanje uslova i ciljeva našeg angažovanja te naravi i ograničenja usluga koje ćemo pružiti.

Obavit ćemo sljedeće usluge:

Obavit ćemo uvid u bilans ABC društva na 31. decembra 19xx., i uvid u račun dobiti i gubitka te u izvještaj novčanih tokova za godinu koja završava na navedeni datum u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili pozvati se na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjive na uvide). Nećemo obaviti reviziju tih finansijskih izvještaja te usklađeno tome nećemo izraziti revizijsko mišljenje o njima. S tim u skladu očekujemo da ćemo izvijestiti o finansijskim izvještajima kako slijedi. (Vidjeti Dodatak 3 ovog standarda.)

Odgovornost za finansijske izvještaje je, uključujući i za odgovarajuća objavljivanja, na menadžmentu kompanije. To uključuje održavanje odgovarajućih računovodstvenih evidencija i internih kontrola te odabir i primjenu računovodstvenih politika. (Kao dio postupka uvida zahtijevat ćemo pisane izjave od menadžmenta u vezi s tvrdnjama koje se odnose na uvid.³)

Ovo pismo primjenjivat će se u godinama koje slijede, osim ako ne bude opozvano, izmijenjeno ili zamijenjeno (ako je primjenjivo).

Ne može se očekivati da će se našim angažmanom otkriti prevare ili pogreške ili nezakonitosti koje postoje. Međutim, izvijestit ćemo Vas o svakom značajnom slučaju koji uočimo.

Molimo potpišite i dostavite nam kopiju ovog pisma, što će značiti da pristajete na naše angažovanje za uvid u finansijske izvještaje.

XYZ & Co

Potvrđuje u ime društva ABC

(potpis)

Ime, prezime i funkcija

Datum

³ Diskrecijsko je pravo profesionalnog računovođe u javnoj praksi hoće li upotrijebiti ovu rečenicu.

Dodatak 2

Prikaz detaljnih postupaka koji se mogu izvoditi tokom uvida u finansijske izvještaje

1. Prosudbom profesionalnog računovođe u javnoj praksi se određuju postupci upita i analitičkih postupaka koji se izvode tokom obavljanja uvida u finansijske izvještaje. Niže navedeni postupci samo su kao primjer i ne provode se u cijelosti prilikom uvida. Dodatak nije zamišljen kao program ili kontrolna lista obavljanja uvida.

Općenito

2. Razmotriti uslove i djelokrug angažmana s klijentom i s angažovanim timom.
3. Pripremiti pismo o preuzimanju angažmana uvidu, navodeći uslove i djelokrug uključenosti.
4. Steći razumijevanje poslovnih aktivnosti subjekta i sistema evidentiranja finansijskih transakcija i sastavljanja finansijskih izvještaja.
5. Upitati da li su sve finansijske informacije evidentirane:
 - (a) potpuno;
 - (b) pravovremeno i
 - (c) nakon potrebnog odobravanja.
6. Pribaviti bruto bilans i utvrditi da li je u skladu s glavnom knjigom i finansijskim izvještajima.
7. Razmotriti rezultate revizije i uvida obavljenih u prethodnim periodima, uključujući zahtijevana računovodstvena prilagođavanja.
8. Upitati da li je bilo nekih značajnijih promjena kod subjekta u odnosu na prethodnu godinu (na primjer, promjene u vlasništvu ili promjene u strukturi kapitala).
9. Upitati o računovodstvenim politikama i razmotriti da li su:
 - (a) U skladu s lokalnim ili međunarodnim standardima;
 - (b) prikladno primijenjene i
 - (c) dosljedno primijenjene, i ako nisu, razmotriti da li su obavljene promjene svake računovodstvene politike.
10. Čitati zapisnike skupština dioničara, sa sjednica upravnog odbora i drugih odgovarajućih odbora kako bi se ustanovila pitanja koja mogu biti značajna za uvid.
11. Upitati da li su postojale neke aktivnosti pokrenute na skupštini dioničara, na sjednica upravnog odbora i sličnih odbora koje bi mogle uticati na finansijske izvještaje.

12. Upitati o postojanju transakcija s povezanim strankama, kako su takve transakcije iskazane i da li su povezane stranke odgovarajuće objavljene.
13. Upitati o nepredviđenim događajima i čvrsto preuzetim obavezama.
14. Upitati o planovima otuđivanja značajne imovine ili poslovnih segmenata.
15. Pribaviti financijske izvještaje i raspraviti ih s menadžmentom.
16. Razmotriti primjerenost objavljivanja u financijskim izvještajima i njihove prikladnosti u pogledu klasifikacije i predočavanja.
17. Usporediti rezultate prikazane u financijskim izvještajima tekućeg perioda s onim prikazanim u financijskim izvještajima za usporedne prethodne periode i, ako je moguće, s planovima i prognozama.
18. Pribaviti od menadžmenta objašnjenja za svaku neuobičajenu promjenu ili nedosljednost u financijskim izvještajima.
19. Razmotriti učinak bilo koje neispravljene pogreške – pojedinačno i ukupno. Upoznati menadžment s pogreškama i odrediti kako će neispravljene pogreške uticati na izvještaj o uvidu.
20. Razmotriti dobijanje izjava od menadžmenta.

Novac

21. Pribaviti izvode banaka. Raspitati se kod klijenta osoblja o bilo kojoj staroj ili neuobičajenoj stavki koja nije usklađena.
22. Upitati o transferima između računa novca u periodu prije i poslije datuma uvida.
23. Upitati postoje li bilo kakve blokade računa novca.

Potraživanja

24. Upitati o računovodstvenim politikama početnog evidentiranja potraživanja i utvrditi odobravaju li se bilo kakvi popusti na takve transakcije.
25. Pribaviti pregled potraživanja i utvrditi da li je njegov zbir usklađen s bruto bilansom.
26. Pribaviti i razmotriti objašnjenja značajnih odstupanja salda računa u odnosu na prethodne periode ili u odnosu na očekivanja.
27. Pribaviti starosnu strukturu potraživanja od kupaca. Upitati o razlozima neuobičajeno velikih računa, potražnih salda računa ili bilo kakvih drugih neuobičajenih salda te upitati o naplativosti potraživanja.

28. Raspraviti s menadžmentom klasifikaciju potraživanja, uključujući dugoročna salda, neto potražna salda i iznose potraživanja od dioničara, direktora i drugih povezanih stranaka u finansijskim izvještajima.
29. Upitati o metodi identificiranja računa “s usporenom naplatom” i određivanja ispravaka za sumnjiva potraživanja te razmatrati njihovu prikladnost.
30. Upitati da li su potraživanja založena, fakturisana ili diskontirana.
31. Upitati o primijenjenim postupcima kako bi se osiguralo odgovarajuće razgraničenje transakcija prodaje i vraćanja prodate robe.
32. Upitati predstavljaju li računi robu poslanu u konsignaciju i ako je tako, da li su obavljene korekcije radi poništavanja tih transakcija i uključivanja robe u stavku zaliha.
33. Upitati da li su neka velika odobrenja u vezi sa iskazanim prihodom data poslije datuma bilansa i da li su za takve iznose napravljeni ispravci.

Zalihe

34. Pribaviti inventurnu listu i utvrditi da li je:
 - (a) zbir usklađen sa stanjem u bruto bilansu i
 - (b) temeljena na popisu zaliha.
35. Upitati o metodu popisivanja zaliha.
36. Gdje popis nije obavljen na datum bilansa, upitati primjenjuje li se:
 - (a) sistem kontinuiranog popisivanja i obavljaju li se periodične usporedbe sa stvarnim količinama zaliha i
 - (b) sistem integrisanih troškova i da li je on u prošlosti omogućavao dobijanje pouzdanih informacija.
37. Raspraviti o prilagođavanjima izvršenim temeljem posljednje inventure.
38. Upitati o postupcima primjenjivanim u kontroli razgraničenja i praćenja bilo kakvih kretanja zaliha.
39. Upitati o osnovama primijenjenim u procjenjivanju svake kategorije zaliha i naročito u pogledu eliminisanja internog profita. Upitati da li su zalihe procijenjene po trošku nabave ili neto prodajne vrijednosti, ovisno o tome koja je vrijednost manja.
40. Razmotriti dosljednost s kojom se primjenjuju metode vrednovanja zaliha, uključujući elemente kao što su materijal, rad i režija.
41. Usporediti iznose glavnih kategorija zaliha s onima iz prethodnih perioda i s očekivanim za tekući period. Upitati o značajnim promjenama i razlikama.

42. Usporediti obrtaj zaliha s podacima iz prethodnih perioda.
43. Upitati o metodama primijenjenim za utvrđivanje zastarjelih zaliha i zaliha s usporenim obrtajem i da li su takve zalihe iskazane po neto prodajnoj vrijednosti.
44. Upitati da li su neke zalihe primljene u konsignaciju i ako jesu, da li su obavljena prilagođavanja kako bi se takva roba isključila iz zaliha.
45. Upitati da li su neke zalihe pod hipotekom, uskladištene na drugim lokacijama ili su date u konsignaciju drugima te razmotriti da li su takve transakcije primjereno iskazane.

Ulaganja (uključujući pridružene kompanije i utržive vrijednosnice)

46. Pribaviti analitiku ulaganja na datum bilansa i utvrditi da li je usklađena bruto bilansu.
47. Upitati o računovodstvenim politikama primijenjenim na ulaganja.
48. Upitati menadžment o vrijednostima po kojima se iskazuju ulaganja. Razmotriti postoje li bilo kakvi problemi naplativosti.
49. Razmotriti da li su računovodstveno primjereno iskazani dobiti i gubici te dobit od ulaganja.
50. Upitati o podjeli dugoročnih i kratkoročnih ulaganja.

Dugotrajna materijalna imovina i ispravak vrijednosti

51. Pribaviti analitiku dugotrajne materijalne imovine u kojoj se iskazuje nabavna vrijednost (trošak nabave) i kumulirani ispravak vrijednosti te utvrditi slažu li se s bruto bilansom.
52. Upitati o primijenjenim računovodstvenim politikama u vezi s amortizacijom i razlikovanjem između kapitaliziranih izdataka i troškova održavanja. Razmotriti da li je dugotrajna materijalna imovina pretrpjela značajno, trajno smanjenje vrijednosti.
53. Raspraviti s menadžmentom o povećanjima i smanjenjima na računima dugotrajne materijalne imovine i iskazivanju dobitaka i gubitaka od prodaje ili otpisa. Upitali da li su sve takve transakcije bile iskazane.
54. Upitati o dosljednosti metoda ispravka vrijednosti i stopa amortizacije te usporediti obračunati ispravak s podacima prethodnih godina.
55. Upitati postoji li ikakva hipoteka nad dugotrajnom materijalnom imovinom.
56. Raspraviti da li su lizing aranžmani primjereno iskazani u financijskim izvještajima u skladu s važećim računovodstvenim pravilima.

Unaprijed plaćeni troškovi, nematerijalna i ostala imovina

57. Pribaviti analitike u kojima su naznačene naravi tih računa i raspraviti s menadžmentom o njihovoj nadoknadivosti.
58. Upitati o osnovama iskazivanja tih računa i o primijenjenim metodama amortizacije.
59. Usporediti stanje odgovarajućih računa troškova s onima iz prethodnih perioda i razmotriti s menadžmentom značajnija odstupanja.
60. Razmotriti s menadžmentom podjelu na dugoročne i kratkoročne račune.

Obaveze po kreditima

61. Pribaviti od menadžmenta analitiku obaveza po kreditima i utvrditi da li je njen zbir usklađen s bruto bilansom.
62. Upitati postoji li bilo koji kredit gdje menadžment nije ispunio odredbe ugovora o kreditu i, ako takvog ima, raspitati se o menadžmentovim aktivnostima kao i o tome da li su odgovarajuća prilagođavanja izvršena u finansijskim izvještajima.
63. Razmotriti razumnost iskazanih rashoda kamata u odnosu na stanje kredita.
64. Upitati da li su obaveze po kreditima osigurane.
65. Upitati da li su obaveze po kreditima klasifikovane između dugoročnih i kratkoročnih obaveza.

Obaveze iz poslovanja

66. Upitati o računovodstvenim politikama za inicijalno knjiženje obaveza iz poslovanja i ima li poslovni subjekt pravo na neke popuste na takve transakcije.
67. Pribaviti i razmotriti objašnjenja značajnih odstupanja u stanjima računa u odnosu na prethodne periode ili očekivane vrijednosti.
68. Pribaviti analitiku obaveza iz poslovanja i utvrditi da li je zbir usklađen s bruto bilansom.
69. Upitati da li su stanja usklađena s vjerovnikovim iskazima i usporediti sa stanjima prethodnog perioda. Usporediti obrtaj s prethodnim periodima.
70. Razmotriti može li biti značajnih neproknjiženih obaveza.
71. Upitati da li su odvojeno prikazane obaveze prema dioničarima, direktorima i drugim povezanim strankama.

Obračunate obaveze i nepredviđene obaveze

72. Pribaviti analitiku obračunatih obaveza i utvrditi slaže li se zbir s bruto bilansom.

73. Usporediti značajna stanja odgovarajućih računa rashoda sa sličnim računima za prethodne periode.
74. Upitati o odobravanju takvih obračunskih veličina, o uslovima plaćanja, usklađenosti s uslovima, dodatnim jamstvima i klasifikacijama.
75. Upitati o metodu određivanja obračunatih obaveza.
76. Upitati o prirodi iznosa uključenih pod nepredviđene obaveze i preuzete obaveze.
77. Upitati postoji li neka stvarna ili nepredviđena obaveza, a da nije evidentirana na računima. Ako postoji, razmotriti s menadžmentom da li je potrebno izvršiti rezervisanja ili se obrazloženja moraju dati u bilješkama uz finansijske izvještaje.

Porez na dobit i drugi porezi

78. Upitati menadžment postoji li neki slučaj, uključujući i neslaganje s poreznom upravom, što bi moglo imati značajan učinak na obaveze za porez.
79. Razmotriti obaveze za porez u odnosu na dobit subjekta iskazanu za taj period.
80. Raspitati se kod menadžmenta o primjerenosti iskazanih odgođenih i tekućih obaveza za porez, uključujući i o rezervisanjima u vezi s prethodnim periodima.

Naknadni događaji (događaji poslije datuma bilansa)

81. Pribaviti od menadžmenta posljednji privremeni finansijski izvještaj i usporediti ga s finansijskim izvještajem koji je na uvidu, ili s istovrsnim finansijskim izvještajem za usporedivi period iz prethodne godine.
82. Upitati o događajima nakon datuma bilansa koji imaju značajan učinak na finansijske izvještaje koji su na uvidu, a posebno upitati:
 - (a) nije li nastala neka značajna preuzeta obaveza ili neizvjesnost nakon datuma bilansa;
 - (b) nisu li nastale neke značajne promjene u dioničkom kapitalu, dugoročnom dugu ili obrtnom kapitalu do datuma upita i
 - (c) da li su izvršena neka značajna prilagođavanja u periodu između datuma bilansa i datuma upita.

Razmotriti potrebu za prilagođavanjima ili objavljivanjima u finansijskim izvještajima.

83. Pribaviti i pročitati zapisnike skupština dioničara, sa sjednice upravnog odbora i odgovarajućih odbora nakon datuma bilansa.

Parnice

84. Raspitati se kod menadžmenta da li je subjekt izložen bilo kakvoj pravnoj radnji – najavljennoj, neriješenoj ili u toku. Razmotriti njihov učinak na finansijske izvještaje.

Kapital i rezerve

85. Pribaviti i razmotriti analitiku transakcija na računima kapitala i rezervi, uključujući nove emisije, povlačenja i dividende.
86. Upitati postoje li bilo kakva ograničenja u vezi sa zadržanom dobiti ili drugim računima kapitala i rezervi.

Poslovanje

87. Usporediti rezultate s onima iz prethodnih perioda i onima očekivanim za tekući period. Raspraviti s menadžmentom o značajnim odstupanjima.
88. Razmotriti da li je priznavanje važnih prihoda i rashoda obavljeno u odgovarajućem obračunskom periodu.
89. Razmotriti vanredne i neuobičajene stavke.
90. Razmotriti i raspraviti s menadžmentom o odnosu između odgovarajućih stavki na računima prihoda i imovine, njihove logičnosti u kontekstu sličnih odnosa za prethodne periode i drugih informacija raspoloživih revizoru.

Oblik pozitivnog izvještaja o uvidu

IZVJEŠTAJ O UVIDU ZA _____

Obavili smo uvid u priloženi bilans društva ABC na 31. decembra 19xx. i s njim povezani račun dobiti i gubitka te izvještaj o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za ove finansijske izvještaje odgovoran je menadžment društva. Naša je odgovornost izdati izvještaj o tim finansijskim izvještajima temeljem uvida.

Uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili se pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjivu na obavljanje uvida). Taj standard nalaže da planiramo i obavimo uvid kako bismo stekli umjereno uvjerenje o tome da su finansijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Uvid je ograničen uglavnom na postavljanje upita osoblju društva i analitičke postupke primijenjene na finansijske podatke i na taj način pruža manje uvjerenja od revizije. Nismo obavili reviziju I u skladu s tim ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Temeljem našega uvida, ništa nas nije upozoravalo na mogućnost da povjerujemo kako priloženi finansijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (ili nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima.⁴

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA U JAVNOJ PRAKSI

Datum

Adresa

4 Ili navesti mjerodavne nacionalne standarde.

Dodatak 4**Primjeri izvještaja o uvidu različitih od pozitivnih***Rezerva za odstupanja od Međunarodnih računovodstvenih standarda*

IZVJEŠTAJ O UVIDU ZA _____

Obavili smo uvid u priloženi bilans društva ABC na 31. decembra 19xx. i s njim povezani račun dobiti i gubitka te izvještaj o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za ove finansijske izvještaje odgovoran je menadžment društva. Naša je odgovornost izdati izvještaj o tim finansijskim izvještajima temeljem uvida.

Uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili se pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjivu na obavljanje uvida). Taj standard nalaže da planiramo i obavimo uvid kako bismo stekli umjereno uvjerenje o tome da su finansijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Uvid je ograničen uglavnom na postavljanje upita osoblju društva i analitičke postupke primijenjene na finansijske podatke i na taj način pruža manje uvjerenja od revizije. Nismo obavili reviziju i u skladu s tim ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Menadžment nas je izvijestio da su zalihe iskazane po trošku nabave koji je veći od neto prodajne vrijednosti. Menadžmentov obračun, u koji smo obavili uvid, pokazuje kako bi zalihe bile manje za X USD, a neto dobit i dionička glavnica smanjile bi se za X USD da su zalihe bile vrednovane, kako se zahtijeva Međunarodnim računovodstvenim standardima,⁵ po nižoj vrijednosti od troška nabave ili neto prodajne vrijednosti.

Temeljem našega uvida, osim učinka precijenjenosti zaliha iznietog u prethodnom odjeljku, ništa nas nije upozoravalo na to da povjerujemo kako priloženi finansijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (ili nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima⁶.

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA U JAVNOJ PRAKSI

Datum

Adresa

5 Vidjeti fusnotu 4.

6 Vidjeti fusnotu 4.

Negativni izvještaj za odstupanja od Međunarodnih računovodstvenih standarda

IZVJEŠTAJ O UVIDU ZA _____

Obavili smo uvid u priloženi bilans društva ABC na 31. decembra 19xx. i s njim povezani račun dobiti i gubitka te izvještaj o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za ove finansijske izvještaje odgovoran je menadžment društva. Naša je odgovornost izdati izvještaj o tim finansijskim izvještajima.

Uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili se pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjivu na obavljanje uvida). Taj standard nalaže da planiramo i obavimo uvid kako bismo stekli umjereno uvjerenje o tome da su finansijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Uvid je ograničen uglavnom na postavljanje upita osoblju društva i analitičke postupke primijenjene na finansijske podatke i na taj način pruža manje uvjerenja od revizije. Nismo obavili reviziju i usklađeno tome ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Kao što je navedeno u bilješci X, u ovim finansijskim izvještajima ne odražava se konsolidacija finansijskih izvještaja ovisnih društava za koje su ulaganja iskazana po metodi troškova. Prema Međunarodnim računovodstvenim standardima⁷ finansijski izvještaji ovisnih društava treba da se konsoliduju.

Temeljem našega uvida, zbog prožimajućeg učinka pitanja iznietog u prethodnom odjeljku na cjelokupne finansijske izvještaje, priloženi finansijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (ili nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima⁸.

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA U JAVNOJ PRAKSI

Datum

Adresa

7 Vidjeti fusnotu 4.

8 Vidjeti fusnotu 4.

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2410
UVID U FINANSIJSKE INFORMACIJA MEĐUPERIODA KOJEG JE
OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

(Na snazi za uvide u finansijske informacije međuperioda za međuperiode započete
na 15. decembra 2006. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

Tačka	
Uvod	1-3
Opća načela uvida u finansijske informacije međuperioda.....	4-6
Cilj angažmana uvida u finansijske informacije međuperioda	7-9
Dogovaranje uslova angažmana	10-11
Postupci uvida u finansijske informacije međuperioda	12-29
Ocjenjivanje pogrešnog prikazivanja	30-33
Izjave menadžmenta.....	34-35
Revizorova odgovornost za prateće informacije	36-37
Komuniciranje.....	38-42
Izveštavanje o sadržaju, razmjeri i rezultatima uvida u finansijske informacije međuperioda...43-63	
Dokumentacija	64
Datum stupanja na snagu	65
Dodatak 1: Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u finansijske informacije međuperioda	
Dodatak 2: Analitički postupci koje revizor može razmotriti kada obavlja uvid u finansijske informacije međuperioda	
Dodatak 3: Primjer pisma s izjavom menadžmenta	
Dodatak 4: Primjeri izvještaja o uvidu u finansijske informacije međuperioda	
Dodatak 5: Primjeri izvještaja o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog odstupanja od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja	
Dodatak 6: Primjeri izvještaja o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog ograničenja u djelokrugu kojeg nije nametnuo menadžment	
Dodatak 7: Primjeri izvještaja o uvidu s negativnim zaključkom zbog odstupanja od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja	

Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2410 “Uvid u finansijske informacija međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta “ treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga” koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standard za angažmane uvida.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za angažman uvida (MSU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o revizorovim profesionalnim odgovornostima kada revizor preuzme obavezu obavljanja uvida u finansijske informacije međuperioda revizijskog klijenta i o obliku i sadržaju izvještaja. Pojam “revizor” se koristi u ovom MSU-u ne zbog toga što revizor obavlja djelatnost revizije, nego zbog toga što je djelokrug ovog MSU-a ograničen na uvid u finansijske informacije međuperioda koji obavlja neovisni revizor finansijskih izvještaja subjekta.
2. Za svrhu ovog MSU-a, finansijske informacije međuperioda su finansijske informacije koje su pripremljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja¹ i sadrže ili potpuni ili skraćeni skup finansijskih izvještaja za period koji je kraći od subjektove poslovne godine.
3. **Revizor koji je angažovan kako bi obavio uvid u finansijske informacije međuperioda treba obaviti uvid u skladu s ovim MSU-om.** Kroz obavljanje revizije godišnjih finansijskih izvještaja revizor stiče razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući o njegovim internim kontrolama. Kada je revizor angažovan za obavljanje uvida u finansijske informacije, to se razumijevanje ažurira pomoću upita koji se postavljaju tokom uvida i pomaže revizoru u usmjeravanju upita koje treba postaviti i analitičkih i drugih postupaka koje treba primijeniti. Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je angažovan kako bi obavio uvid u finansijske informacije međuperioda, a koji nije subjektov revizor, obavlja uvid u skladu s MSU-om 2400 “Angažmani uvida u finansijske izvještaje”. Pošto profesionalni računovođa u javnoj praksi uobičajeno nema isto razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i o njegovim internim kontrolama, kao revizor subjekta, to profesionalni računovođa u javnoj praksi treba obaviti različite upite i postupke da bi postigao cilj uvida.
- 3a. Ovaj MSU je usmjeren na uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg obavlja subjektov revizor. Međutim, treba ga primijeniti, uz prilagođavanja koja su nužna u datim okolnostima, kada subjektov revizor preuzme angažman uvida u historijske finansijske informacije koje nisu finansijske informacije međuperioda nekog klijenta revizije*.

Opća načela uvida u finansijske informacije međuperioda

4. **Revizor treba poštivati etičke zahtjeve relevantne za reviziju godišnjih finansijskih izvještaja subjekta.** Ti etički zahtjevi usmjeravaju profesionalne odgovornosti u sljedećim područjima: neovisnost, poštenje, objektivnost, profesionalna kompetentnost i dužna pažnja, povjerljivost, profesionalno ponašanje i tehničke standarde.

1 Na primjer, Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde.

* Tačka 3a i fusnota 4 su bile ubačene u ovaj MSU u decembru 2007.godine kako bi se pojasnila primjena MSU-a.

5. **Revizor treba primijeniti postupke kontrole kvaliteta koji su primjenjivi na pojedinačni angažman.** Elementi kontrola kvaliteta koji su relevantni za pojedinačni angažman uključuju odgovornosti vodstva za kvalitet angažmana, etičke zahtjeve, prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, dodjeljivanje tima koji će obaviti angažman, obavljanje angažmana i monitoring.
6. **Revizor treba planirati i obaviti uvid uz primjenu profesionalnog skepticizma, prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje imaju za posljedicu da je potrebno značajno prepravljavanje finansijskih informacija međuperioda kako bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.** Pristup s profesionalnim skepticizmom znači da revizor kritički procjenjuje, uz preispitivanje, valjanost dobijenih dokaza i oprezan je spram dokaza koji su kontradiktorni ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili izjava subjekto-
vog menadžmenta.

Cilj angažmana uvida u finansijske informacije međuperioda

7. Cilj uvida u finansijske informacije međuperioda je omogućiti revizoru da, na temelju uvida, izrazi zaključak o tome da li je bilo što usmjerilo njegovu pažnju i prouzrokovalo da povjeruje kako finansijske informacije međuperioda nisu sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Revizor postavlja upite i obavlja analitičke i druge postupke uvida kako bi smanjio na umjeren nivo rizik izražavanja nekog neodgovarajućeg zaključka kada su finansijske informacije međuperioda značajno pogrešno prikazane.
8. Cilj uvida u finansijske informacije međuperioda značajno se razlikuje od onoga kojeg ima neka revizija koja se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Uvid u finansijske informacije međuperioda ne osigurava osnovu za izražavanje mišljenja o tome da li finansijske informacije pružaju istinit i fer prikaz, ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
9. Uvid, za razliku od revizije, nije zamišljen da osigura razumno uvjerenje o tome da su finansijske informacije bez značajnog pogrešnog prikazivanja. Uvid se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku te od primjene analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid može skrenuti pažnju revizoru na značajna pitanja koja utiču na finansijske informacije međuperioda, ali ne osigurava sve dokaze koji bi se zahtijevali u slučaju revizije.

Dogovaranje uslova angažmana

10. Revizor i klijent treba da dogovore uslove angažmana.

11. Dogovoreni uslovi se uobičajeno evidentiraju u pismu o preuzimanju angažmana uvida. Takvo komuniciranje pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi sa sadržajem an-

gažmana, a naročito ciljem i djelokrugom angažmana, menadžmentovim odgovornostima, razmjerom revizorove odgovornosti, uvjerenjem koje će se dobiti te sadržajem i oblikom izvještaja. Komuniciranje uobičajeno obuhvaća sljedeća pitanja:

- Cilj uvida u finansijske informacije međuperioda.
- Djelokrug uvida.
- Menadžmentova odgovornost za finansijske informacije međuperioda.
- Menadžmentova odgovornost za ustanovljavanje i održavanje efikasnih internih kontrola relevantnih za pripremanje finansijskih informacija međuperioda.
- Menadžmentova odgovornost za osiguravanje dostupnosti revizoru svih finansijskih evidencija i s tim povezanih informacija.
- Menadžmentov pristanak davanja pisanih izvjava revizoru kako bi se potkrijepile usmene izvjave date tokom uvida, kao i podnesci koji su implicitno sadržani u subjektivim evidencijama.
- Anticipirani oblik i sadržaj izvještaja kojeg treba izdati, uključujući identitet onoga na koga će se nasloviti izvještaj.
- Menadžmentov pristanak da gdje neki dokument, koji sadrži finansijsku informaciju međuperioda, navodi da je subjektov revizor bio obavio uvid u finansijske informacije međuperioda, izvještaj o uvidu će se također uključiti u dokument.

Primjer pisma o preuzimanju angažmana je sadržan u Dodatku 1 ovog MSU-a. Uslovi angažmana uvida u finansijske informacije međuperioda mogu se kombinovati s uslovima preuzimanja revizije godišnjih finansijskih izvještaja.

Postupci uvida u finansijske informacije međuperioda

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola

12. Revizor treba steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, jer je to u vezi i s pripremanjem godišnjih finansijskih informacija i finansijskih informacija međuperioda, koje je dostatno za planiranje i obavljanje angažmana tako da može:

- (a) prepoznati vrste mogućih pogrešnih prikazivanja i sagledati vjerovatnost njihovog nastanka i**
- (b) odabrati upite, analitičke i druge postupke uvida koji će osigurati revizoru osnovicu za izvještavanje o tome da li je nešto skrenulo revizorovu pažnju što uzrokuje da vjeruje kako finansijske informacije međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.**

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

13. Kao što se zahtijeva MRevS-om 315, “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom sticanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”, revizor koji je revidirao subjektive finansijske izvještaje za jedno ili više godišnjih perioda stekao je razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, koje je dostatno za obavljanje revizije pošto se odnosi na pripremanje godišnjih finansijskih informacija. U planiranju uvida u finansijske informacije međuperioda, revizor ažurira to razumijevanje. Revizor također stiče dostatno razumijevanje internih kontrola o tome kako se one odnose na pripremanje finansijskih informacija međuperioda pošto se ono može razlikovati od internih kontrola povezanih s pripremanjem godišnjih finansijskih informacija.
14. Revizor koristi razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, kako bi odredio upite koje treba postaviti te analitičke i druge postupke uvida koje treba primijeniti da bi prepoznao određene događaje, transakcije ili tvrdnje na koje može usmjeriti upite ili primijeniti analitičke i druge postupke uvida.
15. Postupci koje obavlja revizor kako bi ažurirao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, uobičajeno uključuje sljedeće:
 - čitanje dokumentacije, u razmjeri u kojoj je nužno, revizija prethodnih godina i uvida prethodnih međuperioda u odnosu na tekuću godinu i usporedne međuperiode, kako bi to omogućilo revizoru da prepozna pitanja koja mogu uticati na finansijske informacije tekućeg međuperioda;
 - razmatranje svakog značajnog rizika, uključujući rizik da menadžment zaobiđe kontrole, koji je uočen u reviziji finansijskih izvještaja prethodne godine;
 - čitanje najnovijih godišnjih finansijskih informacija i usporedivih finansijskih informacija međuperioda za prethodni period;
 - razmatranje važnosti uz povezivanje na primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja pošto se to odnosi na finansijske informacije međuperioda kako bi se pomoglo u određivanju vrsta i obima postupaka koje treba obaviti i u ocjenjivanju učinaka pogrešaka;
 - razmatranje sadržaja svakog ispravljenog pogrešnog prikazivanja i otkrivenog neispravljenog beznačajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izvještajima prethodne godine;
 - razmatranje značajnih finansijskih, računovodstvenih i izvještajnih pitanja koja mogu biti od trajnije važnosti kao što su značajni nedostaci u internim kontrolama;
 - razmatranje rezultata nekih revizijskih postupaka obavljenih u vezi s finansijskim izvještajima tekuće godine;
 - razmatranje rezultata nekih obavljenih internih revizija i naknadnih aktivnosti koje je poduzeo menadžment;

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

- postavljanje upita menadžmentu o rezultatima menadžmentove procjene rizika da finansijske informacije međuperioda mogu biti značajno pogrešno prikazane kao posljedica prevare;
 - postavljanje upita menadžmentu o učincima promjena u subjektivim poslovnim aktivnostima;
 - postavljanje upita menadžmentu o značajnim promjenama u internim kontrolama i mogućim učincima tih promjena na pripremanje finansijskih informacija međuperioda.
 - postavljanje upita menadžmentu o postupku kojim su bile pripremljene finansijske informacije međuperioda i pouzdanosti potkrepljujućih računovodstvenih evidencija s kojima se finansijske informacije međuperioda usklađuju ili potvrđuju.
16. Revizor određuje vrste postupaka uvida koje treba obaviti za komponente grupe, ako postoje, i, gdje je primjenjivo, komunicirati o tim pitanjima s drugim revizorima uključenim u uvid. Faktori koje treba razmotriti uključuju važnost finansijskih informacija međuperioda komponenti grupe i rizik njihovog pogrešnog prikazivanja i revizorovo razumijevanje razmjere u kojoj su interne kontrole nad pripremanjem takvih informacija centralizovane ili decentralizovane.
17. **Kako bi planirao i obavio uvid u finansijske informacije međuperioda, nedavno imenovani revizor koji još nije obavio reviziju godišnjih finansijskih izvještaja u skladu s MRevS-ima, treba steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, pošto se ono odnosi i na pripremanje godišnjih finansijskih informacija i na pripremanje finansijskih informacija međuperioda.**
18. To razumijevanje omogućava revizoru da u obavljanju uvida u finansijske informacije međuperioda u skladu s ovim MSU-om usmjeri upite koje postavlja te analitičke i druge postupke uvida koje primjenjuje. Kao dio sticanja tog razumijevanja, revizor uobičajeno postavlja upite revizoru prethodniku i, gdje je izvodivo, pregledava dokumentaciju revizora prethodnika za prethodnu godišnju reviziju i za bilo koji međuperiod u tekućoj godini za koji je revizor prethodnik bio obavio uvid. U obavljanju toga, revizor razmatra sadržaj svih ispravljenih pogrešnih prikazivanja i svih neispravljenih pogrešnih prikazivanja koje je ustanovio revizor prethodnik, sve značajne rizike, uključujući i rizik da menadžment zaobilazi kontrole, te značajna računovodstvena i izvještajna pitanja koja mogu biti od trajnije važnosti, kao što su nedostaci u internim kontrolama.

Upiti, analitički i drugi postupci uvida

19. **Revizor treba postaviti upite, prvenstveno osobama odgovornim za finansijska i računovodstvena pitanja, te obaviti analitičke i druge postupke uvida kako bi omogućili revizoru zaključiti da li je, na osnovu obavljenih postupaka, nešto skrenulo pažnju revizoru što uzrokuje da revizor vjeruje kako finansijske informacije**

međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

20. Uvid redovno ne zahtijeva testove računovodstvenih evidencija pomoću provjere, promatranja ili potvrđivanja. Postupci za obavljanje uvida u finansijske informacije međuperioda su uobičajeno ograničeni na postavljanje upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijska i računovodstvena pitanja, te primjenjivanje analitičkih i drugih postupaka uvida, radije nego na dobijanje potvrđujućih informacija u vezi sa značajnim računovodstvenim pitanjima povezanim s finansijskim informacijama međuperioda. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih kontrola, rezultati procjena rizika povezanih s prethodnom revizijom i revizorovo sagledavanje važnosti u kontekstu kako je to povezano s finansijskim informacijama međuperioda, utiče na sadržaj i obim postavljenih upita te primijenjenih analitičkih i drugih postupaka uvida.
21. Revizor uobičajeno provodi sljedeće postupke:
- Čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje i drugih odgovarajućih odbora kako bi se uočila pitanja koja mogu uticati na finansijske informacije međuperioda i postavljanje upita o pitanjima koja su razmatrana na sjednicama za koje nisu raspoloživi zapisnici, a koja mogu uticati na finansijske informacije međuperioda.
 - Sagledavanje učinka, ako ga ima, pitanja koja su uzrokovala modificiranje revizijskog izvještaja ili izvještaja o uvidu, računovodstvenih prepravljavanja ili neprepravljanih pogrešnih prikazivanja iz vremena ranije revizije ili uvida.
 - Komuniciranje, gdje je odgovarajuće, s drugim revizorima koji obavljaju uvid u finansijske informacije međuperioda za značajne komponente grupe u kojoj je izvještajni subjekt.
 - Postavljanje upita menadžmentu odgovornom za finansijska i računovodstvena pitanja i drugih, kako je odgovarajuće, o sljedećem:
 - o da li su finansijske informacije međuperioda bile pripremljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
 - o da li je bilo nekih promjena u računovodstvenim načelima ili metodama njihovog primjenjivanja;
 - o da li su neke nove transakcije uslovile primjenu novih računovodstvenih načela;
 - o sadrže li finansijske informacije međuperioda neko znano neispravljeno pogrešno prikazivanje;

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

- o o neuobičajenoj ili složenoj situaciji koja je mogla uticati na finansijske informacije međuperioda, kao što je poslovno spajanje ili otuđivanje segmenta poslovanja;
 - o o značajnim pretpostavkama koje su relevantne za mjerenje ili objavljivanje fer vrijednosti i menadžmentovu namjeru i mogućnost da provede određeni pravac djelovanja u ime subjekta;
 - o da li su transakcije s povezanim strankama bile primjereno obračunate i objavljene u finansijskim informacijama međuperioda;
 - o o značajnim promjenama u čvrsto preuzetim obavezama i ugovorenim obavezama;
 - o o značajnim promjenama u mogućim obavezama, uključujući i o parnicama i sudskim sporovima;
 - o o poštivanju klauzula iz ugovora s vjerovnicima;
 - o o pitanjima koja su iskrsla tokom primjenjivanja postupaka uvida;
 - o o značajnim transakcijama nastalih u nekoliko posljednjih dana međuperioda ili u prvih nekoliko dana u sljedećem međuperiodu.
 - o o saznanju o bilo kojoj prevari ili sumnji na prevaru koja ima učinka na subjekt i uključuje:
 - menadžment;
 - zaposlenike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
 - ostale, gdje prevara može imati značajan učinak na finansijske informacije međuperioda.
 - o o saznanju o bilo kojim tvrdnjama koje su priopćili zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili drugi o postojanju prevare ili sumnji da ona postoji, a koja može uticati na subjektove finansijske informacije međuperioda;
 - o o saznanju o bilo kojoj stvarnoj ili mogućoj neusklađenosti sa zakonima ili regulativama koja može imati značajan učinak na finansijske informacije međuperioda;
- primjenjivanje analitičkih postupaka na finansijske informacije međuperioda oblikovane kako bi se otkrili međuodnosi i pojedinačne stavke koje se čine neuobičajenim i koje mogu odražavati značajna pogrešna prikazivanja u finansijskim informacijama međuperioda. Analitički postupci mogu uključiti analize pokazatelja i statističke tehnike kao što su analize trenda ili analize regresije i mogu se

obavljati ručno ili uz korištenje računarom potpomognutih tehnika. Dodatak 2 u ovom MSU-u sadrži primjere analitičkih postupaka koje revizor može razmotriti kada obavlja uvid u finansijske informacije međuperioda;

- Čitanje finansijskih informacija međuperioda i sagledavanje da li je nešto skrenulo revizorovu pažnju što uzrokuje da vjeruje kako finansijske informacije međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
22. Revizor može obaviti mnoge postupke uvida prije ili istovremeno sa subjektivim pripremanjem finansijskih informacija međuperioda. Naprimjer, može biti izvodivo da ažurira razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, te započne čitanje primjenjivih zapisnika prije kraja međuperioda. Obavljanje nekog postupaka uvida ranije u međuperiodu također omogućuje ranije uočavanje i sagledavanje značajnih računovodstvenih pitanja koja utiču na finansijske informacije međuperioda.
 23. Revizor koji obavlja uvid u finansijske informacije međuperioda je također angažovan i za obavljanje revizije godišnjih finansijskih izvještaja subjekta. Zbog efikasnosti i pogodnosti, revizor može odlučiti obaviti određene revizijske postupke istovremeno s uvidom u finansijske informacije međuperioda. Naprimjer, informacije dobijene čitanjem zapisnika sa sjednica odbora direktora u vezi s uvidom u finansijske informacije međuperioda mogu se također koristiti za godišnju reviziju. Revizor može također odlučiti da obavi, u vrijeme uvida u finansijske informacije međuperioda, revizijske postupke koje bi bilo potrebno obaviti za svrhu revizije godišnjih finansijskih izvještaja, kao što je naprimjer obavljanje revizijskih postupaka za značajne ili neuobičajene transakcije nastale tokom perioda, kao što su poslovna spajanja, restrukturiranja ili značajne transakcije vezane uz prihode.
 24. Uvid u finansijske informacije međuperioda uobičajeno ne zahtijeva potvrđivanje upita o sudskim sporovima ili parnicama. Stoga, uobičajeno nije potrebno poslati dopis s upitima subjektivom odvjetniku. Izravno komuniciranje sa subjektivim odvjetnikom u vezi sa sudskim sporovima ili parnicama može, međutim, biti primjereno ako neko pitanje skrene pažnju revizoru koje uzrokuje da revizor sebi postavlja pitanje o tome nisu li finansijske informacije međuperioda pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja i revizor vjeruje da subjektiv odvjetnik može imati relevantne informacije.
 25. Revizor treba dobiti dokaze da su finansijske informacije međuperioda usklađene ili se slažu s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama. Revizor može dobiti dokaze da su finansijske informacije međuperioda usklađene ili se slažu s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama izborom finansijske informacije međuperioda i praćenjem njene zastupljenosti u:

- (a) računovodstvenim evidencijama, kao što je glavna knjiga, ili konsolidacijskom tabelom koja je usklađena ili se slaže s računovodstvenim evidencijama i
 - (b) drugim potkrepljujućim podacima u subjektivim evidencijama kako je potrebno.
26. **Revizor treba upitati da li je menadžment prepoznao sve događaje nastale do datuma izvještaja o uvidu koji mogu zahtijevati prepravljavanje finansijskih informacija međuperioda ili objavljivanje u njima.** Nije potrebno da revizor obavi druge postupke radi otkrivanja događaja nastalih nakon datuma izvještaja o uvidu.
27. **Revizor treba upitati da li je menadžment promijenio svoju procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s poslovanjem po temeljnoj računovodstvenoj pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja. Kada, kao posljedica tog upita ili drugih postupaka uvida, revizor postane svjestan događaja ili uslova koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu o subjektovoj sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor treba:**
- (a) **upitati menadžment o njihovim planovima za buduće aktivnosti temeljene na procjeni vremenske neograničenosti poslovanja, izvedivosti tih planova i o tome da li menadžment vjeruje da će ishod tih planova poboljšati situaciju i**
 - (b) **razmotriti primjerenost objavljivanja o tim pitanjima u finansijskim informacijama međuperioda.**
28. Događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu o subjektovoj sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem mogu postojati na datum godišnjih finansijskih izvještaja ili se mogu uočiti kao posljedica propitkivanja menadžmenta ili u toku obavljanja drugih postupaka uvida. Kada revizor uoči takve događaje ili okolnosti, revizor postavlja upite menadžmentu o njihovim planovima za buduće aktivnosti, kao što su planovi prodaje imovine, posuđivanja novca ili restrukturiranja duga, smanjivanja ili odlaganja rashoda ili povećanja kapitala. Revizor također postavlja upite o izvedivosti menadžmentovih planova i o tome da li menadžment vjeruje da će ishod tih planova poboljšati situaciju. Međutim, uobičajeno nije nužno da revizor potvrdi izvedivost menadžmentovih planova kao i hoće li ishod tih planova poboljšati situaciju.
29. **Kada neko pitanje skrene pažnju revizoru tako da uzrokuje da se revizor zapita da li su potrebna značajna ispravljanja finansijskih informacija međuperioda kako bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor treba postaviti dodatne upite ili obaviti druge postupke koji bi mu omogućili da izrazi zaključak u izvještaju o uvidu.** Naprimjer, ako revizorovi postupci uvida dovedu do toga da se revizor zapita da li je značajna transakcija prodaje evidentirana u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, obavlja dodatne postupke dostatne za rješavanje njegove dvojbe,

kao što je raspravljanje uslova transakcije s osobljem iz marketinga koje je na višem hijerarhijskom položaju i računovodstvenim osobljem ili kao što je čitanje ugovora o prodaji.

Ocjenjivanje pogrešnog prikazivanja

30. **Revizor treba ocijeniti, pojedinačno i u zbiru, da li su pogrešna prikazivanja koje je uočio revizor značajna za finansijske informacije međuperioda.**
31. Uvid u finansijske informacije međuperioda, za razliku od nekog revizijskog angažmana, nije oblikovan za dobijanje razumnog uvjerenja da su finansijske informacije međuperioda bez značajnog pogrešnog prikazivanja. Međutim, pogrešna prikazivanja koja revizor uoči, uključujući i neodgovarajuća objavljivanja, ocjenjuju se pojedinačno i u zbiru kako bi se utvrdilo da li su potrebna značajna ispravljanja finansijskih informacija međuperioda da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
32. Revizor koristi profesionalnu prosudbu pri ocjenjivanju važnosti svakog pogrešnog prikazivanja kojeg subjekt nije ispravio. Revizor razmatra pitanja kao što su sadržaj, uzrok i iznos pogrešnog prikazivanja, da li je ono nastalo u prethodnoj godini ili međuperiodu tekuće godine te potencijalni učinak pogrešnog prikazivanja na budući međuperiod ili budući godišnji period.
33. Revizor može odrediti iznos ispod kojeg pogreške ne treba zbrajati, jer revizor očekuje da zbrajanje takvih iznosa načisto ne bi imalo značajan učinak na finansijske informacije međuperioda. Pri tom određivanju revizor sagledava činjenicu da utvrđivanje važnosti uključuje kvantitativne kao i kvalitativne aspekte te da pogrešno prikazivanje relativno malog iznosa može ipak imati značajan učinak na finansijske informacije međuperioda.

Izjave menadžmenta

34. **Revizor treba dobiti pisanu izjavu od menadžmenta da:**
- (a) **menadžment potvrđuje svoju odgovornost za oblikovanje i implementiranje internih kontrola radi sprečavanja i otkrivanja prevara i pogrešaka;**
 - (b) **su finansijske informacije međuperioda pripremljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;**
 - (c) **menadžment vjeruje da je beznačajan, i pojedinačno i u zbiru, učinak na finansijske informacije međuperioda, promatrane kao cjelina, onih neispravljenih pogrešnih prikazivanja koja je revizor zbrojio tokom obavljanja uvida. Sažetak takvih stavki se uključuje u pisanu izjavu ili joj se prilaže;**
 - (d) **menadžment je otkrio revizoru sve značajne činjenice u vezi s prevarama ili sumnjama na prevare poznate menadžmentu koje mogu uticati na subjekt;**

- (e) **menadžment je otkrio revizoru rezultate svoje procjene rizika da finansijske informacije međuperioda mogu biti značajno pogrešno prikazane kao posljedica prevare;²**
 - (f) **menadžment je otkrio revizoru sve znane stvarne ili moguće neusklađenosti sa zakonima i regulativama čije učinke treba razmotriti pri pripremanju finansijskih informacija međuperioda i**
 - (g) **menadžment je otkrio revizoru sve značajne događaje koji su nastali nakon datuma bilansa i do datuma izvještaja o uvidu koji mogu zahtijevati prepravljjanje finansijskih informacija međuperioda ili objavljivanje u njima.**
35. Revizor pribavlja dodatne izjave, kako je primjereno, povezane s pitanjima specifičnim za subjektovo poslovanje ili njegovu djelatnost. Primjer pisma s izjavom menadžmenta prikazan je u Dodatku 3 ovog MSU-a.

Revizorova odgovornost za prateće informacije

36. **Revizor treba čitati ostale informacije koje prate finansijske informacije međuperioda kako bi razmotrio da li je neka takva informacija značajno nedosljedna finansijskim informacijama međuperioda.** Ako revizor prepozna značajnu nedosljednost, revizor razmatra treba li izmijeniti finansijske informacije međuperioda ili ostale informacije. Ako je izmjena potrebna u finansijskim informacijama međuperioda i menadžment odbije napraviti izmjenu, revizor razmatra posljedice toga na izvještaj o uvidu. Ako je izmjena potrebna u ostalim informacijama i menadžment odbije napraviti izmjenu, revizor razmatra uključivanje u izvještaj o uvidu dodatne tačke koja opisuje značajnu nedosljednost ili poduzimanje drugih aktivnosti, kao što je zadržavanje izdavanja izvještaja o uvidu ili povlačenje iz angažmana. Naprimjer, menadžment može prezentirati alternativni način mjerenja zarada koji pozitivnije prikazuje finansijsku uspješnost od one u finansijskim informacijama međuperioda, dati takvom alternativnom mjerenju prekomjernu važnost, ne definisati ga na jasan način ili ne dati pregledno usklađivanje s finansijskim informacijama međuperioda tako da prezentacija alternativnog mjerenja stvara pomutnju i potencijalno dovodi u zabludu.
37. **Ako revizor uoči pitanje koje uzrokuje da vjeruje da ostale informacije pokazuju da uključuju značajno pogrešno prikazivanje činjenica, revizor treba raspraviti to pitanje s menadžmentom subjekta.** Dok čita ostale informacije u svrhu otkrivanja značajnih nedosljednosti, revizor može uočiti očito značajno pogrešno prikazivanje činjenica (tj. informacija, nepovezanih s pitanjima koja se pojavljuju u finansijskim

2 Tačka 35 MRevS-a 240, "Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja" objašnjava da se sadržaj, obim i učestalost takve procjene razlikuje od subjekta do subjekta i da menadžment može obaviti detaljnu procjenu na godišnjoj osnovi ili kao dio trajnog monitoringa. U skladu s tim, ova izjava, ukoliko se odnosi na finansijske informacije međuperioda, oblikuje se prema subjektivim specifičnim okolnostima.

informacijama međuperioda, koje su netačno navedene ili prezentirane). Kada raspravlja pitanje s menadžmentom subjekta, revizor razmatra valjanost drugih informacija i menadžmentovih odgovora na revizorove upite, kao i da li postoje opravdane razlike u prosudbi ili mišljenju i treba li zahtijevati od menadžmenta da se savjetuje s kvalifikovanom trećom strankom kako bi razriješili očito pogrešno prikazivanje činjenica. Ako je potrebna izmjena da bi se ispravilo pogrešno prikazivanje činjenica i menadžment odbije obaviti izmjenu, revizor razmatra poduzimanje daljnje aktivnosti prema potrebi, kao što je obavještanje onih koji su zaduženi za upravljanje i dobijanje pravnog savjeta.

Komuniciranje

38. **Kada kao posljedicu obavljanja uvida u finansijske informacije međuperioda revizor uoči pitanje koje uzrokuje da revizor vjeruje kako je nužno napraviti značajna prepravljavanja finansijskih informacija međuperioda da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor treba komunicirati o tom pitanju čim je to izvodivo s odgovarajućim nivoom menadžmenta.**
39. **Kada, po revizorovoj prosudbi, menadžment nije reagovao primjereno u razumnom roku, revizor treba informisati one koji su zaduženi za upravljanje.** Komuniciranje se obavlja čim je izvodivo, bilo usmeno bilo u pisanom obliku. Na revizorovu odluku o tome hoće li komunicirati usmeno ili u pisanom obliku utiču faktori kao što su sadržaj, osjetljivost i važnost pitanja te izbor momenta za takvo komuniciranje. Ako se informacije komuniciraju usmeno, revizor dokumentuje to komuniciranje.
40. **Kada, po revizorovoj prosudbi, oni koji su zaduženi za upravljanje nisu reagovali primjereno u razumnom roku, revizor treba razmotriti:**
 - (a) **hoće li modificirati izvještaj; ili**
 - (b) **mogućnost povlačenja iz angažmana i**
 - (c) **mogućnost odustajanja od imenovanja za reviziju godišnjih finansijskih izvještaja.**
41. **Kada kao posljedicu obavljanja uvida u finansijske informacije međuperioda, revizor uoči pitanje koje uzrokuje da revizor vjeruje kako postoji prevara ili subjektova neusklađenost sa zakonima i regulativama, revizor treba komunicirati o tom pitanju čim je to izvodivo s odgovarajućim nivoom menadžmenta.** Na određivanje o tome koji je nivo menadžmenta odgovarajući utiče vjerovatnost postojanja tajnog sporazuma ili uključenost člana menadžmenta.

Revizor također razmatra potrebu izvještavanja o tim pitanjima onih koji su zaduženi za upravljanje i razmatra posljedice koje imaju za uvid.

42. **Revizor treba komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima relevantnim za upravljanje koja iskrsnu obavljanjem uvida u financijske informacije međuperioda.** Kao posljedicu obavljanja uvida u financijske informacije međuperioda, revizor može uočiti pitanja koja su po njegovom mišljenju i važna i relevantna, za nadziranje financijskog izvještavanja i postupka objavljivanja informacija, onima koji su zaduženi za upravljanje. Revizor komunicira o takvim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Izvještavanje o sadržaju, razmjeri i rezultatima uvida u financijske informacije međuperioda

43. **Revizor treba izdati pisani izvještaj koji sadrži sljedeće:**
- (a) **odgovarajuća adresa;**
 - (b) **adresat, kako se zahtijeva u datim okolnostima angažmana;**
 - (c) **identifikacija financijskih informacija međuperioda za koje je obavljen uvid, uključujući i naziv svakog izvještaja sadržanog u cjelovitom ili sažetom skupu financijskih izvještaja te datum i period obuhvaćeno financijskim informacijama međuperioda;**
 - (d) **ako financijske informacije međuperioda obuhvaćaju cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene pripremljene u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanog za postizanje fer prezentacije, navod da je menadžment odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju financijskih informacija međuperioda u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;**
 - (e) **u ostalim okolnostima, navod da je menadžment odgovoran za pripremanje i prezentaciju financijskih informacija međuperioda u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;**
 - (f) **navod da je revizor odgovoran za izražavanje zaključka o financijskim informacijama međuperioda temeljenog na obavljenom uvidu;**
 - (g) **navod da je uvid u financijske informacije međuperioda obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta" i navod da se takav uvid sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijska i računovodstvena pitanja te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida;**
 - (h) **navod da uvid ima značajno manji djelokrug od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i kao posljedica toga ne omogućava revizoru dobijanje uvjerenja da bi revizor postao svjestan svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji te da u skladu s tim nije izraženo revizijsko mišljenje;**

- (i) ako finansijske informacije međuperioda obuhvaćaju cjelovit skup finansijskih izvještaja opće namjene pripremljene u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanog za postizanje fer prezentacije, zaključak o tome da li je nešto skrenulo revizorovu pažnju što uzrokuje da vjeruje kako finansijske informacije međuperioda ne pružaju istinit i fer prikaz ili nisu fer prezentirane, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, (uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja);
- (j) u ostalim okolnostima, zaključak o tome da li jenešto skrenulo revizorovu pažnju što uzrokuje da vjeruje kako finansijske informacije međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, (uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja).
- (k) datum izvještaja;
- (l) adresu u državi ili zakonodavstvu gdje revizor djeluje;
- (m) revizorov potpis.

Primjer izvještaja o uvidu je naveden u Dodatku 4 ovog MSU-a.

44. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa koji uređuju uvid u finansijske informacije međuperioda mogu propisivati formulaciju za revizorov zaključak koja je različita od formulacije u tačkama 43(i) ili 43(j). Iako revizor može imati obavezu korištenja propisane formulacije, revizorove odgovornosti, kako su opisane u ovom MSU-u, za stvaranje zaključka ostaju nepromijenjene.

Odstupanje od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja

45. Revizor treba izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak kada je neko pitanje skrenulo revizorovu pažnju koje uzrokuje da vjeruje kako treba da se naprave značajna prepravljavanja finansijskih informacija međuperioda da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
46. Ako je revizor uočio pitanja koja uzrokuju da vjeruje kako je na finansijske informacije međuperioda značajno uticalo, ili je moglo značajno uticati, odstupanje od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i menadžment ne ispravi finansijske informacije međuperioda, revizor modificira izvještaj o uvidu. Modifikacijom se opisuje sadržaj odstupanja i, ako je izvodivo, navode učinci na finansijske informacije međuperioda. Ako u finansijskim informacijama međuperioda nije sadržana informacija za koju revizor smatra da je nužna za primjereno objavljivanje, revizor modificira izvještaj o

uvidu i, ako je izvodivo, uključuje potrebne informacije u izvještaju o uvidu. Modifikacija izvještaja o uvidu je uobičajeno popraćena dodavanjem pojašnjavajućeg odjeljka u izvještaj o uvidu i izražavanjem zaključka s rezervom. Primjeri izvještaja o uvidu sa zaključkom s rezervom su navedeni u Dodatku 5 ovog MSU-a.

47. Kada je odstupanje toliko značajno i prožimajuće za finansijske informacije međuperioda da revizor zaključi kako zaključak s rezervom nije primjeren za objavljivanje nepotpunog sadržaja finansijskih informacija međuperioda ili sadržaja tih informacija koji dovode u zabludu, revizor izražava negativni zaključak. Primjeri izvještaja o uvidu s negativnim zaključkom su navedeni u Dodatku 7 ovog MSU-a.

Ograničavanje djelokruga

48. Ograničavanje djelokruga uobičajeno sprečava revizora u dovršavanju uvida.
49. **Kada revizor nije u mogućnosti dovršiti uvid, revizor treba komunicirati, u pisanom obliku, s odgovarajućim nivoom menadžmenta a i onima koji su zaduženi za upravljanje o razlogu zbog kojeg uvid ne može biti dovršen te razmotriti da li je primjereno izdati izvještaj.**

Ograničavanje djelokruga kojeg je nametnuo menadžment

50. Revizor ne prihvaća angažman uvida u finansijske informacije međuperioda ako njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana pokazuje da revizor neće biti u mogućnosti dovršiti uvid jer će biti ograničenja u djelokrugu revizorovog uvida kojeg je nametnuo menadžment subjekta.
51. Ako, nakon prihvaćanja angažmana, menadžment nametne ograničenje djelokruga uvida, revizor zahtijeva uklanjanje tog ograničenja. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor nije u mogućnosti dovršiti uvid i izražava zaključak. U takvim slučajevima, revizor komunicira, u pisanom obliku, s odgovarajućim nivoom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje o razlogu zbog kojeg uvid ne može biti dovršen. I pored toga, ako revizor uoči pitanje što uzrokuje da vjeruje kako su potrebna značajna prepravljivanja finansijskih informacija međuperioda da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor komunicira o takvim pitanjima u skladu s uputama iz tački 38–40.
52. Revizor također razmatra odgovornosti koje proizlaze iz zakona i regulative, uključujući i da li postoji zahtjev da revizor izda izvještaj. Ako postoji takav zahtjev, revizor se suzdržava od zaključka i navodi u izvještaju razlog zbog kojeg uvid ne može biti dovršen. Međutim, ako revizor uoči pitanje što uzrokuje da vjeruje kako su potrebna značajna prepravljivanja finansijskih informacija međuperioda da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor također saopćava to pitanje u izvještaju.

Ostala ograničenja djelokruga

53. Ograničenje djelokruga može nastati zbog okolnosti različitih od ograničenja djelokruga kojeg je nametnuo menadžment. U takvim okolnostima, revizor uobičajeno nije u mogućnosti dovršiti uvid i izražava mišljenje te se vodi uputama iz tački 51–52. Međutim, moguće je, u nekim rijetkim okolnostima gdje je ograničenje djelokruga revizorovog rada potpuno ograničeno na jedno pitanje ili više njih, da ona, iako su značajna, nisu po revizorovoj prosudbi prožimajuća za financijske informacije međuperioda. U takvim okolnostima, revizor modificira izvještaj o uvidu navodeći da, osim pitanja koje je opisano u objašnjavajućem odjeljku izvještaja o uvidu, uvid je obavljen u skladu s ovim MSU-om te izražava zaključak s rezervom. Primjeri izvještaja o uvidu sa zaključkom s rezervom je naveden u Dodatku 6 ovog MSU-a.
54. Revizor je mogao izraziti mišljenje s rezervom u reviziji posljednjih godišnjih finansijskih izvještaja zbog ograničenja djelokruga u toj reviziji. Revizor razmatra da li i nadalje postoji to ograničenje u djelokrugu i, ako je takav slučaj, razmatra posljedice za izvještaj o uvidu.

Vremenska neograničenost poslovanja i značajne neizvjesnosti

55. U određenim okolnostima, može se u izvještaj o uvidu dodati odjeljak za isticanje pitanja, bez uticanja na revizorov zaključak, kako bi se istaknulo pitanje koje je uključeno u bilješki uz financijske informacije međuperioda koja podrobnije opisuje to pitanje. Odjeljak bi najbolje bilo uključiti nakon odjeljka sa zaključkom i uobičajeno se odnosi na činjenice za koje u tom smislu nije izražena rezerva.
56. **Ako je odgovarajuće objavljivanje dato u finansijskim informacijama međuperioda, revizor treba dodati odjeljak za isticanje pitanja u izvještaj o uvidu kako bi istaknuo značajnu neizvjesnost povezanu s nekim događajem ili uslovom koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.**
57. Revizor je mogao modificirati raniji revizijski izvještaj ili izvještaj o uvidu dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja kako bi istaknuo značajnu neizvjesnost povezanu s događajem ili uslovom koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako neizvjesnost i nadalje postoji i dato je primjereno obavještavanje u finansijskim informacijama međuperioda, revizor modificira izvještaj o uvidu u tekuće financijske informacije međuperioda dodavanjem odjeljka kako bi istaknuo značajnu neizvjesnost koja i nadalje postoji.
58. Ako, kao posljedicu upita ili drugih postupaka uvida, revizor uoči značajnu neizvjesnost povezanu s događajem ili okolnošću koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i dato je pri-

mjereno obavještanje u finansijskim informacijama međuperioda, revizor modificira izvještaj o uvidu dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja.

59. **Ako u finansijskim informacijama međuperioda nije primjereno objavljena značajna neizvjesnost koja stvara značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor treba izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak, već prema tome što je primjereno. Izvještaj treba uključivati određeni poziv na činjenicu da postoji takva značajna neizvjesnost.**
60. **Revizor treba razmotriti modificiranje izvještaja o uvidu dodavanjem odjeljka za isticanje značajne neizvjesnosti (različite u odnosu na onu u vezi s problemom vremenske neograničenosti poslovanja) koju je uočio revizor, rješavanje koje ovisi o budućim događajima i koji mogu uticati na finansijske informacije međuperioda.**

Ostala razmatranja

61. Uslovi angažmana uključuju menadžmentov pristanak da gdje neki dokument, koji sadrži finansijske informacije međuperioda, navodi da je uvid u takve informacije bio obavio revizor subjekta, u takav dokument uključit će se i izvještaj o uvidu. Ako menadžment nije uključio izvještaj o uvidu, revizor razmatra traženje pravnog savjeta kao pomoć u određivanju odgovarajućeg pravca djelovanja u datim okolnostima.
62. Ako je revizor izdao modificirani izvještaj o uvidu i menadžment izda finansijske informacije međuperioda bez uključivanja modificiranog izvještaja o uvidu u dokument koji sadrži finansijske informacije međuperioda, revizor razmatra traženje pravnog savjeta kao pomoć u određivanju odgovarajućeg pravca djelovanja u datim okolnostima i razmatra mogućnost odustajanja od imenovanja za reviziju godišnjih finansijskih izvještaja.
63. Finansijske informacije međuperioda koje se sastoje od sažetog skupa finansijskih izvještaja ne uključuju nužno sve informacije koje bi bile uključene u cjelovit skup finansijskih izvještaja, nego mogu radije prezentirati objašnjenja događaja i promjena koje su značajne za razumijevanje promjena u finansijskom položaju i uspješnosti subjekta od datuma godišnjeg izvještavanja. To je tako jer se pretpostavlja da će korisnici finansijskih informacija međuperioda imati pristup do posljednjih revidiranih finansijskih izvještaja, kao što je u slučaju izlistanih subjekata. U drugim okolnostima, revizor raspravlja s menadžmentom potrebu da se u takve finansijske informacije međuperioda uključi izjava da ih treba čitati povezano s posljednjim revidiranim finansijskim izvještajima. U slučaju nepostojanja takve izjave, revizor razmatra da li finansijske informacije međuperioda, bez upućivanja na posljednje revidirane finansijske izvještaje, dovode u zabludu u datim okolnostima i razmatra posljedice za izvještaj o uvidu.

Dokumentacija

64. **Revizor treba pripremiti dokumentaciju uvida koja je dostatna i primjerena za osiguranje osnovice za revizorov zaključak i pružanje dokaza da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima.** Dokumentacija omogućava iskusnom revizoru koji nije imao raniju povezanost s angažmanom da razumije sadržaj, vremenski raspored i obim postavljenih upita, primijenjenih analitičkih i drugih postupaka uvida, dobijenih informacija i svakog značajnog pitanja razmotrenog tokom obavljanja uvida, uključujući i rješavanja takvih pitanja.

Datum stupanja na snagu

65. Ovaj MSU je na snazi za uvide u finansijske informacije međuperioda za periode započete na 15. decembra 2006. godine, ili nakon toga datuma. Ranija primjena MSU-a je dopuštena.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Tačka 10 zahtijeva da revizor i klijent dogovore uslove angažmana. Tačka 11 objašnjava da pismo o preuzimanju angažmana pomaže izbjegavanju nesporazuma u vezi sa sadržajem angažmana i, naročito, cilja i djelokruga uvida, menadžmentovih odgovornosti, razmjera revizorovih odgovornosti, dobijenog uvjerenja i sadržaja i oblika izvještaja o uvidu. Zakon ili regulativa koji uređuju angažmane uvida u javnom sektoru obično određuju imenovanje revizora. Kao posljedica toga, pismo o preuzimanju angažmana ne mora biti jako zastupljeno u praksi u javnom sektoru. Ipak, pismo o preuzimanju angažmana navedeno u tački 11 može biti korisno i revizoru javnog sektora i klijentu. Revizori javnog sektora, stoga, razmatraju dogovaranje s klijentom uslova angažmana uvida pomoću pisma o preuzimanju angažmana.*
2. *U javnom sektoru, revizorova zakonska revizijska obaveza može se proširiti na drugi posao, kao što je uvid u finansijske informacije međuperioda. Gdje je takav slučaj, revizor javnog sektora ne može izbjeći takvu obavezu i, posljedično tome, ne može biti u mogućnosti da ne prihvati (vidjeti tačku 50) ili se povuče iz angažmana obavljanja uvida (vidjeti tačke 36 i 40(b)). Revizor javnog sektora može biti također u položaju da ne može odbiti imenovanje da revidira godišnje finansijske izvještaje (vidjeti tačke 40(c) i 62).*
3. *U tački 41 se razmatra revizorova odgovornost kada revizor uoči pitanje zbog kojeg vjeruje da postoji prevara ili subjektovo nepoštivanje zakona i regulative. U javnom sektoru, revizor može biti podložan zakonskim ili drugim zahtjevima da izvijesti takvo pitanje regulatornim ili drugim javnim tijelima.*

Dodatak 1

Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u finansijske informacije međuperioda

Sljedeće pismo treba koristiti kao uputu u vezi s razmatranjima sadržanim u tački 10 ovog MSU-a i trebat

će ga prilagoditi u skladu s pojedinačnim zahtjevima i okolnostima.

Upravnom odboru (ili odgovarajućem predstavniku visokog nivoa menadžmenta):

Sastavili smo ovo pismo da potvrdimo naše razumijevanje uslova i ciljeva našeg angažmana uvida u subjektov bilans međuperioda sa stanjem na 30. juna 20X1. godine i povezanog izvještaja o dobiti, promjena u glavnici i novčanih tokova za šestomjesečni period završen na taj datum.

Naš uvid bit će obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta" koji je izdao Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) s ciljem osiguravanja osnove za izvještavanje o tome da li nam je nešto skrenulo pažnju da povjerujemo da finansijske informacije međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja]. Takav uvid se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida i uobičajeno ne zahtijeva potvrđivanje dobijenih informacija. Djelokrug uvida u finansijske informacije međuperioda je značajno manji od djelokruga revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima kojima je cilj izražavanje mišljenja u vezi s finansijskim izvještajima i, u skladu s tim, nećemo izraziti takvo mišljenje.

Očekujemo da ćemo izvijestiti o finansijskim informacijama međuperioda kako slijedi: [Uključiti tekst primjera izvještaja.]

Odgovornost za finansijske izvještaje je, uključujući i za odgovarajuća objavljivanja, na menadžmentu kompanije. To uključuje oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola relevantnih za pripremanje i prezentaciju finansijskih informacija međuperioda koje su bez značajnog pogrešnog prikazivanja bilo usljed prevare ili pogreške; odabiranje i primjenjivanje primjerenih računovodstvenih politika i stvaranje računovodstvenih procjena koje su razumne u datim okolnostima. Kao dio postupka uvida zahtijevat ćemo pisane izjave od menadžmenta u vezi s tvrdnjama koje se odnose na uvid. Mi ćemo također zahtijevati, kada neki dokument s finansijskim informacijama međuperioda navodi da je bio obavljen uvid u finansijske informacije međuperioda, da naš izvještaj također bude uključen u dokument.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

Uvid u finansijske informacije međuperioda ne pruža jamstvo da ćemo uočiti sva značajna pitanja koja bi se mogla otkriti u slučaju obavljanja revizije. Nadalje, na naš se angažman ne može osloniti vezano uz objavljivanje postoje li prevare ili pogreške ili druge nezakonite radnje. Međutim, mi ćemo vas informisati o svakom značajnom pitanju kojeg uočimo.

Radujemo se punoj saradnji s vašim osobljem i vjerujemo da će nam omogućiti dostupnost svim evidencijama, dokumentaciji i drugim informacijama koje se budu zahtijevale u vezi s našim uvidom.

[Ovdje unijeti ostale informacije u vezi sa sporazumom o naknadama i fakturisanju, na način koji je primjeren.]

Ovo pismo primjenjivat će se u godinama koje slijede, osim ako ne bude opozvano, izmijenjeno ili zamijenjeno (ako je primjenjivo).

Molimo, potpišite i dostavite nam kopiju ovog pisma, što će značiti da pristajete na naše angažovanje za uvid u finansijske izvještaje.

Potvrđuje u ime društva ABC (potpis)

Ime, prezime i funkcija

Datum

Dodatak 2

Analitički postupci koje revizor može razmotriti kada obavlja uvid u finansijske informacije međuperioda

Primjeri analitičkih postupaka koje revizori mogu razmatrati kada obavljaju uvid u finansijske informacije međuperioda uključuju sljedeće:

- Uspoređivanje finansijskih informacija međuperioda s finansijskim informacijama međuperioda koje neposredno prethodi međuperiodu, s finansijskim informacijama podudarnog međuperioda prethodne poslovne godine, s finansijskim informacijama međuperioda koje je menadžment očekivao za tekući period i s najnovijim revidiranim godišnjim finansijskim izvještajima;
- Uspoređivanje finansijskih informacija tekućeg međuperioda s anticipiranim rezultatima, kao što su budžeti ili prognoze (naprimjer, uspoređivanje stanja poreznih stavki i odnosa između rezervisanja za porez na dobit na iznos dobiti prije poreza u finansijskim informacijama tekućeg međuperioda s podudarnim informacijama u (a) budžetima, korištenjem očekivane stope i (b) finansijskim informacijama za ranije periode);
- Uspoređivanje finansijskih informacija tekućeg međuperioda s relevantnim nefinansijskim informacijama;
- Uspoređivanje evidentiranih iznosa ili pokazatelja izvedenih na osnovi evidentiranih iznosa s očekivanim vrijednostima koje je ustanovio revizor. Revizor utvrđuje takve očekivane vrijednosti otkrivanjem i primjenjivanjem odnosa za koje se razumno očekuje da postoje na osnovu revizorovog razumijevanja subjekta i djelatnosti u kojoj subjekt posluje;
- Uspoređivanje pokazatelja i odnosa za tekući međuperiod s onima za subjekte iz iste djelatnosti;
- Uspoređivanje odnosa između elemenata finansijskih informacija tekućeg međuperioda s pripadajućim odnosima u finansijskim informacijama međuperioda ranijih perioda, naprimjer, rashodi po vrstama kao procent od prodaje, imovina po vrstama kao procent od ukupne imovine i procent promjene prodaje prema procentu promjene u potraživanjima.
- Uspoređivanje rasčlanjenih podataka. Sljedeći su primjeri kako se podaci mogu rasčlaniti:
 - o prema periodu, naprimjer, stavke prihoda ili rashoda mogu se rasčlaniti u tromjesečne, mjesečne ili sedmične iznose;
 - o prema proizvodnim linijama ili izvorima prihoda;
 - o prema lokaciji, naprimjer po sastavnim dijelovima grupe;
 - o prema atributima transakcije, naprimjer, prihodi nastali rasvrstano prema dizajnerima, arhitektima ili majstorima;
 - o prema nekoliko atributa transakcije, naprimjer, prodaja po proizvodima i mjesecima.

Dodatak 3

Primjer pisma s izjavom menadžmenta

Sljedeće pismo nije namijenjeno da bude standardno pismo. Izjave menadžmenta će se razlikovati od subjekta do subjekta i od jednog međuperioda do drugog međuperioda.

(Subjektov memorandum)

(Za revizora)

(Datum)

Uvodni odjeljci ako finansijske informacije međuperioda sadrže sažete finansijske izvještaje:

Ovo pismo s izjavom se daje u vezi s vašim uvidom u sažeti bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani sažeti račun dobiti i gubitka, sažeti izvještaj o promjenama u glavnici i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečni period za svrhe izražavanja zaključka o tome da li je nešto skrenulo vašu pažnju što uzrokuje da vjerujete kako finansijske informacije međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

Mi potvrđujemo našu odgovornost za pripremanje i prezentiranje finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja].

Uvodni odjeljci ako finansijske informacije međuperioda sadrže cjelovit skup finansijskih izvještaja opće namjene pripremljen u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije:

Ovo pismo s izjavom se daje u vezi s vašim uvidom u bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završen tromjesečni period i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki za svrhe izražavanja zaključka o tome da li je nešto skrenulo vašu pažnju što uzrokuje da vjerujete kako finansijske informacije međuperioda ne daju istinit i fer prikaz za (ili “ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,”) finansijski položaj subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

Mi potvrđujemo našu odgovornost za fer prezentaciju finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja].

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

Mi potvrđujemo, po našim najboljim saznanjima i uvjerenjima, sljedeće izjave:

- Gore navedene finansijske informacije međuperioda su pripremljene i prezentirane u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja].
- Stavili smo vam na raspolaganje sve poslovne knjige i potkrepljujuću dokumentaciju i sve zapisnike sa sjednica dioničara i uprave (konkretnije, one održane do [navesti primjenjive datume]).
- Nema značajnih transakcija koje nisu ispravno evidentirane u računovodstvenim evidencijama na kojima se temelje finansijske informacije međuperioda.
- Nema znanog stvarnog ili mogućeg nepoštivanja zakona i regulativa koje bi moglo imati značajan učinak na finansijske informacije međuperioda u slučaju nepoštivanja.
- Prihvaćamo odgovornost za oblikovanje i uvođenje internih kontrola radi sprečavanja i otkrivanja prevara i pogrešaka.
- Upoznali smo vas sa svim značajnim činjenicama povezanim sa svakom poznatom prevarom ili sumnjom na prevaru koja može imati učinak na subjekt.
- Upoznali smo vas s rezultatima naše procjene rizika da finansijske informacije međuperioda mogu biti značajno pogrešno prikazane kao posljedica prevare.
- Vjerujemo da su beznačajni učinci neispravljenih pogrešnih prikazivanja sumiranih u priloženom prikazu, i pojedinačno i u zbiru, za finansijske informacije međuperioda uzete u cjelini.
- Potvrđujemo da su potpune informacije koje smo vam pružili u vezi s prepoznavanjem povezanih stranki.
- Sljedeće je bilo ispravno evidentirano i, gdje je odgovarajuće, primjereno objavljeno u finansijskim informacijama međuperioda:
 - o transakcije s povezanim strankama, uključujući i prodaje, nabave, kredite, prenose, aranžmane lizinga i garancije i iznose potraživanja od ili obaveza prema povezanim strankama;
 - o garancije, neovisno da li su date u pisanom obliku ili usmeno, prema kojim subjekt ima potencijalnu obavezu i
 - o sporazume i opcije otkupa prethodno prodate imovine.
- Prezentacija i objavljivanje mjerenja fer vrijednosti imovine i obaveza su u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Korištene pretpostavke odražavaju naše namjere i mogućnosti provođenja određenog pravca djelovanja u ime subjekta, gdje su one relevantne za mjerenje ili objavljivanje fer vrijednosti.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

- Nemamo planova ili namjera koji mogu značajno uticati na knjigovodstvenu vrijednost ili klasifikaciju imovine i obaveza odraženih u finansijskim informacijama međuperioda.
- Nemamo planova obustavljanja linija proizvodnje ili drugih planova ili namjera koji bi imali za posljedicu prekomjerne ili zastarjele zalihe te nema zaliha koje su iskazane po iznosu većem od ostvarive vrijednosti.
- Subjekt ima zadovoljavajuće dokaze o vlasništvu nad svom imovinom i ne postoje prava zaloga ili terećenja subjektove imovine.
- Evidentirali smo ili objavili, kako je primjereno, sve obaveze, i stvarne i moguće.
- [Dodati bilo koju dodatnu izjavu povezanu s novim računovodstvenim standardima koji su bili primijenjeni po prvi put i razmotriti svaku dodatnu izjavu zahtijevanu novim Međunarodnim revizijskim standardom koje su relevantne za finansijske informacije međuperioda.]

Po našim najboljim saznanjima i uvjerenjima, nisu nastali događaji nakon datuma bilansa i do datuma ovog pisma koji mogu zahtijevati prepravljavanje ranije navedenih finansijskih informacija međuperioda ili objavljeno u njima.

(Viši izvršni dužnosnik)

(Viši finansijski dužnosnik)

Dodatak 4

Primjeri izvještaja o uvidu u financijske informacije međuperioda

Cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti tačku 43(i))

Izvještaj o uvidu u financijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završen tromjesečni period i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki³. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih financijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša odgovornost je izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"⁴ Uvid u financijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tome nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Zaključak

Temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pažnju što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene financijske informacije međuperioda ne daju istinit i fer prikaz za (ili "ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,") financijski položaj subjekta ABC na

3 Revizor može željeti navesti regulatorno tijelo ili jednakovrijedno tijelo kod kojeg se pohranjuju financijske informacije međuperioda.

4 U slučaju uvida u historijske financijske informacije različite od financijskih informacija međuperioda, sadržaj ove rečenice bi glasio kako slijedi "Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, koji se primjenjuje u uvidu u historijske financijske informacije kojeg je obavio neovisni revizor subjekta. " Preostali dio izvještaja treba prilagoditi kako je nužno u datim okolnostima.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

31. marta 20X1. godine i njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završen tromjesečni period u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

Druge finansijske informacije međuperioda (vidjeti tačku 43(j))

Izvještaj o uvidu u finansijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi [sažeti] bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završen tromjesečni period⁵. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim finansijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"⁶ Uvid u finansijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tome nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Zaključak

Temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pažnju što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene finansijske informacije međuperioda nisu pripremljene u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

5 Vidjeti fusnotu 3.

6 Vidjeti fusnotu 4.

Dodatak 5

Primjeri izvještaja o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog odstupanja od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja

Cjelovit skup finansijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti tačku 43(i))

Izvještaj o uvidu u finansijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi bilans subjekta ABC na 31.marta 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečni period i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki ⁷. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim finansijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"⁸ Uvid u finansijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Temeljeno na informacijama koje nam je dao menadžment, subjekt ABC je isključio iz nekretnina i dugoročnog duga određene obaveze s osnove lizinga za koje smatramo da se treba da kapitaliziraju kako bi bile u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Te informacije pokazuju kako bi da su obaveze s osnova lizinga bile kapitalizirane na 31. marta 20X1. godine, nekretnine se povećale za kn, dugoročni dug za kn, i

7 Vidjeti fusnotu 3.

8 Vidjeti fusnotu 4.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

neto dobit i zarade po dionici bi se povećali (smanjili) za _kn, kn, kn i kn za tada završen tromjesečni period.

Zaključak s rezervom

Temeljeno na našem uvidu, s izuzetkom pitanja opisanog u prethodnom odjeljku, ništa nam nije skrenulo pažnju što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene finansijske informacije međuperioda ne daju istinit i fer prikaz za (ili “ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,”) finansijski položaj subjekta ABC na 31.marta 20X1. godine i njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završen tromjesečni period u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

Druge finansijske informacije međuperioda (vidjeti tačku 43(j))

Izvještaj o uvidu u finansijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi [sažeti] bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završen tromjesečni period⁹. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim finansijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410,⁹ "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"¹⁰ Uvid u finansijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Temeljeno na informacijama koje nam je dao menadžment, subjekt ABC je isključio iz nekretnina i dugoročnog duga određene obaveze s osnove lizinga za koje smatramo da se treba da kapitaliziraju kako bi bile u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Te informacije pokazuju kako bi da su obaveze s osnova lizinga bile kapitalizirane na 31. marta 20X1. godine, nekretnine se povećale za kn, dugoročni dug za kn, i neto dobit i zarade po dionici bi se povećali (smanjili) za _____ kn, _____ kn, _____ kn i _____ kn za tada završen tromjesečni period.

Zaključak s rezervom

Temeljeno na našem uvidu, s izuzetkom pitanja opisanog u prethodnom odjeljku, ništa nam nije skrenulo pažnju što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene finansijske informacije međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

9 Vidjeti fusnotu 3.

10 Vidjeti fusnotu 4.

Dodatak 6

Primjeri izvještaja o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog ograničenja u djelokrugu kojeg nije nametnuo menadžment

Cjelovit skup finansijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti tačku 43(i))

Izvještaj o uvidu u finansijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završen tromjesečni period i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješk¹¹. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim finansijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Osim kao što je objašnjeno u sljedećem odjeljku, naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410,¹² "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"¹² Uvid u finansijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tome nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Kao posljedica požara u poslovnici na (datum) koji je uništio evidencije o potraživanjima, nismo mogli dovršiti naš uvid u potraživanja u iznosu od kn uključen u finansijske informacije međuperioda. Subjekt je u postupku rekonstruiranja tih evidencija i nije siguran hoće li te evidencije podržati gore prikazani iznos i povezani ispravak za nenaplative račune. Da smo bili u mogućnosti dovršiti naš uvid u potraživanja, mogli bismo postati

11 Vidjeti fusnotu 3.

12 Vidjeti fusnotu 4.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

svjesni pitanja koja pokazuju da mogu biti potrebna prilagođavanja finansijskih informacija međuperioda.

Zaključak s rezervom

Osim za prilagođavanja finansijskih informacija međuperioda kojih bismo mogli postati svjesni da nije bilo prethodno opisane situacije, temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pažnju što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene finansijske informacije međuperioda ne daju istinit i fer prikaz za (ili “ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,”) finansijski položaj subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završen tromjesečni period u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

Druge finansijske informacije međuperioda (vidjeti tačku 43(j))

Izvještaj o uvidu u finansijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi [sažeti] bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završen tromjesečni period¹³. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim finansijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Osim kao što je objašnjeno u sljedećem odjeljku, naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"¹⁴ Uvid u finansijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tome nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Kao posljedica požara u poslovnici na (datum) koji je uništio evidencije o potraživanjima, nismo mogli dovršiti naš uvid u potraživanja u iznosu od kn uključen u finansijske informacije međuperioda. Subjekt je u postupku rekonstruiranja tih evidencija i nije siguran hoće li te evidencije podržati gore prikazani iznos i povezani ispravak za nenaplative račune. Da smo bili u mogućnosti dovršiti naš uvid u potraživanja, mogli bismo postati svjesni pitanja koja pokazuju da mogu biti potrebna prilagođavanja finansijskih informacija međuperioda.

Zaključak s rezervom

Osim za prilagođavanja finansijskih informacija međuperioda kojih bismo mogli postati svjesni da nije bilo prethodno opisane situacije, temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pažnju što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene finansijske informacije međupe-

13 Vidjeti fusnotu 3.

14 Vidjeti fusnotu 4.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

rioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

Datum

Adresa

REVIZOR

Dodatak 7

Primjeri izvještaja o uvidu s negativnim zaključkom zbog odstupanja od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja

Cjelovit skup finansijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti tačku 43(i))

Izvještaj o uvidu u finansijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završen tromjesečni period i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki¹⁵. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim finansijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"¹⁶ Uvid u finansijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tome nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za negativni zaključak

Počevši od ovog perioda, menadžment subjekta počeo je konsolidirati finansijske izvještaje svojih ovisnih društava pošto menadžment smatra da je konsolidiranje neprimjereno zbog postojanja novih značajnih interesa koji ne uključuju kontrolu. To nije u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja]. Da su bili pripremljeni konsolidirani

15 Vidjeti fusnotu 3.

16 Vidjeti fusnotu 4.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

finansijski izvještaji, praktično bi svaki račun u finansijskim informacijama međuperioda bio značajno različit.

Negativni zaključak

Naš uvid pokazuje da, zbog toga što subjektova ulaganja u ovisna društva nisu obračunata po konsolidacijskoj osnovi, kako je opisano u prethodnom odjeljku, ove finansijske informacije međuperioda ne daju istinit i fer prikaz za (ili “ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,”) finansijski položaj subjekta ABC na 31.marta 20X1. godine i njegovu finansijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završen tromjesečni period u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

Druge finansijske informacije međuperioda (vidjeti tačku 43(j))

Izvještaj o uvidu u finansijske informacije međuperioda

(Primjereni adresat)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženi [sažeti] bilans subjekta ABC na 31. marta 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tromjesečni period¹⁷. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih finansijskih informacija međuperioda u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim finansijskim informacijama međuperioda temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u finansijske informacije međuperioda kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"¹⁸ Uvid u finansijske informacije međuperioda se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za finansijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobijanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za negativni zaključak

Počevši od ovog perioda, menadžment subjekta počeo je konsolidirati finansijske izvještaje svojih ovisnih društava pošto menadžment smatra da je konsolidiranje neprimjereno zbog postojanja novih značajnih interesa koji ne uključuju kontrolu. To nije u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja]. Da su bili pripremljeni konsolidirani finansijski izvještaji, praktično bi svaki račun u finansijskim informacijama međuperioda bio značajno različit

Negativni zaključak

Naš uvid pokazuje da, zbog toga što subjektova ulaganja u ovisna društva nisu obračunata po konsolidacijskoj osnovi, kako je opisano u prethodnom odjeljku, ove finansijske informacije

17 Vidjeti fusnotu 3.

18 Vidjeti fusnotu 4.

UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA
KOJEG JE OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

međuperioda nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira finansijskog izvještavanja kada korišteni okvir finansijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja].

Datum

Adresa

REVIZOR

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S
IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000**

**ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA RAZLIČITI
OD REVIZIJA ILI UVIDA HISTORIJSKIH FINANSIJSKIH
INFORMACIJA**

(Na snazi za izvještaje s izražavanjem uvjerenja datiran
na 1. januar 2005. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

Tačka

Uvod	1-3
Etički zahtjevi	4-5
Kontrola kvaliteta.....	6
Prihvatanje i zadržavanje angažmana	7-9
Dogovaranje uslova angažmana	10-11
Planiranje i obavljanje angažmana	12-25
Korištenje rada eksperta.....	26-32
Pribavljanje dokaza	33-40
Razmatranje naknadnih događaja	41
Dokumentacija	42-44
Pripremanje izvještaja s izražavanjem uvjerenja	45-53
Ostale odgovornosti izvještavanja	54-56
Datum stupanja na snagu	57

Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 “Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida historijskih finansijskih informacija” treba čitati povezano s “Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga” koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU-a) je uspostaviti standarde i ključne postupke te pružiti upute profesionalnim računovođama u javnoj praksi (koji se za svrhe ovog MSIU-a nazivaju – praktikanti) za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja različitim od revizija ili uvida historijskih finansijskih informacija na koje se odnose Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) ili Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi).
2. Ovaj MSIU koristi pojmove “angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja” i “angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja” za razlikovanje dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja koje su praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) dopuštene za obavljanje. Cilj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na nivo koji je prihvatljiv u okolnostima angažmana¹, kao osnovice za pozitivan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Cilj angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na nivo koji je prihvatljiv u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnovice za negativan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka.

Odnos s Okvirom, drugim MSIU-ima, MRevS-ima i MSU-ima

3. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba postupati u skladu s ovim MSIU-om i drugim relevantnim MSIU-ima kada obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja različit od revizije ili uvida historijskih finansijskih informacija obuhvaćenih MRevS-ima i MSU-ima.** Ovaj MSIU treba čitati u kontekstu Međunarodnog okvira za angažmane s izražavanjem uvjerenja (Okvir) koji definiše i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja i utvrđuje one angažmane na koje se primjenjuju MSIU-i. Ovaj MSIU je napisan za opću primjenu u angažmanima s izražavanjem uvjerenja različitim od revizija ili uvida historijskih finansijskih informacija obuhvaćenih MRevS-ima i MSU-ima. Ostali MSIU-ovi mogu se odnositi na sve predmete ispitivanja ili na određeni predmet ispitivanja. Iako se MRevS-ovi i MSU-ovi ne primjenjuju u angažmanima obuhvaćenim MSIU-ima, oni ipak mogu pružiti upute praktikantima (profesionalnim računovođama u javnoj praksi).

Etički zahtjevi

4. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba postupati u skladu**

¹ Okolnosti angažmana uključuju uslove angažmana, kao i da li se radi o angažmanu s razumnim uvjerenjem ili angažmanu s ograničenim uvjerenjem, karakteristike predmeta ispitivanja, kriterije koje treba koristiti, potrebe namjeranih korisnika, relevantne karakteristike odgovorne stranke i njeno okruženje te druga pitanja, na primjer, događaje, transakcije, stanja i prakse koje mogu imati značajan učinak na angažman.

sa zahtjevima Dijela A i B Kodeksa etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)). (IESBA-ov Kodeks).

5. IESBA-ov Kodeks osigurava okvir načela koje članovi timova za izražavanje uvjerenja, tvrtke i umrežene tvrtke koriste za prepoznavanje prijetnju neovisnosti², ocjenjivanje važnosti tih prijetnji i, ako su prijetnje različite od očigledno beznačajnih, utvrđuju i primjenjuju zaštite kako bi otklonili prijetnje ili ih ublažili na prihvatljiv nivo, tako da nije kompromitirana neovisnost mišljenja i neovisnost u nastupu.

Kontrola kvaliteta

6. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba primijeniti postupke kontrole kvaliteta koji su primjenjivi u pojedinačnom angažmanu. Prema Međunarodnom standardu kontrole kvaliteta (MSKK) 1, Kontrola kvaliteta za društva za revizije i uvide finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge³, društvo profesionalnih računovođa ima obavezu uspostaviti sistem kontrole kvaliteta oblikovan kako bi mu osigurao razumno uvjerenje da društvo i njeno osoblje poštuju profesionalne standarde i regulatorne i zakonske zahtjeve te da su izvještaji s izražavanjem uvjerenja koje izdaju društvo ili angažovani partneri primjerena u datim okolnostima. Osim toga, elementi kontrole kvaliteta koji su relevantni za pojedinačni angažman uključuju odgovornosti vodstva za kvalitet angažmana, etičke zahtjeve, prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenih angažmana, dodjeljivanje timova za angažman, obavljanje angažmana i monitoring.

Prihvatanje i zadržavanje angažmana

7. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako je za predmet ispitivanja odgovorna stranka različita od namjeranih korisnika ili praktikanta** (profesionalnog računovođe u javnoj praksi). Kako je navedeno u tački 27. Okvira, odgovorna stranka može biti jedan od namjeranih korisnika, ali ne i jedini korisnik. Potvrda odgovorne stranke osigurava dokaz da postoji odgovarajući među-

² Ako profesionalni računovođa nije u javnoj praksi, naprimjer poput unutarnjeg revizora, primjenjuje ovaj MSIU i (a) Okvir ili MSIU-ovi se pozivaju na izvještaj profesionalnog računovođe i (b) profesionalni računovođa ili drugi članovi tima za izražavanje uvjerenja i, ako je primjenjivo, zaposlenici profesionalnog računovođe, nisu neovisni u odnosu na subjekt za koji se obavlja preuzeta obaveza izražavanja uvjerenja, manjak neovisnosti i sadržaj odnosa s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje se vidljivo objavljuje u izvještaju profesionalnog računovođe. Osim toga, taj izvještaj ne sadrži u naslovu riječ "neovisno", a svrha i njegovi korisnici su ograničeni.

³ Međunarodnom standardu kontrole kvaliteta (MSKK) 1, Kontrola kvaliteta za društva koja obavljaju revizije i uvide finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, je izdat u februaru 2004. godine. Zahtijeva se da se uspostave sistemi kontrole kvaliteta usklađeni MSKK-u 1 do 15. juna 2005.godine.

sobni odnos i također uspostavlja osnovu za zajedničko shvaćanje odgovornosti svake stranke. Pisana potvrda je najprimjereniji oblik dokumentovanja shvaćanja odgovorne stranke. U slučaju nepostojanja potvrde o odgovornosti, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra:

- Da li je primjereno prihvatiti angažman. Prihvaćanje angažmana može biti primjereno kada, naprimjer, drugi izvori, kao što su zakonodavstvo ili ugovor, ukazuju na odgovornost i
 - ako je angažman prihvaćen, hoće li objaviti te okolnosti u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.
8. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako mu, na osnovu preliminarnog poznavanja okolnosti angažmana, ništa nije skrenulo pažnju što bi ukazalo da neće biti ispunjeni zahtjevi IESBA-og Kodeksa ili Međunarodnih standarda za izražavanje uvjerenja.** Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pitanja iz tačke 17. Okvira i ne prihvaća angažman ako nema sve karakteristike zahtijevane tom tačkom. Također, ako stranka koja angažuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) (“stranka koja angažuje”) nije odgovorna stranka, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra učinak toga na pristup evidencijama, dokumentaciji i drugim informacijama koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može zahtijevati kako bi dovršio angažman.
9. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako je uvjeren da one osobe koje treba da obave angažman imaju zajednički nužne profesionalne kompetencije.** Od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se može zahtijevati da obavi angažmane s izražavanjem uvjerenja o širokom rasponu predmeta ispitivanja. Neki predmeti ispitivanja mogu zahtijevati specijalističke vještine i znanja iznad onih koje obično posjeduje neki pojedinačni praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) (vidjeti tačke 26–32).

Dogovaranje uslova angažmana

10. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dogovoriti uslove angažmana sa strankom koja ga angažuje.** Kako bi se izbjegli nesporazumi, dogovoreni uslovi angažmana se zapisuju u pismo o angažovanju ili drugom prikladnom obliku ugovora. Ako stranka koja angažuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) nije odgovorna stranka, vrsta i sadržaj pisma o angažovanju može se razlikovati od slučaja do slučaja. Zahtjev da se dogovore uslovi angažmana može biti ispunjen postojanjem propisanog mandata. Čak i u takvim situacijama pismo o angažovanju može biti korisno i praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) i stranki koja ga angažuje.

11. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti primjerenost zahtjeva, postavljenog prije dovršenja angažmana s izražavanjem uvjerenja, da se izmijeni angažman u angažman bez izražavanja uvjerenja ili iz angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i neće prihvatiti promjenu bez razumnog opravdanja.** Promjena u okolnostima koje utiču na zahtjeve namjeravanih korisnika ili nesporazum u vezi s vrstom angažmana, uobičajeno će opravdati zahtjev promjene u angažmanu. Ako se obavi takva promjena, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće ignorisati dokaze pribavljene prije promjene.

Planiranje i obavljanje angažmana

12. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba planirati angažman tako da će biti efikasno obavljen.** Planiranje uključuje razvijanje opće strategije za djelokrug, fokusiranje, vremenski raspored i vođenje angažmana te plana angažmana, koji se sastoji od detaljnog pristupa vrstama, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza koje treba obaviti i razloga za njihovo odabiranje. Primjereno planiranje pomaže usmjeravanje odgovarajuće pažnje važnim područjima angažmana, pravovremeno prepoznavanje potencijalnih problema i ispravno organiziranje i rukovođenje angažmanom kako bi se obavio na djelotvoran i efikasan način. Primjereno planiranje također pomaže praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) da ispravno dodijeli posao članovima angažovanog tima i olakšava usmjeravanje i nadziranje i pregledavanje njihovog rada. Nadalje, ono pomaže, gdje je primjenjivo, koordiniranje rada kojeg obavljaju drugi praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi) i eksperti. Vrste i obim aktivnosti planiranja će se razlikovati prema okolnostima angažmana, naprimjer, prema veličini i složenosti subjekta i praktikantovom (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) iskustvu stečenom ranije kod njega. Primjeri glavnih pitanja koja treba razmotriti uključuju:

- uslove angažmana;
- karakteristike predmeta ispitivanja i prepoznatih kriterija;
- proces angažmana i moguće izvore dokaza;
- praktikantovo (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i rizik da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešne;
- prepoznavanje mogućih korisnika i njihovih potreba i sagledavanje važnosti i komponenti rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- zahtjeve stručnosti i u vezi s osobljem, uključujući i sadržaj i razmjer uključivanja eksperata.

13. Planiranje nije diskrecijska etapa, nego je prije svega trajan i ponavljajući proces tokom cijelog angažmana. Posljedično neočekivanim događajima, promjenama u uslovima ili dokazima dobijenih provođenjem postupaka prikupljanja dokaza, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može trebati izmijeniti opću strategiju i plan angažmana i time posljedično planirane vrste, vremenski raspored i obim daljnjih postupaka.
14. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba planirati i obaviti angažman uz stav s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su informacije iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazane.** Stav s profesionalnim skepticizmom znači da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) provodi kritičke procjene, imajući na umu pitanje valjanosti dobijenih dokaza i oprezan je spram dokaza koji su proturječni ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili izjava odgovorne stranke.
15. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba steći razumijevanje predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana, dostatno za prepoznavanje i procjenjivanje rizika da su značajno pogrešne informacije iz predmeta ispitivanja i dostatno za oblikovanje i provođenje drugih postupaka prikupljanja dokaza.**
16. Sticanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana je ključni dio planiranja i obavljanja nekog angažmana s izražavanjem uvjerenja. To razumijevanje osigurava praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) okvir za obavljanje profesionalne prosudbe tokom cjelokupnog angažmana, naprimjer, kada:
 - sagledava karakteristike predmeta ispitivanja;
 - procjenjuje prikladnost kriterija;
 - prepoznaje slučajeve kada mogu biti potrebna posebna razmatranja, naprimjer, faktori koji ukazuju na prevaru i potreba za specijalističkim vještinama ili potreba za radom eksperta;
 - ustanovljivanje i ocjenjivanje trajne primjerenosti nivoa kvantitativne važnosti (gdje je odgovarajuće) i razmatranje faktora kvalitativne važnosti;
 - stvara očekivane vrijednosti za korištenje kada se obavljaju analitički postupci;
 - razvija i obavlja druge postupke prikupljanja dokaza kako bi se smanjio rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajući nivo i
 - ocjenjuje dokaze, uključujući i razumnost usmenih i pisanih izjava odgovorne stranke.
17. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi profesionalnu prosudbu za određivanje razmjera razumijevanja potrebnog u vezi s predmetom ispitivanja i drugim okolnostima angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi)

sagledava da li je razumijevanje dostatno za procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajne pogreške. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uobičajeno ima manje podrobno razumijevanje od odgovorne stranke.

Procjenjivanje primjerenosti predmeta ispitivanja

18. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba procijeniti primjerenost predmeta ispitivanja.** Primjereni predmet ispitivanja ima karakteristike navedene u tački 33 Okvira. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) također identifikira one karakteristike predmeta ispitivanja koje su naročito relevantne namjeranim korisnicima, koje treba da budu opisane u izvještaju s izražavanjem uvjerenja. Kako je navedeno u tački 17. Okvira, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne prihvata angažman s izražavanjem uvjerenja ako njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuje da predmet ispitivanja nije primjeren. Međutim, ako nakon prihvatanja angažmana, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključuje da predmet ispitivanja nije primjeren, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka. U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.

Procjenjivanje prikladnosti kriterija

19. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba procijeniti prikladnost kriterija za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja.** Primjereni kriterij ima karakteristike navedene u tački 36. Okvira. Kako je navedeno u tački 17. Okvira, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne prihvata angažman s izražavanjem uvjerenja ako njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuje da kriteriji koje treba koristiti nisu prikladni. Međutim, ako nakon prihvatanja angažmana, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključuje da kriteriji nisu prikladni, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka. U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.
20. Tačka 7. Okvira navodi da kriteriji mogu biti ili postojeći ili kreirani za specifičan slučaj. Uobičajeno, postojeći kriteriji su prikladni kada su relevantni za potrebe namjeranih korisnika. Kada postoje već postojeći kriteriji za predmet ispitivanja, određeni korisnici mogu prihvatiti druge kriterije za svoje specifične potrebe. Naprimjer, različiti okviri mogu se koristiti kao postojeći kriteriji za ocjenjivanje efikasnosti internih kontrola. Određeni korisnici mogu, međutim, stvoriti detaljniji skup kriterija koji ispunjavaju njihove posebne potrebe u vezi s, naprimjer, bonitetnim nadzorom. U takvim slučajevima, u izvještaju s izražavanjem uvjerenja se navodi:

- (a) kada je relevantno za okolnosti angažmana, da kriteriji nisu utjelovljeni u zakonima ili regulativama ili da ih nisu izdala ovlaštena ili priznata tijela eksperata koja provode transparentni postupak s dužnom pažnjom i
 - (b) da su oni samo za upotrebu određenih korisnika i za njihove potrebe.
21. Za neke predmete ispitivanja vjerovatno je da nema postojećih kriterija. U takvim slučajevima, kriteriji se posebno stvaraju. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra imaju li posebno stvoreni kriteriji za posljedicu da izvještaj s izražavanjem uvjerenja dovodi u zabludu namjeravane korisnike. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) pokušava dobiti potvrdu od namjeravanih korisnika ili stranke koja angažuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) da su posebno stvoreni kriteriji primjereni za potrebe namjeravanih korisnika. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava kako nepostojanje takve potvrde utiče na ono što treba biti učinjeno, kako bi procijenio prikladnost utvrđenih kriterija, i na informacije date o kriterijima u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.

Važnost i rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja

22. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti važnost i rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja kada planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja.**
23. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra važnost kada određuje vrste, vremenski raspored i obim postupaka prikupljanja dokaza i kada ocjenjuje da li su informacije iz predmeta ispitivanja bez pogrešnih prikazivanja.** Razmatranje važnosti zahtijeva od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) da razumije i procijeni koji faktori mogu uticati na odluke namjeravanih korisnika. Naprimjer, kada utvrđeni kriterij dopušta različitost prezentacija informacija o predmetu ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra kako usvojena prezentacija može uticati na odluke namjeravanih korisnika. Važnost se razmatra u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih faktora, kao što su relativni raspon, vrsta i razmjer učinka tih faktora na ocjenu ili mjerenje predmeta ispitivanja i interesi namjeravanih korisnika. Procjena važnosti i relativne važnosti kvantitativnih i kvalitativnih faktora u određenom angažmanu su problematika za praktikantovu (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) prosudbu.
24. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba smanjit rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nizak nivo u okolnostima angažmana. U angažmanu s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) smanjuje rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na neki prihvatljivo nizak nivo u okolnostima angažmana kako bi stekao razumno uvjerenje kao osnovu za pozitivan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Nivo rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja je viši u angažmanu s izra-

žavanjem ograničenog uvjerenja zbog različitih vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza. Međutim, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza je barem toliko dostatna da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) stiče nivo uvjerenja koji ima smisla kao osnovica za izražavanje negativnog oblika izražavanja zaključka. Da bi bio smislen, nivo stečenog uvjerenja je onaj za kojeg je vjerovatnije da podiže povjerenje namjeravanom korisniku u informacije iz predmeta ispitivanja na viši nivo od sasvim beznačajnog.

25. Tačka 49. Okvira navodi da se, općenito, rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja sastoji od inherentnog rizika, kontrolnog rizika i rizika neotkrivanja. U kojoj mjeri praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra svaku od tih komponenti ovisi o okolnostima angažmana, osobito o vrsti predmeta ispitivanja i o tom da li se obavlja angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Korištenje radom eksperta

26. **Kada se rad eksperta koristi u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) i ekspert treba da, zajednički, imaju odgovarajuće znanje i vještine u vezi s predmetom ispitivanja i kriterijima da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može utvrditi kako su prikupljeni dostatni i primjereni dokazi.**
27. Predmet ispitivanja i povezani kriteriji za neke angažmane s izražavanjem uvjerenja mogu uključiti aspekte koji zahtijevaju specijalistička znanja i vještine u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza. U takvim situacijama, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može se odlučiti koristiti radom osoba iz drugih profesionalnih disciplina, koje se nazivaju eksperti, i koji imaju zahtijevano znanje i vještine. Ovaj MSIU ne pruža upute u vezi s korištenjem radom eksperta u angažmanima sa zajedničkim odgovornostima i izvještavanjem praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i jednog ili više eksperata.
28. Dužna pažnja je zahtijevani profesionalni kvalitet svih osoba, uključujući i eksperata, uključenih u angažman s izražavanjem uvjerenja. Osobe uključene u angažman s izražavanjem uvjerenja imat će različite odgovornosti koje su im dodijeljene. Razmjer stručnosti zahtijevane u obavljanju tih angažmana će se razlikovati prema sadržaju njihovih odgovornosti. Iako se od eksperta ne zahtijeva ista stručnost kao od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) u svim aspektima angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) utvrđuje da eksperti imaju dostatno razumijevanje MSIU-ova kako bi mogli povezati posao koji im je dodijeljen s ciljevima angažmana.

29. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) primjenjuje postupke kontrole kvaliteta koji se bave odgovornošću svake osobe koja izvodi angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i za rad svakog eksperta koji nije profesionalni računovođa, kako bi osigurao usklađenost s ovim MSIU- om i drugim relevantnim MSIU-ima u kontekstu njihovih odgovornosti.
30. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba biti uključen u angažman i razumjeti posao za koji se koristi ekspert, u onoj mjeri koja je dostatna da bi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) mogao prihvatiti odgovornost za zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.** Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra u kojoj je mjeri razumno koristiti se radom eksperta za formiranje praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka.
31. Od praktikanta (profesionalni računovođa u javnoj praksi) se ne zahtijeva da ima ista specijalistička znanja i vještine kao i ekspert. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima dovoljne vještine i znanja da:
- (a) definiše ciljeve posla koji se dodjeljuje i kako je taj rad povezan s ciljevima angažmana;
 - (b) sagleda razumnost pretpostavki, metoda i izvora podataka koje koristi ekspert i
 - (c) sagleda razumnost ekspertovih nalaza u odnosu na okolnosti angažmana i praktikantov zaključak.
32. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dobiti dostatne i primjerene dokaze da je ekspertov posao odgovarajući za svrhe angažmana s izražavanjem uvjerenja. Pri procjenjivanju dostatnosti i primjerenosti dokaza koje je osigurao ekspert, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ocjenjuje:
- (a) profesionalnu kompetentnost, uključujući i iskustvo i objektivnost eksperta;
 - (b) razumnost pretpostavki, metoda i izvora podataka koje je koristio ekspert i
 - (c) razumnost i važnost ekspertovih nalaza u odnosu na okolnosti angažmana i praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak.

Pribavljanje dokaza

33. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba pribaviti dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji zaključak.** Dostatnost je mjera kvantiteta dokaza. Primjerenost je mjera kvaliteta dokaza; tj. njihove relevantnosti i njihove pouzdanosti. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra odnos između troškova pribavljanja dokaza i korisnosti dobijenih informacija. Međutim, pitanje poteškoća ili troškova koji nastaju nije samo za sebe valjana osnova za ispuštanje

postupka prikupljanja dokaza za kojeg nema alternative. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi profesionalnu prosudbu i postupa s profesionalnim skepticizmom pri ocjenjivanju kvantiteta i kvaliteta dokaza i na taj način i njihove dostatnosti i primjerenosti za potkrjepljivanje izvještaja s izražavanjem uvjerenja.

34. Anagažman s izražavanjem uvjerenja rijetko uključuje autentifikaciju dokumentacije i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) nije uvježban niti se očekuje da bude ekspert za takvu autentifikaciju. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pouzdanost informacija koje će se koristiti kao dokaz, naprimjer fotokopije, faksimile, snimljene, digitalizirane ili druge elektronske dokumente, uključujući i razmatranje kontrola nad njihovim pripremanjem i održavanjem kada je to relevantno.
35. Dostatni i primjereni dokazi se pribavljaju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kao dio ponavljajućeg, sistemskog procesa angažmana koji uključuje:
- (a) sticanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana koje, ovisno o predmetu ispitivanja, uključuju sticanje razumijevanja internih kontrola;
 - (b) temeljeno na tom razumijevanju, procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešno prikazane;
 - (c) reagovanje na procijenjene rizike, uključujući razvijanje sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike i određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obima daljnjih postupaka;
 - (d) obavljanje daljnjih postupaka jasno povezanih s uočenim rizicima, korištenjem kombinacije provjeravanja, promatranja, konfirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi daljnji postupci sadrže dokazne postupke uključujući, gdje je primjenjivo, dobijanje potvrđujućih informacija iz izvora neovisnih u odnosu na subjekt, kao i, ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje efikasnosti djelovanja kontrola i
 - (e) ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti dokaza.
36. "Razumno uvjerenje" je manje od apsolutnog uvjerenja. Snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na nulu je rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano zbog učinaka faktora kao što su sljedeći:
- primjene selektivnog testiranja;
 - inherentnog ograničenja internih kontrola;
 - činjenice da većina dokaza koji su dostupni javnom računovođi više stvaraju dojam nego što daju zaključak;

- korištenja prosuđivanja u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza i stvaranju zaključaka temeljenih na tim dokazima;
 - u nekim slučajevima, karakteristika predmeta ispitivanja.
37. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva primjenu vještina i tehnika sticanja uvjerenja i prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza kroz ponavljajuće i sistemske postupke angažmana koji uključuju sticanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana. Vrste, vremenski raspored i obim postupaka za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su, međutim, namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Za određene predmete ispitivanja mogu postojati posebni MSIU-ovi za pružanje uputa za postupke prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Kada nema posebnih MSIU-ova, postupci pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ovisit će o okolnostima angažmana, naročito, o predmetu ispitivanja i potrebama namjeravanih korisnika i odgovorne stranke, uključujući i o relevantnim troškovima i vremenu. I za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) postane svjestan postojanja problema koji stvara pitanje da li je potrebno značajno mijenjanje informacija iz predmeta ispitivanja, on istražuje problem obavljajući druge postupke koji su dostatni da praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) omoguće izvještavanje.

Izjave odgovorne stranke

38. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba pribaviti izjavu od odgovorne stranke, koja je primjerena.** Pisana potvrda usmene izjave smanjuje mogućnost nesporazuma između praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i odgovorne stranke. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) osobito zahtijeva od odgovorne stranke pisanu izjavu koja ocjenjuje ili mjeri predmet ispitivanja s utvrđenim kriterijem, neovisno hoće li ili neće li biti dostupna kao tvrdnja namjeravanim korisnicima. Nedobijanje pisane izjave može imati za posljedicu zaključak s rezervom ili suzdržanost od zaključka po osnovu ograničavanja djelokruga angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može također uključiti ograničavanje upotrebe izvještaja s izražavanjem uvjerenja.
39. Tokom angažmana s izražavanjem uvjerenja, odgovorna stranka može dati izjave praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi), ili bez posebnog poziva o ili kao odgovor na određene upite. Kada se takve izjave odnose na pitanja koja su značajna za ocjenjivanje ili mjerenje predmetne problematike, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi):

- (a) ocjenjuje njihovu razumnost i dosljednost s drugim pribavljenim dokazima, uključujući i drugim izjavama;
- (b) razmatra može li se očekivati od onih koji daju izjave da su dobro informisani o konkretnoj problematici i
- (c) pribavlja potvrđujuće dokaze u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može također tražiti potvrđujuće dokaze u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

40. Izjave odgovorne stranke ne mogu zamijeniti druge dokaze za koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može razumno očekivati da su raspoloživi. Nemoćnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza u vezi s pitanjem koje ima, ili može imati značajan učinak na ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja, kada takvi dokazi budu uobičajeno raspoloživi, predstavlja ograničavanje djelokruga angažmana, čak i ako je za njega dobivena izjava od odgovorne stranke.

Razmatranje naknadnih događaja

41. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti učinak na informacije o predmetu ispitivanja i na izvješće s izražavanjem uvjerenja događaja do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja.** Razmjer razmatranja naknadnih događaja ovisi o mogućnosti da takvi događaji utječu na informacije o predmetu ispitivanja i da utječu na prikladnost praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Razmatranje naknadnih događaja u nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja ne mora biti relevantno zbog vrste predmeta ispitivanja. Na primjer, kada angažman zahtijeva zaključak o točnosti statističkog podataka u određenoj točki vremena, događaji koji nastanu između te vremenske točke i datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja, ne mogu utjecati na zaključak ili zahtijevaju objavljivanje u podacima ili izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Dokumentacija

42. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dokumentirati pitanja koja su značajna za osiguravanje dokaza koji potkrjepljuju izvješće s izražavanjem uvjerenja i da je angažman obavljen u skladu s ovim MSIU-om.**
43. Dokumentacija uključuje zapis o praktikantovom (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključivanju u vezi sa svim značajnim pitanjima koja zahtijevaju primjenu prosuđivanja i s tim povezane zaključke. Postojanje složenih dvojbi oko načela ili prosudbe zahtijeva da se u dokumentaciju uključe relevantne činjenice koje su bile poznate praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) u vrijeme kada je bio stvoren zaključak.

44. Nije nužno niti je izvedivo dokumentirati svako pitanje koje razmatra praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi). U primjenjivanju profesionalne prosudbe kako bi se procijenio obujam dokumentacije koju treba pripremiti i zadržati, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može razmotriti što je nužno za osiguravanje razumijevanja obavljenog posla i osnova za glavne donijete odluke (ali bez detaljnih aspekata angažmana) drugom praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) koji nema prethodno iskustvo s angažmanom. Taj drugi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može biti u stanju razumjeti detaljne aspekte angažmana samo kroz raspravu s praktikantom (profesionalnim računovođom u javnoj praksi) koji je pripremio dokumentaciju.

Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja

45. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba zaključiti jesu li prikazani dostatni i primjereni dokazi za potkrjepljivanje zaključka izraženog u izvješću s izražavanjem uvjerenja.** U stvaranju zaključka, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra sve relevantne dokaze, neovisno da li se čini da potvrđuju ili opovrgavaju informacije iz predmeta ispitivanja.
46. **Izvješće s izražavanjem uvjerenja treba biti u pisanom obliku i treba sadržati jasno izražen praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.**
47. Usmeni ili drugi oblici izražavanja zaključaka mogu dovoditi u zabludu ako nisu potkrijepljeni pisanim izvješćem. Zbog tog razloga, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne izvješćuje usmeno ili korištenjem simbola a da također ne pripremi konačno pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja koje je odmah dostupno kada se usmeno izvješćuje ili koriste simboli. Na primjer, simbol može voditi do pisanog izvješća s izražavanjem uvjerenja na internetu.
48. Ovaj MSIU ne zahtijeva standardizirani format za izvješćivanje svih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Umjesto toga on utvrđuje u točki 49. osnovne elemente koje treba uključiti u izvješće s izražavanjem uvjerenja. Izvješće s izražavanjem uvjerenja se oblikuje prema specifičnim okolnostima angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izabire stil izvještavanja u “kratkoj formi” ili “dugoj formi” kako bi olakšao učinkovito komuniciranje s namjeranim korisnicima. Izvještaj u “kratkoj formi” obično uključuje samo osnovne elemente. Izvještaj u “dugoj formi” često detaljno opisuje uvjete angažmana, korištene kriterije, nalaze u vezi s određenim aspektima angažmana i, u nekim slučajevima, preporuke, kao i osnovne elemente. Svaki nalaz i preporuka su jasno razdvojeni od praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka o informacijama iz predmeta ispitivanja te se koriste riječi za njihovo prezentiranje kojima se jasno navodi da namjera tih nalaza i preporuka nije da utječu na praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Praktikant (profe-

sionalni računovođa u javnoj praksi) može koristiti podnaslove, brojeve odjeljaka, tipografska sredstva, na primjer, masno označavanje slova i druge načine kako bi poboljšao jasnoću i čitljivost izvješća s izražavanjem uvjerenja.

Sadržaj izvještaja s izražavanjem uvjerenja

49. Izvještaj s izražavanjem uvjerenja treba uključiti sljedeće osnovne elemente:

- (a) **naslov koji jasno navodi da je izvještaj izvještaj s nezavisno izraženim uvjerenjem.**⁴

Primjereni naslov pomaže utvrđivanju vrste izvještaja s izražavanjem uvjerenja i njegovom razlikovanju od izvještaja koje su izdali drugi, kao što su oni koji ne moraju poštivati iste etičke zahtjeve kao i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi).

- (b) **naslovnik:** naslovnik utvrđuje stranku ili stranke kojima je usmjeren izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Kada god je izvedivo, izvještaj s izražavanjem uvjerenja se naslovljuje na sve namjeravane korisnike, ali u nekim slučajevima mogu postojati ostali namjeravani korisnici.

- (c) **identifikaciju i opis informacija iz predmeta ispitivanja i, kada je odgovarajuće, predmeta ispitivanja.** To uključuje, na primjer:

- vremensku tačku ili period na koji se odnosi ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja;
- gdje je primjenjivo, naziv subjekta ili sastavnog dijela subjekta na koji se odnosi predmet ispitivanja; i
- objašnjenje karakteristika predmeta ispitivanja ili informacija iz predmeta ispitivanja na koje namjeravani korisnici moraju biti upozoreni i objašnjenje kako te karakteristike mogu utjecati na preciznost ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja s utvrđenim kriterijima ili ubjedljivost raspoloživih dokaza. Na primjer:
 - razmjer u kojem su informacije iz predmeta ispitivanja kvalitativne nasuprot kvantitativne, objektivne nasuprot subjektivne ili povijesne nasuprot prospektivnim.
 - promjene u predmetu ispitivanja ili drugim okolnostima angažmana koje utječu na usporedivost informacija iz predmeta ispitivanja iz jednog razdoblja s informacijama iz sljedećeg razdoblja. Kada je praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak formuliran terminologijom tvrdnji odgovorne stranke, te tvrdnje se daju u dodatku izvješća s izražavanjem uvjerenja, reproduciraju u izvješću s

⁴ Vidjeti fusnotu 2.

izražavanjem uvjerenja ili ih se povezuje s izvorom koji je dostupan namjeravanim korisnicima.

- (d) **identifikaciju kriterija:** izvještaj s izražavanjem uvjerenja navodi kriterij s kojim je ocjenjivan ili mjeran predmet ispitivanja tako da namjeravani korisnici mogu razumjeti osnovu za praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Izvještaj s izražavanjem uvjerenja može uključiti kriterij ili se pozvati na njega ako je sadržan u tvrdnji koju je pripremila odgovorna stranka ili ako je inače raspoloživ u lako dostupnom izvoru. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra je li relevantno u datim okolnostima objaviti:
- izvor kriterija i jesu li ili nisu li utjelovljeni u zakonima ili regulativama ili jesu li ih izdala ovlaštena i priznata tijela eksperata koja slijede transparentni postupak s dužnom pažnjom, tj. jesu li oni postojeći kriteriji u kontekstu predmeta ispitivanja (i ako to oni nisu, opis razloga zbog kojeg se smatraju prikladnima);
 - primijenjene metode mjerenja kada kriterij dopušta izbor između brojnih metoda;
 - svako značajno tumačenje u primjeni kriterija u okolnostima angažmana; i
 - je li bilo nekakvih promjena u primijenjenim metodama mjerenja.
- (e) **gdje je odgovarajuće, opis svakog značajnog inherentnog ograničenja povezanog s ocjenjivanjem ili mjerenjem predmeta ispitivanja s kriterijem.** Dok se u nekim slučajevima može očekivati da će inherentna ograničenja biti lako razumljiva čitateljima izvješća s izražavanjem uvjerenja, u drugim slučajevima može biti odgovarajuće eksplicitno se pozvati na njih u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, u izvješću s izražavanjem uvjerenja povezanim s učinkovitošću internih kontrola, može biti odgovarajuće navesti da povijesna ocjena učinkovitosti nije relevantna za buduća razdoblja zbog rizika da interne kontrole mogu postati neodgovarajuće uslijed promjena u uvjetima ili da se može narušiti stupanj sukladnosti s politikama ili postupcima.
- (f) **kada su kriteriji korišteni za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima ili su relevantni samo za posebne svrhe, izjavu kojom se ograničava uporaba izvještaja s izražavanjem uvjerenja na te namjeravane korisnike ili za te svrhe.** Osim toga, uvijek kada je izvještaj s izražavanjem uvjerenja namijenjen samo za upotrebu određenih namjeravanih korisnika, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra navođenje te činjenice u izvještaju s izražavanjem uvjerenja⁵ To

⁵ Iako neki izvještaj s izražavanjem uvjerenja može biti ograničen uvijek kada je namijenjen samo za određene namjeravane korisnike ili za određene svrhe, izostanak ograničenja u vezi s određenim čitateljem ili svrhom ne znači samo po sebi da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima zakonsku odgovornost u vezi s tim čitateljem ili tom svrhom. Postoji li zakonska odgovornost ovisit će o zakonskim okolnostima pojedinog slučaja i relevantnom zakonodavstvu.

daje upozorenje čitateljima da je izvještaj s izražavanjem uvjerenja ograničen na određene korisnike ili na određene svrhe.

- (g) **navod kojim se utvrđuje odgovorna stranka i opisuju odgovornosti odgovorne stranke i odgovornosti praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).** Time se informiraju namjeravani korisnici da je odgovorna stranka odgovorna za predmet ispitivanja u slučaju angažmana s izravnim izvješćivanjem ili za informacije iz predmeta ispitivanja u slučaju angažmana temeljenog na tvrdnji⁶ i da je uloga praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) da neovisno izrazi zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.
- (h) **izjavu da je angažman obavljen u skladu s MSIU-ima.** Gdje postoji poseban MSIU za predmet ispitivanja, taj MSIU može zahtijevati da se pozove na njega u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.
- (i) **sažetak obavljenog posla:** sažetak će pomoći namjeravanim korisnicima da razumiju sadržaj uvjerenja iznijetog izvještajem s izražavanjem uvjerenja. MRevS 700, Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima⁷ i MSU 2400, Angažmani uvida u finansijske izvještaje, pružaju upute za odgovarajuću vrstu sažetka.

Gdje nema posebnog MSIU-a koji bi pružao upute za postupke prikupljanja dokaza za određeni predmet ispitivanja, sažetak može uključiti detaljniji opis obavljenog posla. Pošto je u angažmanu s ograničenim uvjerenjem iznošenje vrsta, vremenskog rasporeda i obima postupaka prikupljanja dokaza ključno za razumijevanje uvjerenja iznijetog zaključkom izraženim u negativnom obliku, sažetak obavljenog posla:

- (i) je uobičajeno detaljniji nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i navodi ograničenja u vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu postupaka pribavljanja dokaza. Može biti primjereno navesti postupke koji nisu obavljani a koji bi se uobičajeno obavili u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja; i
 - (ii) navodi da su postupci prikupljanja dokaza ograničeniji nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja i da je stoga postignuto manje uvjerenje nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.
- (j) **praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak:** gdje su informacije iz predmeta ispitivanja povezane s brojnim aspektima, može se osigurati odvojeni zaključak za svaki aspekt. Iako se svi takvi zaključci ne tre-

⁶ Vidjeti točku 10. Okvira za objašnjenje razlike između angažmana s izravnim izvješćivanjem i angažmana temeljenog na tvrdnji.

⁷ MRevS 700, Revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima je povučen u prosincu 2006. godine kada je stupio na snagu MRevS 700, Izvještaj neovisnog revizora o cjelovitom skupu finansijskih izvještaja opće namjene.

baju odnositi na iste razine postupaka prikupljanja dokaza, svaki se zaključak izražava u obliku koji je primjeren ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Gdje je odgovarajuće, zaključak treba informirati namjeravane korisnike o kontekstu kojem treba čitati praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak može, na primjer, uključivati formulaciju kao što je:

“Ovaj zaključak je bio formiran na osnovi, i podložan je inherentnim ograničenjima navedenim drugdje u izvješću s neovisnim izražavanjem uvjerenja.” Ovo bi bilo odgovarajuće, na primjer, kada izvješće uključuje objašnjenje određenih karakteristika predmeta ispitivanja na koje namjeravani korisnici trebaju biti upozoreni

U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, zaključak treba biti izražen u pozitivnom obliku: na primjer: “Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*” ili “Prema našem mišljenju tvrdnja odgovorne stranke da su učinkovite interne kontrole, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*, je ispravno dana.”

U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, zaključak treba biti izražen u negativnom obliku: na primjer: “Temeljem našeg posla opisanog u ovom izvješću, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako interne kontrole nisu učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*” ili “Temeljem našeg posla opisanog u ovom izvješću, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako tvrdnja odgovorne stranke da su učinkovite interne kontrole, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*, nije ispravno dana.”

Gdje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak koji je različit od pozitivnog, izvještaj s izražavanjem uvjerenja treba sadržati jasni opis svih razloga. (Vidjeti također točke 51–53).

- (k) **datum izvještaja s izražavanjem uvjerenja:** on informira namjeravane korisnike da je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmotrio učinke na informacije iz predmeta ispitivanja i na izvještaj s izražavanjem uvjerenja, događaja koji su nastali do tog datuma.
- (l) **ime tvrtke ili praktikanta (profesionalni računovođa u javnoj praksi) i određenu lokaciju, koja je uobičajeno grad u kojem ima ured koji je odgovoran za angažman:** time se informiraju namjeravani korisnici o pojedincu ili tvrtki koja je preuzela odgovornost za angažman.

50. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može proširiti izvještaj s izražavanjem uvjerenja kako bi uključio druge informacije o objašnjenja kojima nije namjera utjecati na praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Primjeri uključuju: detaljnosti o kvalifikacijama i iskustvu praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i drugih uključenih u angažman, objavljivanje razina značajnosti, nalaze u vezi s određenim aspektima angažmana i preporuke. Hoće li se uključiti neke takve informacije ovisi o njihovoj značajnosti spram potreba namjeranih korisnika. Dodatne informacije se jasno odvajaju od praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka i formuliraju na takav način da ne utječu na taj zaključak.

Zaključci s rezervom, negativni zaključci i suzdržanost od zaključka

51. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne treba izraziti pozitivni zaključak kada postoje sljedeće okolnosti i, po prosudbi praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), učinak pitanja je značajan ili može biti značajan:**

- (a) **postoji ograničenje djelokruga praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) rada, tj. okolnosti sprječavaju ili odgovorna stranka ili stranka koja je angažirala praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) nameće ograničenja koja sprječavaju praktikantu (profesionalnom računovođu u javnoj praksi) pribavljanje dokaza potrebnih da bi se smanjio rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivu razinu. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom ili suzdržanost od izražavanja zaključka;**
- (b) **U onim slučajevima gdje:**
 - (i) **Praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak je formuliran terminologijom tvrdnje odgovorne stranke i ta tvrdnja nije ispravno dana, u svim značajnim odrednicama; ili**
 - (ii) **Praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak je formuliran izravno nazivom predmeta ispitivanja i kriterija i informacije iz predmeta ispitivanja su značajno pogrešno prikazane⁸,**
- (c) **kada je otkriveno, nakon što je bio prihvaćen angažman, da kriteriji nisu prikladni ili da predmet ispitivanja nije primjeren za angažman s izražava-**

⁸ U onim angažmanima s izravnim izvješćivanjem gdje informacije iz predmeta ispitivanja prezentiraju samo u zaključku praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključci da predmet ispitivanja nije, u svim značajnim odrednicama, u skladu s kriterijem, na primjer: "Prema našem mišljenju, osim za [...], interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na XYZ kriteriju, "takav zaključak bi se također smatrao da je s rezervom (ili negativan kada je odgovarajuće).

vanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti:

- (i) **zaključak s rezervom ili negativni zaključak kada je vjerojatno da će neprikladni kriteriji ili neprimjereni predmet ispitivanja dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili**
 - (ii) **u ostalim slučajevima, zaključak s rezervom ili suzdržanost od izražavanja zaključka.**
52. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom kada učinak pitanja nije toliko prožimajući da bi zahtijevao negativni zaključak ili suzdržavanje od izražavanja zaključka. Zaključak s rezervom se izražava frazom “osim za” učinke pitanja na koje se odnosi rezerva.**
53. U slučajevima gdje bi pozitivan zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) bio formuliran nazivom tvrdnje odgovorne stranke i ta tvrdnja je identificirana i ispravno opisuje da su informacije iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazane, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ili:
- (a) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak formuliranjem izravno s nazivima predmeta ispitivanja i kriterija; ili
 - (b) ako se posebno zahtijeva uvjetima angažmana da formulira zaključak nazivom tvrdnje odgovorne stranke, izražava pozitivni zaključak ali skreće pozornost na pitanje posebno se pozivajući na njega u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Ostale odgovornosti izvješćivanja

54. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti ostale odgovornosti izvješćivanja, uključujući i primjerenost komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje o relevantnim pitanjima od interesa za upravljanje koja se ustanove angažmanom s izražavanjem uvjerenja.**
55. U ovom MSIU, pojam “upravljanje” opisuje ulogu osoba kojima je povjereno nadziranje, kontrola i usmjeravanje odgovornom strankom⁹. Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za osiguravanje da subjekt postiže svoje ciljeve i za izvješćivanje zainteresiranih stranaka. Ako je stranka koja angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) različita od odgovorne stranke može biti neprimjerenost komunicirati s odgovornom strankom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornom strankom.

⁹ U mnogim državama, utvrđena su načela upravljanja kao tačka pozivanja na ustanovljivanje dobre prakse u upravljačkom ponašanju. Takva načela su često usmjerena na javna dionička društva; ta načela mogu, međutim, također poslužiti i za unaprjeđivanje upravljanja u drugim oblicima društava. Upravljačke strukture i prakse razlikuju se od države do države.

56. U ovom MSIU, “relevantna pitanja od interesa za upravljanje” su ona koja iskrsnu iz angažmana s izražavanjem uvjerenja i, prema mišljenju praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) su i važna i relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje. Relevantna pitanja od interesa za upravljanje uključuju samo ona pitanja koje je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uočio dok je obavljao angažman s izražavanjem uvjerenja. Ako uvjeti angažmana posebno ne zahtijevaju, od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se ne traži da oblikuje postupke s posebnom svrhom da se otkriju pitanja od interesa za upravljanje.

Datum stupanja na snagu

57. Ovaj Međunarodni revizijski za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) stupa na snagu za izvještaje s izražavanjem uvjerenja revizora koji su datirani na 1. januara 2005. ili nakon tog datuma. Ranija primjena je dopuštena.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Ovaj MSIU je primjenjiv za sve profesionalne računovođe u javnom sektoru koji su neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja. Gdje profesionalni računovođe u javnom sektoru nisu neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja, treba se primijeniti ovaj MSIU s posebnim pozivanjem na upute iz fusnote 2 i 4.*

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3400

(Prije MRevS 810)

ISPITIVANJE PROSPEKTIVNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA

(Ovaj Standard je na snazi)

SADRŽAJ

Točka	
Uvod	1-7
Revizorovo uvjerenje u vezi s prospektivnim financijskim informacijama	8-9
Prihvatanje angažmana	10-12
Poznavanje poslovanja	13-15
Obuhvaćeno razdoblje	16
Postupci ispitivanja	17-25
Prezentiranje i objavljivanje	26
Izveštaj o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija	27-32

Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3400 “Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija” treba čitati povezano s “Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga” koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute za angažmane s ispitivanjem i izvješćivanjem o prospektivnim financijskim informacijama, uključujući i ispitivanje postupka za pretpostavke s najboljom procjenom i za hipotetske pretpostavke. Ovaj se MSIU ne primjenjuje na ispitivanje prospektivnim financijskih informacija danih načelno ili kroz razgovor kao što su one koje se mogu pronaći u raspravama menadžmenta i analizama u godišnjim izvješćima subjekta, premda mnogi postupci navedeni ovdje mogu biti prikladni i za takva ispitivanja.
2. **U angažmanu s ispitivanjem prospektivnim financijskim informacijama, revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li:**
 - (a) **razumne menadžmentove pretpostavke s najboljom procjenom na kojima se zasnivaju financijske informacije i, u slučaju kada se radi o hipotetskim pretpostavkama, jesu li one u skladu sa svrhom informacija;**
 - (b) **prospektivne financijske informacije pravilno pripremljene na osnovi pretpostavki;**
 - (c) **prospektivne financijske informacije pravilno prezentirane i sve značajne pretpostavke primjereno objavljene, uključujući i nedvojbenu naznaku jesu li one pretpostavke s najboljom procjenom ili hipotetske pretpostavke;**
i
 - (d) **prospektivne financijske informacije pripremljene na dosljednoj osnovi s povijesnim financijskim izvještajima primjenom primjerenih računovodstvenih načela.**
3. “Prospektivne financijske informacije” predstavljaju financijske informacije temeljena na pretpostavkama o događajima koji mogu nastati u budućnosti i mogućim radnjama subjekta. Jako su subjektivne prirode i njihova priprema zahtijeva znatno prosuđivanje. Prospektivne financijske informacije mogu biti u obliku prognoza, projekcija ili obojega, primjerice u obliku jednogodišnje prognoze dopunjene projekcijom za pet godina.
4. “Prognoza” podrazumijeva prospektivne financijske informacije pripremljene na pretpostavkama o budućim događajima koje menadžment očekuje i aktivnostima koje će poduzeti na datum kada su pripremljene takve informacije (pretpostavke s najboljom procjenom).
5. “Projekcije” podrazumijevaju prospektivne financijske informacije pripremljene na temelju:
 - (a) hipotetskih pretpostavki o budućim događajima i aktivnostima menadžmenta za koje se nužno ne očekuje da će i nastati, primjerice kada je neki subjekt u fazi

osnivanja ili razmatra važnu promjenu u poslovanju; ili

- (b) kombinacije pretpostavki s najboljom procjenom i hipotetskih pretpostavki.

Takva informacija predočuje moguće posljedice na datum kada su informacije pripremljene uz pretpostavku ako bi događaj nastao (pristup “što-ako”).

6. Prospektivne financijske informacije mogu uključiti financijske izvještaje ili jedan ili više dijelova financijskih izvještaja i mogu biti pripremljene:
- (a) kao interno pomagalo menadžmentu, primjerice, kao pomoć u ocjenjivanju mogućih kapitalnih ulaganja; ili
- (b) za podjelu trećim osobama, primjerice, u:
- prospektu koji budućim investitorima pruža informacije o mogućim očekivanjima.
 - godišnjem izvješću radi pružanja informacija dioničarima, regulatornim tijelima i drugim zainteresiranim strankama.
 - dokumentu s informacijama za kreditore koji može uključiti, primjerice, prognoze novčanih tokova.
7. Menadžment je odgovoran za pripremu i prezentiranje prospektivnih financijskih informacija, uključujući i za utvrđivanje i objavljivanje pretpostavki na kojima su one zasnovane. Od revizora se može zatražiti da ispita i izvijesti o prospektivnim financijskim informacijama kako bi se povećalo povjerenje u njih neovisno jesu li namijenjene za uporabu trećih stranaka i su za interne potrebe.

Revizorovo uvjerenje u vezi s prospektivnim financijskim informacijama

8. Prospektivne financijske informacije odnose se na događaje i aktivnosti koji još nisu nastali a možda se i neće desiti. Iako mogu biti na raspolaganju dokazi koji podržavaju pretpostavke na kojima se temelje takve financijske informacije, takvi su dokazi po svojim obilježjima usmjereni na budućnost i stoga su spekulativne naravi za razliku od uobičajenih revizijskih dokaza raspoloživih u reviziji povijesnih financijskih informacija. Zbog toga revizor nije u mogućnosti izraziti mišljenje hoće li se ostvariti rezultati prikazani u prospektivnim financijskim informacija.
9. Nadalje, temeljem vrsta dokaza raspoloživih za procjenjivanje pretpostavki na kojima zasnivaju prospektivne financijske informacije, revizoru može biti otežano steći razinu uvjerenja dovoljnu za davanje pozitivno izraženog mišljenja da u pretpostavkama nema značajnog pogrešnog prikazivanja. Zbog toga, prema ovom MSIU-u, kada izvješćuje o prihvatljivosti menadžmentovih pretpostavki, revizor izražava

samo umjerenu razinu uvjerenja. No, ako je prema revizorovoj prosudbi postignuta odgovarajuća razina uvjerenja, revizor nije spriječen izraziti pozitivno uvjerenje u vezi s pretpostavkama.

Prihvatanje angažmana

10. Prije prihvatanja angažmana s ispitivanjem prospektivnih financijskih informacija, revizor treba razmotriti, između ostaloga:
 - namjeravanu upotrebu informacija;
 - hoće li se ograničiti distribuiranje informacija;
 - vrsti pretpostavki, tj. je li riječ o pretpostavkama s najboljom procjenom ili hipotetskim pretpostavkama;
 - elemente koji će biti uključeni u informacije;
 - vremensko razdoblje na koje se informacije odnose.
11. **Revizor ne bi trebao prihvatiti angažman, ili bi trebao odustati od njega, kada je očito da su pretpostavke nerealne ili kada je uvjeren da prospektivne financijske informacije neće biti prikladne za njihovu namjeravanu upotrebu.**
12. **Revizor i klijent trebaju dogovoriti uvjete angažmana.** U zajedničkom je interesu i revizora i klijenta da revizor pošalje pismo o preuzimanju angažmana kako bi pomogao izbjegavanju nesporazuma u vezi s angažmanom. U pismu o preuzimanju angažmana treba obraditi pitanja navedena u točki 10 te navesti odgovornosti menadžmenta za pretpostavke i pružanje revizoru svih relevantnih informacija i izvora podataka korištenih u formiranju pretpostavki.

Poznavanje poslovanja

13. **Revizor treba steći dovoljnu razinu poznavanja poslovanja kako bi bio mogao ocijeniti jesu li utvrđene sve značajne pretpostavke potrebne za pripremu prospektivnih financijskih informacija.** Revizor bi se također trebao upoznati sa subjektivnim procesom pripremanja prospektivnih financijskih informacija, na primjer, razmatranjem pitanja što se odnose na:
 - interne kontrole nad sustavom korištenim prilikom pripremanja prospektivnih financijskih informacija te o stručnosti i iskustvu osoba koje ih pripremaju;
 - vrste dokumentacije koju je pripremio subjekt kao podršku menadžmentovim pretpostavkama;
 - opseg u kojem se primjenjuju statističke, matematičke i računalom potpomognute tehnike;

- metode primijenjene za utvrđivanje i primjenu pretpostavki;
 - točnost prospektivnih financijskih informacija koje su bile pripremljene u prethodnim razdobljima i razloge značajnih odstupanja.
14. **Revizor treba razmotriti do koje je razine opravdano povjerenje u subjektove povijesne financijske informacije.** Revizor treba poznavati subjektove povijesne financijske informacije kako bi mogao procijeniti jesu li prospektivne financijske informacije pripremljene na dosljednoj osnovi u odnosu na povijesne financijske informacije i kako bi osigurao povijesno mjerilo za sagledavanje menadžerskih pretpostavki. Revizor će trebati utvrditi, na primjer, jesu li relevantne povijesne informacije bile podvrgnute reviziji ili uvidu, te jesu li u pripremi tih informacija primijenjena prihvatljiva računovodstvena načela.
15. Ako je izvješće o reviziji ili o uvidu prethodnih povijesnih informacija različito od nemodificiranog ili ako je subjekt u fazi osnivanja, revizor bi trebao razmotriti okolnosti i učinke na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija.

Obuhvaćeno razdoblje

16. **Revizor treba razmotriti vremensko razdoblje na koje se odnose prospektivne financijske informacije.** Pošto pretpostavke postaju sve nesigurnije što je razdoblje na koje se odnose duže to se smanjuje i mogućnost menadžmenta da utvrdi pretpostavke s najboljom procjenom. To razdoblje ne smije biti duže od vremena za koje menadžment ima razumne osnove za pretpostavke. U nastavku su navedeni neki od čimbenika koji su relevantni za revizorovo razmatranje vremenskog razdoblja obuhvaćenog prospektivnim financijskim informacijama:
- Poslovni ciklus, na primjer, u slučaju velikog građevinskog projekta vrijeme potrebno za završetak projekta može određivati vrijeme koje se obuhvaća.
 - Stupanj pouzdanosti pretpostavki, na primjer, ako subjekt uvodi novi proizvod, razdoblje koje se obuhvaća za potrebe prospektivnih informacija treba biti kratko i razlomljeno u kraće segmente kao što su tjedni ili mjeseci. S druge strane, ako je poslovanje subjekta vezano isključivo uz posjedovanje imovine pod dugoročnim najmom, tada i relativno dugo vremensko razdoblje predviđanja može biti opravdano.
 - Potrebe korisnika, na primjer, prospektivne financijske informacije mogu biti pripremljene vezano uz zahtjev za pozajmicu za razdoblje potrebno da bi se ostvarila dovoljna sredstava za otplatu duga. Alternativno, informacije mogu biti pripremljene za investitore u vezi s prodajom obveznica kako bi se predočila namjeravana upotreba priljeva od te prodaje u kasnijem razdoblju.

Postupci ispitivanja

17. **Kada revizor utvrđuje vrste, vremenski raspored i opseg postupaka ispitivanja, u svoje razmatranje treba uključiti:**
 - (a) **vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja;**
 - (b) **znanja koja je stekao u prethodnim angažmanima;**
 - (c) **kompetentnost menadžmenta u vezi s pripremanjem prospektivnih financijskih informacija;**
 - (d) **razmjer u kojem menadžmentove prosudbe utječe na prospektivne financijske informacije; i**
 - (e) **primjerenost i pouzdanost potkrjepljujućih podataka.**
18. Revizor treba procijeniti izvore i pouzdanost dokaza koji podupiru pretpostavke menadžmenta s najboljom procjenom. Dostatni i primjereni dokazi za potkrjepljivanje takvih pretpostavki mogu se pribaviti iz unutarnjih i vanjskih izvora, uključujući i razmatranjem pretpostavki u kontekstu historijskih informacija kao i ocjenom jesu li one temeljene na planovima u okviru mogućnosti subjekta.
19. U slučaju kada su korištene hipotetske pretpostavke, revizor treba razmotriti jesu li uzete u obzir sve značajne posljedice takvih pretpostavki. Na primjer, ako se pretpostavi da će prodaja rasti iznad postojećih kapaciteta postrojenja, prospektivne financijske informacije trebaju uključiti nužna ulaganja u dodatne kapacitete ili troškove alternativnih rješenja za ostvarivanje anticipirane prodaje, kao što je kroz podugovaranje proizvodnje.
20. Iako dokazi koji podupiru hipotetske pretpostavke ne trebaju biti pribavljeni, revizor se treba uvjeriti da su usklađene sa svrhom prospektivnih financijskih informacija i da nema razloga vjerovati da su posve nerealne.
21. Revizor se treba uvjeriti da su prospektivne financijske informacije ispravno pripremljene primjenom pretpostavki menadžmenta, na primjer, provedbom kontrolnih postupaka, kao što je ponovno izračunavanje i ponovna pregledavanje interne konzistentnosti, tj. da su radnje koje menadžment namjerava poduzeti usklađene međusobno te da nema nedosljednosti u utvrđivanju iznosa koji zavise od zajedničkih varijabli, kao što je kamatna stopa.
22. Revizor će svoju pažnju usmjeriti na razmjer u kojem će područja, posebno osjetljiva na promjene, imati značajan utjecaj na rezultate prikazane u prospektivnim financijskim informacijama. To će utjecati na opseg u kojem će revizor tražiti primjerene dokaze. To će također utjecati na revizorovu ocjenu prikladnosti i primjerenosti u objavljivanjima.
23. Kada je angažiran radi ispitivanja jednog ili više elemenata prospektivnih financijskih informacija, kao što je pojedini izvještaj iz financijskih izvještaja, važno je da revizor pri tome uzme u obzir međusobnu povezanost s ostalim dijelovima financijskih izvještaja.

24. Ako je bilo koji dio tekućeg razdoblja uključen u prospektivne financijske informacije, revizor treba razmotriti opseg postupaka koje treba primijeniti na povijesne informacije. Postupci će se razlikovati zavisno od okolnosti, na primjer, koji je dio razdoblja na koje se odnosi prospektivne informacije već prošao.
25. Revizor treba od menadžmenta pribaviti pisane izjave o namjeravanoj upotrebi prospektivnih financijskih informacija, o potpunosti značajnih menadžmentovih pretpostavki kao i o prihvaćanju menadžmentove odgovornosti za prospektivne financijske informacije.

Prezentiranje i objavljivanje

26. Kada ocjenjuje prezentaciju i objavu prospektivnih financijskih informacija, osim posebnih zahtjeva iz relevantnih zakona, regulativa i profesionalnih standarda, revizor će trebati razmotriti:
 - (a) je li prezentacija tih informacija dovoljno informativna i ne dovodi li čitatelje u zabludu;
 - (b) jesu li računovodstvene politike jasno objavljene u bilješkama uz prospektivne financijske informacije;
 - (c) jesu li pretpostavke primjereno objavljene u bilješkama uz prospektivne financijske informacije.

Treba biti jasno naznačeno da li pretpostavke predstavljaju menadžmentove pretpostavke s najboljom procjenom ili hipotetske pretpostavke. Kada su pretpostavke vezane uz područje koje je značajno, a podložno je visokom stupnju neizvjesnosti, ta neizvjesnost i posljedična osjetljivost rezultata trebaju biti primjereno objavljeni;

- (d) je li objavljen datum s kojim su pripremljene prospektivne financijske informacije. Menadžment treba potvrditi da su pretpostavke primjerene na taj datum, čak iako su informacije na kojima se temelji ta pretpostavka prikupljene tijekom razdoblja;
- (e) jesu li u slučaju kada se rezultati u prospektivnim financijskim informacijama predočuju u određenom rasponu, osnove utvrđivanja raspona u razmatranom području jasno označene i raspon nije izabran na pristran način ili način koji dovodi u zabludu; i
- (f) jesu li objavljene sve promjene računovodstvenih politika nastale nakon objavljivanja posljednjih povijesnih financijskih izvještaja, zajedno s razlozima promjene i njihovim učinkom na prospektivne financijske informacije.

Izvjestaj o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija

27. **Revizorov izvještaj o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija treba sadržati:**
- (a) **naslov;**
 - (b) **naslovnik;**
 - (c) **identifikaciju prospektivnih financijskih informacija;**
 - (d) **poziv na MSIU ili relevantne nacionalne standarde ili prakse primjenjive na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija;**
 - (e) **izjavu da je menadžment odgovoran za prospektivne financijske informacije, uključujući i za pretpostavke na kojima se one temelje;**
 - (f) **ako je primjenjivo, navod o svrsi i /ili ograničenjima u distribuiranju prospektivnih financijskih informacija;**
 - (g) **izjavu s negativnim uvjerenjem o tome jesu li pretpostavke osigurale razumno osnovu za prospektivne financijske informacije;**
 - (h) **mišljenje o tome jesu li prospektivne financijske informacije pravilno pripremljene na osnovi pretpostavki te jesu li prezentirane u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvještavanja;**
 - (i) **primjerena upozorenja u vezi s ostvarivošću rezultata naznačenih u prospektivnim financijskim informacijama;**
 - (j) **datum izvještaja koji bi trebao biti jednak datumu kada su dovršeni postupci;**
 - (k) **revizorovu adresu; i**
 - (l) **potpis.**
 - (m) Takav izvještaj treba sadržati:
 - **navod je li revizor, temeljem ispitivanja dokaza koji podupiru pretpostavke, našao na bilo kakve činjenice koje ga mogu navesti da vjeruje kako pretpostavke ne osiguravaju razumno osnovu za prospektivne financijske informacije;**
 - **mišljenje o tome jesu li prospektivne financijske informacije ispravno pripremljene na osnovi postavljenih pretpostavki te jesu li prezentirane u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvješćivanja;**
 - **navod da:**
 - **stvarni rezultati bit će vjerojatno drukčiji nego u prospektivnim financijskim informacijama, jer anticipirani događaji obično ne nastaju;**

nu onako kako je očekivano i odstupanje može biti značajno. Slično tome, u slučaju kada se prospektivne financijske informacije iskazuju u određenom rasponu, treba navesti kako ne može jamčiti da će stvarni rezultati sigurno biti unutar tog raspona; i

- u slučaju projekcija, prospektivne financijske informacije su pripremljene za (navesti svrhu), primjenom skupa pretpostavki koje uključuju i hipotetske pretpostavke o budućim događajima i djelovanju menadžmenta ali za koje se nužno ne očekuje da će i nastati. Zbog toga se upozoravaju čitatelji da se prospektivne financijske informacije ne koriste za svrhe različite od one koja je navedena.

28. U nastavku slijedi primjer izvotka iz nemodificiranog izvješća o prognozi:

Ispitali smo prognozu¹ u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja primjenjivim na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija. Menadžment je odgovoran za prognozu, uključujući i za pretpostavke na kojima se temelji, a koje su prikazane u bilješki x.

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, ništa nije skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnju osnovu za prognozu. Nadalje, prema našem mišljenju prognoza je ispravno pripremljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s...²

Stvarni rezultati vjerojatno će se razlikovati od prognoziranih pošto anticipirani događaji često ne nastaju kako se očekivalo i odstupanja mogu biti značajna.

29. U nastavku je prikazan primjera izvotka iz nemodificiranog izvješća o projekciji:

Ispitali smo projekciju³ u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja primjenjivim na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija. Menadžment je odgovoran za projekciju, uključujući i za pretpostavke na kojima se temelji, a koje su prikazane u bilješki x.

Ova projekcija pripremljena je za (opisati svrhu). Budući da se subjekt nalazi u početnoj fazi poslovanja projekcija je pripremljena na osnovi skupa pretpostavki, koje uključuju i hipotetske pretpostavke o budućim događajima i djelovanju menadžmenta ali za koje se nužno ne očekuje da će i nastati. Zbog toga, upozoravaju se čitatelji da ova projekcija nije prikladna u druge svrhe osim prethodno navedene.

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, ništa nije skrenulo

¹ Uključiti naziv subjekta, vremensko razdoblje na koje se odnosi prognoza te osigurati primjereno identificiranje, kao što je pozivanje na brojeve stranica ili navođenjem pojedinačnih izvještaja.

² Navesti relevantni okvir financijskog izvještavanja.

³ Navesti naziv subjekta, vremensko razdoblje na koje se projekcija odnosi i osigurati primjereno identificiranje, kao što je pozivanje na brojeve stranica ili navođenjem pojedinačnih izvještaja.

našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za projekciju koja pretpostavlja (navesti ili se pozvati na hipotetske pretpostavke). Nadalje, prema našem mišljenju projekcija je ispravno pripremljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s...⁴

Čak ako i nastanu događaji predviđeni na osnovi hipotetskih pretpostavki, stvarni će rezultati i dalje, vjerojatno, biti drugačiji od projekcije, s obzirom na to što drugi anticipirani događaji često ipak ne nastaju onako kako se očekivalo pa i odstupanje može biti značajno.

30. Kada revizor vjeruje da prezentacija i objavljivanje prospektivnih financijskih informacija nisu primjereni, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u izvješću o prospektivnim financijskim informacijama ili odustati od takvog angažmana, ako je to primjereno. Primjer bi bio kada je u financijskim informacijama propušteno primjereno objaviti posljedice bilo kojih posebno osjetljivih pretpostavki.
31. Kada revizor vjeruje da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi pretpostavki s najboljom procjenom, ili da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi hipotetskih pretpostavki, revizor treba ili izraziti negativno mišljenje u izvještaju o prospektivnim financijskim informacijama ili odustati od angažmana,
32. Kada je ispitivanje uvjetovano stanjima koja unaprijed isključuju primjenu jednog ili više postupaka koji se smatraju nužnim u danim okolnostima, revizor treba ili odustati od daljnjeg angažmana ili se suzdržati od izražavanja mišljenja i treba opisati djelokrug ograničenja u izvještajima o prospektivnim financijskim informacijama.

⁴ Vidi bilješku 2.

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S
IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3402**

**IZVJEŠTAJI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA O KONTROLAMA U
USLUŽNOJ ORGANIZACIJI**

(Stupa na snagu za izvještaje s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koja obuhvaćaju razdoblje završeno 15. juna 2011. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja	1-6
Datum stupanja na snagu	7
Ciljevi	8
Definicije	9
Zahtjevi	
Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000	10
Etički zahtjevi	11
Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje	12
Prihvatanje i zadržavanje	13-14
Procjenjivanje primjerenosti kriterija	15-18
Značajnost	19
Stjecanje razumijevanja sistema uslužne organizacije	20
Pribavljanje dokaza u vezi s opisom	21-22
Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanjem kontrola	23
Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola	24-29
Rad službe interne revizije	30-37
Pisane izjave	38-40
Ostale informacije	41-42
Naknadni događaji	43-44
Dokumentacija	45-52

Pripremanje izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	53-55
Ostale odgovornosti za komuniciranje	56
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja ..	A1-A2
Definicije.....	A3-A4
Etički zahtjevi	A5
Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje	A6
Prihvatanje i zadržavanje	A7-A12
Procjenjivanje primjerenosti kriterija	A13-A15
Značajnost	A16-A18
Stjecanje razumijevanja sistema uslužne organizacije	A19-A20
Pribavljanje dokaza u vezi s opisom	A21-A24
Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanjem kontrola	A25-A27
Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola	A28-A36
Rad službe interne revizije	A37-A41
Pisane izjave.....	A42-A43
Ostale informacije	A44-A45
Dokumentacija	A46
Pripremanje izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	A47-A52
Ostale odgovornosti za komuniciranje	A53
Dodatak 1: Primjer tvrdnji uslužne organizacije	
Dodatak 2: Ilustracije izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	
Dodatak 3: Ilustracije modificiranih izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	

Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3402 “Izvještaji s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija” treba čitati povezano s “Predgovorom Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga”.

Uvod

Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja

1. Ovaj Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs) bavi se angažmanima s izražavanjem uvjerenja koje preuzimaju profesionalni računovođe u javnoj praksi¹ kako bi izdali izvještaj za uporabu korisničkih subjekata i njihovih revizora o kontrolama uslužne organizacije koja pruža usluge korisničkim subjektima za koje je vjerojatno da će biti relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se one odnose na financijsko izvještavanje. On nadopunjava MRevS 402² u tom što izvješća pripremljena u skladu s ovim MSIU-om omogućavaju pružanje primjerenih dokaza prema MRevS-u 402. (Vidjeti točku A1.)
2. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Framework for Assurance Engagements) navodi da neki angažman s izražavanjem uvjerenja može biti angažman “s razumnim uvjerenjem” ili angažman “s ograničenim uvjerenjem” i da neki angažman može biti ili “angažman temeljen na tvrdnjama” (assertion-based engagement) ili “angažman s izravnim izvještavanjem” (direct reporting engagements); i da se zaključak u angažmanu temeljenom na tvrdnjama može formulirati ili riječima tvrdnji odgovorne stranke ili izravno pomoću predmeta ispitivanja i kriterija³.
Ovaj MSIU se bavi samo s angažmanima temeljenim na tvrdnjama koji pružaju razumna uvjerenja sa zaključcima koji se formuliraju pomoću predmeta ispitivanja i kriterija.⁴
3. Ovaj MSIU primjenjuje se samo kada je uslužna organizacija odgovorna za, ili na drugi način može izraziti, tvrdnje o primjerenoj oblikovanosti kontrola. Ovaj MSIU ne bavi se angažmanima s izražavanjem uvjerenja radi:
 - (a) izvješćivanja o tome je li kontrole uslužne organizacije djeluju kako je opisano; ili
 - (b) izvješćivanja o kontrolama uslužne organizacije različitim od onih povezanih s uslugom za koju je vjerojatno da je relevantna za korisnikove interne kontrole pošto se odnosi na financijsko izvještavanje (na primjer, kontrole koje utječu na korisnikovu kontrolu proizvodnje ili njegovu kontrolu kvalitete).

¹ Kodeks etike za profesionalne računovođe (IAESBA-ov Kodeks) kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) definira profesionalnog računovođu kao “osobu koja je član članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC-a)” i profesionalnog računovođu u javnoj praksi kao “profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (na primjer, revizija, porez ili konzalting) u tvrtki koja pruža profesionalne usluge. Taj se naziv također koristi za tvrtku profesionalnih računovođa u javnoj praksi.”

² MRevS 402 “Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije”.

³ Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točke 10, 11 i 57.

⁴ Točke 13 i 57(k) ovog MSIU-a.

Međutim, ovaj MSIU pruža neke upute za takve angažmane obavljene prema MSIU-u 3000⁵. (Vidjeti točku A2.)

4. Osim izdavanja izvještaja s izražavanjem uvjerenja o kontrolama, revizor uslužne organizacije može biti angažiran za izradu izvještaja kao što su sljedeća, kojima se ne bavi ovaj MSIU:
 - a. izvještaj o transakcijama ili stanjima korisničkog subjekta koje održava uslužna organizacija; ili
 - b. izvještaj o dogovorenim postupcima o kontrolama u uslužnoj organizaciji.

Odnos s drugim profesionalnim objavama

5. Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija i uvida povijesnih financijskih informacija zahtijeva od revizora uslužne organizacije da postupi u skladu s MSIU-om 3000. MSIU 3000 uključuje zahtjeve u vezi s problematikom kao što je prihvaćanje angažmana, planiranje, prikupljanje dokaza i dokumentiranje koji su primjenjivi u svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, uključujući i u angažmanima koji su u skladu s ovim MSIU-om. Ovaj MSIU nadograđuje MSIU 3000 i uređuje kako ga treba primijeniti u angažmanima s razumnim uvjerenjem da bi se izvijestilo o kontrolama u uslužnoj organizaciji. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji definira i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja, osigurava kontekst za razumijevanje ovog MSIU-a i MSIU-a 3000.
6. Usklađenost s MSIU-om 3000 zahtijeva, između ostalog, da revizor uslužne organizacije postupi u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA-im Kodeksom) i provede postupke kontrole kvalitete primjenjive na pojedinačne angažmane.⁶

Datum stupanja na snagu

7. Ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) stupa na snagu za izvještaje s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji obuhvaćaju razdoblje završeno 15. juna 2011. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

8. Ciljevi revizora uslužne organizacije subjekta su:
 - (a) steći razumijevanje o tome je li, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na primjerenom kriteriju:

⁵ MSIU 3000, "Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija"

⁶ MSIU 3000, tačke 4 i 6.

- (i) opis sistema uslužne organizacije prezentiran na fer način kao onaj koji je oblikovan i primjenjivan kroz specificirano razdoblje (ili u slučaju izvještaja vrste 1 kao onaj koji je na određeni datum).
 - (ii) kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sistema su primjereno oblikovane kroz specificirano razdoblje (ili u slučaju izvještaja vrste 1 na određeni datum).
 - (iii) gdje je uključeno u djelokrug angažmana, da kontrole učinkovito djeluju radi postizanja razumnog uvjerenja da se kontrolni ciljevi navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema postižu za vrijeme specificiranog razdoblja.
- (b) izvijestiti o pitanjima navedenim pod (a) u skladu s nalazima revizora uslužne organizacije.

Definicije

9. Za svrhe ovog MSIU-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- (a) Metoda izvan krivulje – Metoda koja se bavi s uslugama koje pružaju uslužne organizacije koje su u podnajmu (pod-uslužne organizacije) pri čemu opis sustava uslužne organizacije uključuje sadržaj usluga koje pružaju pod-uslužne organizacije, ali relevantni kontrolni ciljevi i kontrole tih pod-uslužnih organizacija nisu uključeni u opis sustava uslužne organizacije i djelokrug angažmana revizora uslužne organizacije. Opis sustava uslužne organizacije i djelokrug angažmana revizora uslužne organizacije uključuje kontrole uslužne organizacije za praćenje učinkovitosti kontrola pod-uslužne organizacije, koji može uključiti pregled izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama pod-uslužne organizacije kojeg obavlja uslužna organizacija.
- (b) Komplementarne kontrole korisničkog subjekta – kontrole za koje uslužna organizacija prilikom oblikovanja svojih usluga pretpostavlja da će ih provoditi korisnički subjekt i koje su, ako su potrebne za ostvarenje ciljeva kontrole navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava, navedene u tom opisu njezinog sustava.
- (c) Cilj kontrole – cilj ili svrha određenog aspekta kontrola. Ciljevi kontrola su povezani s rizicima koje kontrole nastoje umanjiti.
- (d) Kontrole u uslužnoj organizaciji – kontrole nad postizanjem cilja kontrola koji je obuhvaćen izvještajem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. (Vidjeti točku A3.)
- (e) Kontrole u pod-uslužnoj organizaciji – kontrole u pod-uslužnoj organizaciji za stvaranje razumnog uvjerenja o postizanju cilja kontrole.

- (f) Kriteriji – mjerila korištena za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja, uključujući i, gdje je relevantno, mjerila za prezentiranje i objavljivanje.
- (g) Inkluzivna metoda – metoda rada s uslugama koje pruža pod-uslužna organizacija, s tim što opis uslužne organizacije uključuje vrste usluga koje pruža pod-uslužna organizacija i da su relevantni kontrolni ciljevi i povezane kontrole pod-uslužne organizacije uključeni u opis njezinog sistema i u djelokrug angažmana revizora uslužne organizacije. (Vidjeti točku A4).
- (h) Funkcija interne revizije – ocjenjivačka aktivnost koja je ustanovljena ili se pruža kao usluga uslužnoj organizaciji. Njezine funkcije uključuju, između ostalog, ispitivanje, ocjenjivanje i praćenje primjerenosti i učinkovitosti internih kontrola.
- (i) Interni revizori – one osobe koje obavljaju aktivnosti funkcije interne revizije. Interni revizori mogu pripadati odjelu interne revizije ili uporedivoj službi.
- (j) Izvještaj o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije – (koje se u ovom MSIU-u naziva – izvješće vrste 1) – izvještaj koje obuhvaća:
 - (i) opis sistema uslužne organizacije,
 - (ii) pisanu tvrdnju uslužne organizacije da, u svim značajnim odrednicama, i temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - a. opis prezentira na fer način sistem uslužne organizacije kao onaj koji je oblikovan i uveden na specificirani datum;
 - b. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sistema su bile primjereno oblikovane na specificirani datum; i
 - (iii) izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje sadrži razumno uvjerenje o pitanjima navedenim gore pod (ii)(a) i (b).
- (k) Izvještaj o opisu, oblikovanosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u ovom MSIU-u naziva – izvješće vrste 2) – izvješće koje obuhvaća:
 - (i) opis sistema uslužne organizacije,
 - (ii) pisanu tvrdnju uslužne organizacije da, u svim značajnim odrednicama, i temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - a. opis prezentira na fer način sistem uslužne organizacije kao onaj koji je oblikovan i uveden za vrijeme specificiranog razdoblja;
 - b. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sistema su bile primjereno oblikovane kroz specificirano razdoblje.

- c. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sistema su djelovale učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja; i
- (iii) izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje:
 - a) sadrži razumno uvjerenje o pitanjima navedenim gore pod (ii)(a) do (c); i
 - b) uključuje opis testova kontrola i njihovih rezultata.
- (l) Revizor uslužne organizacije – profesionalni računovođa u javnoj praksi koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvještaj s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.
- (m) Uslužna organizacija – organizacija koja je treća stranka (ili segment takve organizacije) koja pruža usluge korisničkim subjektima za koje je vjerojatno da su relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se odnose na financijsko izvještavanje.
- (n) Sistem uslužne organizacije – politike i postupci koje je oblikovala i uvela uslužna organizacija radi pružanja usluga korisničkim subjektima koje su obuhvaćene izvještajem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Opis sistema uslužne organizacije uključuje naziv usluga koje obuhvaća, razdoblje ili u slučaju izvještaja vrste 1, datum na koji se odnosi opis; kontrolne ciljeve i povezane kontrole.
- (o) Tvrdnje uslužne organizacije – pisane tvrdnje o pitanjima navedeni u točki 9(k) (ii) i 9(j)(ii) u vezi s izvještajem vrste 1.
- (p) Pod-uslužne organizacije – uslužne organizacije čije usluge koriste druge uslužne organizacije kako bi svojim klijentima pružile usluge za koje je vjerojatno da su relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se odnose na financijsko izvještavanje.
- (q) Testovi kontrola – postupci oblikovani za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u postizanju kontrolnih ciljeva navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema.
- (r) Revizor korisnika – revizor koji revidira i izvještava o financijskim izvještajima korisničkog subjekta⁷.
- (s) Korisnički subjekt – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije.

⁷ U slučaju pod-uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije koji koristi usluge pod-uslužne organizacije je također revizor korisnika.

Zahtjevi

MSIU 3000

10. Revizor uslužne organizacije neće navesti usklađenost s ovim MSIU-om, ako nije postupio u skladu s ovim MSIU-om i MSIU-om 3000.

Etički zahtjevi

11. Revizor uslužne organizacije će postupiti u skladu s etičkim zahtjevima, uključujući i onima koji se odnose na neovisnost, povezane s angažmanima za izražavanje uvjerenja. (Vidjeti točku A5.)

Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje

12. Gdje zahtijeva ovaj MSIU od revizora uslužne organizacije da postavi upit, zahtijeva izjavu od, ili na drugi način stupi u interakciju s uslužnom organizacijom, revizor uslužne organizacije će odrediti odgovarajuću osobu, odnosno više osoba, unutar strukture rukovođenja ili upravljanja uslužnom organizacijom s kojom, odnosno s kojima, će komunicirati. To će uključiti sagledavanje koje osobe imaju odgovarajuću odgovornost i saznanja o pitanjima o kojima se radi. (Vidjeti točku A6.)

Prihvaćanje i zadržavanje

13. Prije dogovaranja prihvaćanja, ili zadržavanja, nekog angažmana, revizor uslužne organizacije će:
 - (a) utvrditi je li:
 - (i) revizor uslužne organizacije ima sposobnosti i kompetencije da obavi angažman (Vidjeti točku A7);
 - (ii) će kriteriji koje treba primijeniti uslužna organizacija kako bi pripremila opis svoga sistema biti prikladni i dostupni korisničkim subjektima i njihovim revizorima; i
 - (iii) djelokrug angažmana i opis sistema uslužne organizacije neće biti toliko ograničeni da nije vjerojatno kako bi mogli biti korisni korisničkim subjektima i njihovim revizorima.
 - (b) pribaviti izjavu od uslužne organizacije da ona potvrđuje i shvaća svoju odgovornost:
 - (i) za pripremanje opisa svog sistema i prateću tvrdnju uslužne organizacije, uključujući i za potpunost, točnost i metodu prezentiranja tog opisa i tvrdnje (Vidjeti točku A8);

- (ii) da ima razumnu osnovu za tvrdnje uslužne organizacije koje popraćuju opis njezinog sistema (Vidjeti točku A9);
- (iii) za navođenje kriterija u tvrdnji uslužne organizacije koje je koristila za pripremanje opisa svoga sistema;
- (iv) za navođenje u opisu svoga sistema:
 - a. kontrolnih ciljeva; i
 - b. jesu li specificirani zakonom ili regulativom ili je druga stranka (na primjer, grupa korisnika ili profesionalno tijelo) bila ona koja ih je specificirala;
- (v) za prepoznavanje rizika koji ugrožavaju postizanje kontrolnih ciljeva navedenih u opisu njezinog sistema i za oblikovanje i za uvođenje kontrola koje osiguravaju razumno uvjerenje da ti rizici neće spriječiti postizanje kontrolnih ciljeva navedenih u opisu njezinog sistema i da će stoga navedeni kontrolni ciljevi biti postignuti (Vidjeti točku A10);
- (vi) za osiguravanje revizoru uslužne organizacije:
 - a. pristupa svim informacijama, kao što su evidencije, dokumentacija i druge stvari, uključujući i sporazume na razini uslužne organizacije za koje je uslužna organizacija svjesna da su relevantni za opis njezinog sistema i prateće tvrdnje uslužne organizacije;
 - b. dodatnih informacija koje revizor uslužne organizacije može zahtijevati od uslužne organizacije za svrhu angažmana s izražavanjem uvjerenja; i
 - c. neograničeni pristup osobama unutar uslužne organizacije za koje revizor uslužne organizacije utvrdi da će dobivati dokaze.

Prihvatanje promjene uvjeta angažmana

14. Ako uslužna organizacija zahtijeva promjenu djelokruga angažmana prije nego što je dovršen angažman, revizor uslužne organizacije će se uvjeriti da postoji razumno opravdanje za promjenu (vidjeti točke A11 – A12).

Procjenjivanje prikladnosti kriterija

15. Kako se zahtijeva MSIU-om 3000, revizor uslužne organizacije će procijeniti je li uslužna organizacija koristila prikladne kriterije u pripremanju opisa svog sistema, pri ocjenjivanju jesu li kontrole prikladno oblikovane i, u slučaju izvještaja vrste 2, pri ocjenjivanju jesu li kontrole operativno učinkovite.⁸

⁸ MSIU 3000, tačka 9.

16. U ocjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje opisa sistema uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će utvrditi da li kriteriji obuhvaćaju kao minimum:
- (a) Je li opis prikazuje kako je sistem uslužne organizacije oblikovan i uveden, uključujući, kako je primjereno:
 - (i) vrste usluga koje se pružaju, uključujući i, ako je primjereno, vrste obrađivanih transakcija;
 - (ii) postupke, unutar sistema s informacijskim tehnologijama i ručnog sistema, kojim se pružaju usluge, uključujući i, ako je primjereno, postupke kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju ako je potrebno i prenose u izvještaje i druge informacije pripremljene za korisničke subjekte;
 - (iii) povezanih evidencija i potkrjepljujućih informacija uključujući i, ako je primjereno, računovodstvenih evidencija, potkrjepljujućih informacija i određenih računa koji se koriste za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje pogrešnih informacija i kako se informacije prenose u izvještaje i druge informacije pripremljene za korisničke subjekte;
 - (iv) kako se sistem uslužne organizacije suočava sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija;
 - (v) procesa korištenog za pripremanje izvještaja i drugih informacija za korisničke subjekte;
 - (vi) specificiranih kontrolnih ciljeva i kontrola oblikovanih za postizanje tih ciljeva;
 - (vii) komplementarnih kontrola korisničkog subjekta o kojima se vodi računa pri oblikovanju kontrola; i
 - (viii) ostalih aspekata okruženja kontrola uslužne organizacije, procesa procjene rizika, informacijskog sistema (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoring kontrola koji su relevantni za pružene usluge.
 - (b) u slučaju izvještaja vrste 2, je li opis uključuje relevantne detalje o promjenama u sistemu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom.
 - (c) Je li opis ispušta ili iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sistema uslužne organizacije koji se opisuje, dok se istodobno potvrđuje da je opis pripremljen radi ispunjavanja zajedničkih potreba širokog raspona korisnika i njihovih revizora i, stoga, ne može uključivati svaki aspekt sistema uslužne organizacije

koji svaki pojedini korisnički subjekt i njegov revizor mogu smatrati važnim u njihovom određenom okruženju.

17. Pri procjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje oblikovanosti kontrola, revizor uslužne organizacije će utvrditi je li kriteriji obuhvaćaju, kao minimum, da:
 - (a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema; i
 - (b) bi kontrole navedene u opisu, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno uvjerenje da ti rizici neće spriječiti da budu postignuti navedeni ciljevi kontrola.
18. Pri procjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u osiguravanju razumnog uvjerenja da će biti postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, revizor uslužne organizacije će utvrditi da li kriteriji obuhvaćaju, kao minimum, jesu li kontrole primjenjivane onako kako su oblikovane dosljedno za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje jesu li ručne kontrole bile primijenile osobe koje imaju odgovarajuće kompetencije i ovlasti. (Vidjeti točke A13 – A15).

Značajnost

19. Kada planira i obavlja angažman, revizor uslužne organizacije će razmotriti značajnost u vezi s fer prezentacijom opisa, prikladnošću oblikovanosti kontrola i, u slučaju izvještaja vrste 2, operativnom učinkovitošću kontrola. (Vidjeti točke A16 – A18).

Stjecanje razumijevanja sistema uslužne organizacije

20. Revizor uslužne organizacije će steći razumijevanje sistema uslužne organizacije, uključujući i kontrole koje su uključene u djelokrug angažmana. (Vidjeti točke A19 – A20).

Pribavljanje dokaza u vezi s opisom

21. Revizor uslužne organizacije će pribaviti i pročitati opis sistema uslužne organizacije i ocijenit će jesu li fer prezentirani oni aspekti opisa koji su uključeni u djelokrug angažmana, uključujući i da li:
 - (a) ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema, su razumni u datim okolnostima (Vidjeti točku A23);
 - (b) su implementirane kontrole navedene u tom opisu;
 - (c) komplementarne kontrole korisnika usluge, ako ih ima, su odgovarajuće opisane; i
 - (d) usluge koje je obavila pod-uslužna organizacija, ako ih ima, su odgovarajuće opisane, uključujući je li u vezi s njima korištena inkluzivna metoda ili metoda izvan krivulje.

22. Revizor uslužne organizacije će utvrditi, pomoću drugih postupaka u kombinaciji s upitima, je li je bio implementiran sistem uslužne organizacije. Ti drugi postupci će uključiti promatranje i pregledavanje evidencija i druge dokumentacije, načina na koji djeluje sistem uslužne organizacije i na koji se primjenjuju kontrole. (Vidjeti točku A24).

Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanošću kontrola

23. Revizor uslužne organizacije će utvrditi koje su od kontrola uslužne organizacije nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema i procijenit će jesu li te kontrole prikladno oblikovane. To će uključiti: (Vidjeti točke A25 – A27.)
- (a) prepoznavanje rizika koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema; i
 - (b) ocjenjivanje povezanosti kontrola prepoznatih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema s tim rizicima.

Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola

24. Kada daje izvještaj vrste 2, revizor uslužne organizacije će testirati one kontrole za koje je utvrdio da su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema i ocijeniti njihovu operativnu učinkovitost tokom razdoblja. Dokazi dobiveni u prethodnim angažmanima o zadovoljavajućem djelovanju kontrola u prethodnim razdobljima ne pruža osnovu za smanjivanje testiranja, čak ako su dopunjeni s dokazima dobivenim tokom tekućeg razdoblja. (Vidjeti točke 28 – A32).
25. Kada oblikuje i provodi testove kontrola, revizor uslužne organizacije će:
- (a) obaviti druge postupke u kombinaciji s upitima kako bi pribavio dokaze o:
 - (i) tome kako su kontrole primijenjene;
 - (ii) dosljednosti s kojom su primijenjene kontrole; i
 - (iii) tome tko je i na koji način primijenio kontrole;
 - (b) odrediti jesu li kontrole koje treba testirati ovisne o drugim kontrolama (neizravnim kontrolama) i ako je takav slučaj, je li nužno pribaviti dokaze koji potkrjepljuju operativnu učinkovitost tih neizravnih kontrola; (Vidjeti točke A33 – A349) i
 - (c) odrediti načine odabira stavki za testiranje koje su učinkovite za ispunjavanje ciljeva postupka. (Vidjeti točke A35 – A36).

26. Kada određuje obujam testova kontrola, revizor uslužne organizacije će razmotriti problematiku, uključujući i karakteristike populacije koju treba testirati, što uključuje i vrste kontrola, učestalost njihove primjene (na primjer, mjesečna, dnevna, broj po danu) i očekivanu stopu odstupanja.

Uzorkovanje

27. Kada revizor uslužne organizacije koristi uzorkovanje, revizor uslužne organizacije će: (Vidjeti točke 35 – A36.)
- (a) kada oblikuje uzorak, razmotriti svrhu postupka i karakteristike populacije iz koje će se izvlačiti uzorci;
 - (b) odrediti veličinu uzorka dostatnu za smanjivanje rizika uzorkovanja na prihvatljivo nisku razinu;
 - (c) odabrat stavke za uzorke na način da svaka jedinica uzorkovanja u populaciji ima jednaku šansu da bude odabrana;
 - (d) ako oblikovani postupak nije primjenjiv na odabranu stavku, obaviti postupak na zamjenskoj stavci; i
 - (e) ako nije u mogućnosti primijeniti oblikovani postupak, ili prikladne zamjenske postupke, na odabranim stavkama, tretirati ih kao odstupanja.

Osobine i uzroci odstupanja

28. Revizor uslužne organizacije će istražiti osobinu i uzrok svakog otkrivenog odstupanja i odrediti će jesu li:
- (a) otkrivena odstupanja unutar očekivane stope odstupanja i prihvatljiva su; stoga, testiranje koje je bilo obavljeno osigurava odgovarajuću osnovicu za zaključivanje da kontrole djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja;
 - (b) nužna dodatna testiranja kontrole ili drugih kontrola kako bi se stvorio zaključak o tome da li za vrijeme specificiranog razdoblja učinkovito djeluju kontrole povezane s određenim ciljem kontrola (Vidjeti točku A25.); ili
 - (c) testiranja koja su bila obavljena osigurala odgovarajuću osnovicu za zaključivanje da kontrole ne djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja.
29. U iznimno rijetkim okolnostima kada revizor uslužne organizacije smatra da je odstupanje otkriveno u uzorku anomalija i nisu prepoznate druge kontrole koje bi revizoru uslužne organizacije dopustile zaključiti da se relevantni cilj kontrole učinkovito ostvaruje za vrijeme specificiranog razdoblja, revizor uslužne organizacije će steći visoki stupanj sigurnosti da takvo odstupanje nije reprezentativno za populaciju. Revizor

uslužne organizacije će steći visok stupanj sigurnosti obavljanjem dodatnih postupaka kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze da odstupanje ne utječe na preostali dio populacije.

Rad funkcije interne revizije⁹

Stjecanje razumijevanja funkcije interne revizije

30. Ako uslužna organizacija ima funkciju interne revizije, revizor uslužne organizacije će steći razumijevanje o vrstama odgovornosti funkcije interne revizije i aktivnostima koje se obavljaju kako bi utvrdio je li vjerojatno da je funkcija interne revizije relevantna za angažmana. (Vidjeti točku A37.)

Određivanje hoće li se i u kojoj mjeri koristiti radom internih revizora

31. Revizor uslužne organizacije će odrediti:
- (a) je li vjerojatno da je rad internih revizora primjeren za svrhe angažmana; i
 - (b) ako je to slučaj, planirani učinak rada internih revizora na vrste, vremenski raspored ili obujam postupaka revizora uslužne organizacije.
32. U određivanju je li vjerojatno da će rad internih revizora biti primjeren za svrhe angažmana, revizor uslužne organizacije će ocijeniti:
- (a) objektivnost funkcije interne revizije;
 - (b) stručne kompetencije internih revizora;
 - (c) je li vjerojatno da se rad internih revizora obavlja s dužnom profesionalnom pažnjom; i
 - (d) je li vjerojatno da će postojati učinkovito komuniciranje između internih revizora i revizora uslužne organizacije.
33. U određivanju planiranog učinka rada internih revizora na vrste, vremenski raspored ili obujam postupaka revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će razmotriti: (Vidjeti točku A38)
- (a) sadržaj i djelokrug određenog rada kojeg su obavili, ili trebaju obaviti, interni revizori;
 - (b) značajnost tog rada za zaključke revizora uslužne organizacije; i
 - (c) stupanj subjektivnosti sadržan u ocjenjivanju dokaza dobivenih kao potpora tim zaključcima.

⁹ Ovaj MSIU se ne bavi slučajevima kada pojedinačni interni revizori pružaju izravnu pomoć revizoru uslužne organizacije u obavljanju revizijskih postupaka.

Korištenje radom funkcije interne revizije

34. Kako bi se revizor uslužne organizacije koristio određenim radom internih revizora, revizor uslužne organizacije će ocijeniti taj rad i obaviti postupke za taj rad kako bi utvrdio njegovu primjerenost svojim potrebama. (Vidjeti točku A39.)
35. Kako bi revizor uslužne organizacije utvrdio primjerenost određenog rada kojeg su obavili interni revizori svojim potrebama, revizor uslužne organizacije će ocijeniti:
- (a) jesu li rad obavili interni revizori koji imaju odgovarajuću stručnu uvježbanost i znanje;
 - (b) je li rad ispravno nadziran, pregledavan i dokumentiran;
 - (c) jesu li dobiveni odgovarajući dokazi za omogućavanje internim revizorima da stvore razumne zaključke;
 - (d) jesu li stvoreni zaključci primjereni u danim okolnostima i jesu li svi izvještaji koje su pripremili interni revizori dosljedni rezultatima obavljenog posla; i
 - (e) jesu li ispravno razriješeni izuzeci relevantni za angažman ili jesu li objavljena neuobičajena pitanja.

Učinak na izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

36. Ako se koristilo radom funkcije interne revizije, revizor uslužne organizacije neće se pozvati na taj rad u odjeljku izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje sadrži mišljenje revizora uslužne organizacije. (Vidjeti točku A40).
37. U slučaju izvještaja vrste 2, ako se radom funkcije interne revizije koristilo u obavljanju testova kontrola, onaj dio izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji opisuje testove kontrola revizora uslužne organizacije i njihove rezultate uključit će opis rada internih revizora i postupke koje je revizor uslužne organizacije obavio u vezi s tim radom. (Vidjeti točku A41).

Pisane izjave

38. Revizor uslužne organizacije će zahtijevati da uslužna organizacija osigura pisane izjave da: (Vidjeti točku A42).
- (a) potvrđuje tvrdnje koje popraćuju opis sistema;
 - (b) su revizoru uslužne organizacije dane sve relevantne informacije i omogućen pristup njima kako je dogovoreno¹⁰ i;
 - (c) revizor uslužne organizacije je obaviješten o, nečemu od sljedećeg, što je spoznala uslužna organizacija, tj. o:

¹⁰ Tačka 13(B)(V) ovog MSIU-a.

- (i) neusklađenosti sa zakonima i regulativama, prijevarama ili neispravljenim odstupanjima koja se mogu pripisati uslužnoj organizaciji i koja mogu utjecati na jednog korisničkog subjekta ili više njih;
 - (ii) manjkavosti u oblikovanosti kontrola;
 - (iii) slučajevima gdje kontrole nisu djelovale kako je opisano; i
 - (iv) svakom događaju nakon razdoblja obuhvaćenog opisom uslužne organizacije njezinog sustava sve do datuma izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji može imati značajan učinak na izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.
39. Pisane izjave bit će u obliku pisma s izjavom naslovljenim na revizora uslužne organizacije.
- Datum pisane izjave biti će što je bliže izvedivo s datumom izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, ali ne nakon tog datuma.
40. Ako uslužna organizacija, nakon što je raspravila pitanje s revizorom uslužne organizacije, ne osigura jednu ili više pisanih izjava zahtijevanih u skladu s točkama 38(a) i (b) ovog MSIU-a, revizor uslužne organizacije će suzdržati od mišljenja. (Vidjeti točku A43).

Ostale informacije

41. Revizor uslužne organizacije će čitati ostale informacije, ako ih ima, uključene u dokument koji sadrži opis uslužne organizacije njezinog sistema i izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, kako bi otkrio značajne nedosljednosti, ako ih ima, u odnosu na taj opis. Dok čita ostale informacije sa svrhom prepoznavanja značajnih nedosljednosti, revizor uslužne organizacije može postati svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenica u tim ostalim informacijama.
42. Ako revizor uslužne organizacije postane svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenica u tim ostalim informacijama, revizor uslužne organizacije će raspraviti pitanje s uslužnom organizacijom. Ako revizor uslužne organizacije zaključi da postoji značajna nedosljednost ili pogrešno prikazivanje činjenice u ostalim informacijama koje uslužna organizacija odbija ispraviti, revizor uslužne organizacije će poduzeti daljnje primjerene radnje. (Vidjeti točke A44 – A45).

Naknadni događaji

43. Revizor uslužne organizacije će postaviti upit je li uslužna organizacija ima spoznaju o bilo kojim događajima nakon razdoblja obuhvaćenog opisom uslužne organizacije njezinog sistema sve do datuma izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji mogu imati značajan učinak na izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Ako revizor uslužne organizacije postane svjestan posto-

janja takvog događaja i informacije o tom događaju kojeg nije objavila uslužna organizacija, revizor uslužne organizacije će ih uključiti u izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.

44. Revizor uslužne organizacije nema obavezu obaviti bilo kakve postupke u vezi s opisom uslužne organizacije njezinog sistema ili prikladnošću oblikovanosti ili operativne učinkovitosti kontrola, nakon datuma izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.

Dokumentacija

45. Revizor uslužne organizacije će pripremiti dokumentaciju koja je dostatna nekom iskusnom revizoru uslužne organizacije, koji nema prethodnu povezanost s angažmanom, da razumije:
- (a) vrste, vremenski raspored i obujam postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s ovim MSIU-om i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
 - (b) rezultate obavljenih postupaka i dobivenih dokaza; i
 - (c) značajna pitanja nastala za vrijeme angažmana i zaključke stvorene o njima i značajne profesionalne presudbe obavljene kako bi se stvorili ti zaključci.
46. Pri dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih postupaka, revizor uslužne organizacije će evidentirati:
- (a) karakteristike koje omogućavaju prepoznavanje određenih stavaka ili pitanja koji su bili testirani;
 - (b) tko je obavio posao i datum kada je taj posao dovršen; i
 - (c) tko je pregledao obavljeni posao i datum i obujam takvog pregleda.
47. Ako revizor uslužne organizacije koristi određeni rad internih revizora, revizor uslužne organizacije će dokumentirati zaključke stvorene u vezi s ocjenjivanjem primjerenosti rada internih revizora i postupke koje je revizor uslužne organizacije obavio u vezi s tim radom.
48. Revizor uslužne organizacije će dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s uslužnom organizacijom i drugima uključujući i sadržaj značajnih pitanjima o kojima se raspravljalo i kada se i s kom se o njima raspravljalo.
49. Ako je revizor uslužne organizacije otkrio informaciju koja je nedosljedna s njegovim konačnim zaključkom u vezi sa značajnim pitanjem, revizor uslužne organizacije će dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost.
50. Revizor uslužne organizacije će objediniti dokumentaciju u dosje angažmana i pra-

vodobno dovršiti administrativni proces objedinjavanja konačnog dosjea angažmana nakon datuma izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.¹¹

51. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog dosjea angažmana, revizor uslužne organizacije neće brisati ili baciti dokumentaciju prije kraja razdoblja čuvanja. (Vidjeti točku A46).
52. Ako revizor uslužne organizacije utvrdi da je potrebno mijenjati postojeću dokumentaciju angažmana ili dodati novu dokumentaciju nakon što je bio objedinjen konačni dosje angažmana i ta dokumentacija ne utječe na izvještaj revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će, neovisno o sadržaju izmjena ili dodavanja, dokumentirati:
 - (a) konkretne razloge za njihovo obavljanje; i
 - (b) tko ih je i kada obavio i pregledao.

Pripremanje izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sadržaj izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

53. Izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će uključivati sljedeće osnovne elemente: (Vidjeti točku A47).
 - (a) naslov koji jasno navodi da je izvještaj izvještaj s izražavanjem uvjerenja neovisno revizora uslužne organizacije.
 - (b) naslovnik.
 - (c) oznaku za;
 - (i) opis uslužne organizacije njezinog sistema i tvrdnji uslužne organizacije, koji uključuje pitanja opisana u tački 9(k)(ii) za izvještaj vrste 2 ili u tački 9(j)(ii) za izvještaj vrste 1.
 - (ii) one dijelove opisa uslužne organizacije njezinog sistema, ako ih ima, koji nisu obuhvaćeni mišljenjem revizora uslužne organizacije.
 - (iii) ako se opis poziva na potrebu za komplementarnim kontrolama krajnjeg korisnika, izjavu da revizor uslužne organizacije nije ocijenio prikladnost oblikovanosti ili operativnu učinkovitost komplementarnih kontrola krajnjeg korisnika i da ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema mogu biti postignuti samo ako su komplementarne kontrole krajnjeg korisnika prikladno oblikovane ili djeluju učinkovito, zajedno s kontrolama u uslužnoj organizaciji.

¹¹ Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, tačke A54-A55, pružaju dodatne upute.

- (iv) ako je usluge obavila pod-uslužna organizacija, sadržaj aktivnosti koje je obavila pod- uslužna organizacija kako je opisano u opisu uslužne organizacije njezinog sistema i je li u vezi s njima bila korištena inkluzivna metoda ili metoda izvan krivulje. Gdje je bila korištena metoda izvan krivulje, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sistema isključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim pod-uslužnim organizacijama i da postupci revizora uslužne organizacije nisu prošireni na kontrole u pod-uslužnoj organizaciji. Gdje je bila korištena inkluzivna metoda, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sistema uključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim pod-uslužnim organizacijama i da su postupci revizora uslužne organizacije prošireni na kontrole u pod-uslužnoj organizaciji.
- (d) oznaku kriterija i treće stranke koja specificira ciljeve kontrola.
- (e) izjavu da izvještaj i, u slučaju izvještaja vrste 2, opis testova kontrola su namijenjeni samo za korisničke subjekte i njihove revizore, koji imaju dovoljno razumijevanje da bi ih razmotrili, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju u samim korisničkim subjektima, kada procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja korisničkih subjekata. (Vidjeti točku A48).
- (f) izjavu da je uslužna organizacija odgovorna za:
 - (i) pripremanje opisa svoga sistema i pratećih tvrdnji, uključujući i za potpunost, točnost i metode prezentacije tog opisa i tih tvrdnji;
 - (ii) pružanje usluga obuhvaćenih opisom uslužne organizacije njezinog sistema;
 - (iii) navođenje ciljeva kontrola (gdje nisu utvrđeni zakonom ili regulativom ili ih nije utvrdila druga stranka, na primjer, grupa korisnika ili profesionalno tijelo); i
 - (iv) oblikovanje i implementaciju kontrola kako bi se postigli ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema.
- (g) izjavu da je revizor uslužne organizacije odgovoran za izražavanje mišljenja o opisu uslužne organizacije njezinog sistema, o oblikovanosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u tom opisu i, u slučaju izvještaja vrste 2, o operativnoj učinkovitosti tih kontrola, temeljeno na postupcima revizora uslužne organizacije.
- (h) Izjavu da je angažman obavljen u skladu s MSIU-om 3402, “Izvještaji s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija”, koji zahtijeva da

revizor uslužne organizacije postupa u skladu s etičkim zahtjevima i planira i obavi postupke kako bi stekao razumno uvjerenje o tome je li, u svim značajnim odrednicama, fer prezentiran opis uslužne organizacije njezinog sistema i jesu li kontrole prikladno oblikovane i, u slučaju izvještaja vrste 2, su operativno učinkovite.

- (i) sažetak postupaka revizora uslužne organizacije za stjecanje razumnog uvjerenja i izjavu kako revizor uslužne organizacije vjeruje da su pribavljeni dokazi dostani i primjereni za osiguravanje osnovice za mišljenje revizora uslužne organizacije i, u slučaju izvještaja vrste 1, izjavu da revizor uslužne organizacije nije obavio bilo koje postupke u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola i da se stoga ne izražava mišljenje o tome.
- (j) izjavu o ograničenjima kontrola i, u slučaju izvještaja vrste 2, o riziku projiciranja na buduća razdoblja svake ocjene o operativnoj učinkovitosti kontrola.
- (k) mišljenje revizora uslužne organizacije, izraženo u pozitivnom obliku, o tome je li, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - (i) u slučaju izvještaja vrste 2:
 - a. opis prezentira na fer način sistem uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran tijekom specificiranog razdoblja;
 - b. kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sistema su bile prikladno oblikovane tijekom specificiranog razdoblja; i
 - c. testirane kontrole, a to su one kontrole koje su bile nužne za osiguravanje razumnog uvjerenja da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, učinkovito su djelovale tijekom specificiranog razdoblja.
 - (ii) u slučaju izvještaja vrste 1:
 - a. opis prezentira na fer način sistem uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran na specificirani datum; i
 - b. kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sistema su bile prikladno oblikovane na specificirani datum.
- (l) datum izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, koji neće biti raniji od datuma na koji je revizor uslužne organizacije pribavio dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji svoje mišljenje.
- (m) tvrtku revizora uslužne organizacije i lokaciju u zakonodavstvu gdje posluje revizor uslužne organizacije.

54. U slučaju izvještaja vrste 2, izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će uključiti odvojeni odjeljak nakon mišljenja ili dodatak, u kojem se opisuju testovi kontrola koji su bili obavljani i rezultate tih testova. U opisivanju testova kontrola, revizor uslužne organizacije će jasno navesti koje su kontrole bile testirane, navesti da li testirane stavke predstavljaju sve stavke, ili izbor stavaka, iz populacije, te navesti sadržaj testova s dovoljno detalja da se omogući revizorima korisničkih organizacija utvrđivanje učinka tih testova na njihove procjene rizika. Ako su bila otkrivena odstupanja, revizor uslužne organizacije će uključiti obujam obavljenog testiranja koji je doveo do utvrđivanja odstupanja (uključujući i veličinu uzoraka gdje je uzorkovanje bilo korišteno) i broj i sadržaj uočenih odstupanja. Revizor uslužne organizacije će izvijestiti o odstupanjima čak ako je, na osnovi obavljenih testova, zaključio da je postignut povezani cilj kontrole. (Vidjeti točku A18 i A49).

Modificirana mišljenja

55. Ako revizor uslužne organizacije zaključi da: (Vidjeti točke A50–A52.)
- opis uslužne organizacije njezinog sistema ne prezentira na fer način, u svim značajnim odrednicama, sistem kako je oblikovan i implementiran;
 - kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu, nisu bile, u svim značajnim odrednicama, prikladno oblikovane;
 - u slučaju izvještaja vrste 2, testirane kontrole nisu, u svim značajnim odrednicama, učinkovito djelovale, a to su one kontrole koje su bile nužne za osiguravanje razumnog uvjerenja da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu; ili
 - revizor uslužne organizacije nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze mišljenje revizora uslužne organizacije bit će modificirano i izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će sadržat jasni opis svih razloga za modifikaciju.

Ostale odgovornosti za komuniciranje

56. Ako revizor uslužne organizacije stekne saznanje o neusklađenosti sa zakonima ili regulativama, prijevari ili neispravljenim pogreškama pripisivih uslužnoj organizaciji koji nisu očigledno beznačajni i mogu utjecati na jedan korisnički subjekt ili više njih, revizor uslužne organizacije će utvrditi je li pitanje bilo primjereno priopćeno korisničkim subjektima na koje to ima učinka.

Ako pitanje nije bilo tako priopćeno i uslužna organizacija ne želi to učiniti, revizor uslužne organizacije će poduzeti odgovarajuće radnje. (Vidjeti tačku A53.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja

(Vidjeti tačku 1, 3)

- A1. Interne kontrole su proces oblikovan za osiguravanje razumnog uvjerenja u vezi s postizanjem ciljeva povezanih s pouzdanošću financijskog izvještavanja, učinkovitošću i djelotvornošću poslovanja i sukladnošću s primjenjivim zakonima i regulativama. Kontrole povezane s poslovanjem uslužne organizacije i ciljevima usklađenosti mogu biti relevantne internim kontrolama korisničkih sistema pošto se odnose na financijsko izvještavanje. Takve kontrole mogu se odnositi na tvrdnje o prezentiranju i objavljivanju povezano sa stanjima računa, klasama transakcija ili objavama ili se mogu odnositi na dokaz koji revizor uslužne organizacije ocjenjuje ili koristi u primjenjivanju revizijskih postupaka. Na primjer, kontrole uslužne organizacije za obrađivanje plaća povezane s pravodobnim doznačavanjem doprinosa iz plaća državnim tijelima mogu biti relevantne korisničkom subjektu jer kašnjenje s plaćanjem može uzrokovati kamate i kazne koje će imati kao posljedicu obavezu za korisnički subjekt. Slično tom, kontrole uslužne organizacije nad prihvatljivošću ulagateljskih transakcija s gledišta regulative mogu se smatrati relevantnim za prezentaciju i objavljivanje transakcija i stanja korisničkog subjekta u njegovim financijskim izvještajima. Određivanje je li vjerojatno da će kontrole uslužne organizacije, povezane s poslovanjem i usklađenošću, biti relevantne internim kontrolama korisničkih subjekata je pitanje za profesionalnu prosudbu, imajući na umu ciljeve kontrola koje je postavila uslužna organizacija i prikladnost kriterija.
- A2. Uslužna organizacija može biti u nemogućnosti izraziti tvrdnju da je sistem prikladno oblikovan kada, na primjer, uslužna organizacija posluje sa sistemom kojeg je oblikovao korisnički subjekt ili je ugovoren ugovorom zaključenim između korisničkog subjekta i uslužne organizacije. Zbog zamršene povezanosti između prikladne oblikovanosti kontrola i njihove operativne učinkovitosti, izostanak tvrdnje u vezi s prikladnošću oblikovanosti će vjerojatno onemogućiti revizoru uslužne organizacije stvaranje zaključka da kontrole osiguravaju razumno jamstvo da su ispunjeni ciljevi kontrola i na taj način od izražavanja mišljenja o operativnoj učinkovitosti kontrola. Kao alternativu, prema MSIU 3000, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može odabrati da prihvati angažman s obavljanjem dogovorenih postupaka ili angažman s izražavanjem uvjerenja kako bi, temeljem testova kontrola, stvorio zaključak o tome jesu li kontrole djelovale kako je opisano.

Definicije (Vidjeti točku 9(d), 9(g))

- A3. Definicija “kontrole u uslužnoj organizaciji” uključuje aspekte informacijskih sistema korisničkih subjekata koje održava uslužna organizacija i može također uključiti aspek-

te jedne od ostalih komponentni, ili više njih, internih kontrola u uslužnoj organizaciji. Na primjer, ona može uključiti aspekte okruženja kontrola uslužne organizacije, monitoringa i kontrolnih aktivnosti kada se oni odnose na pružene usluge. Ona, međutim, ne uključuje kontrole u uslužnoj organizaciji koje nisu povezane s postizanjem ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema, na primjer, na kontrole povezane s pripremanjem vlastitih financijskih izvještaja uslužne organizacije.

- A4. Kada se koristi inkluzivna metoda, zahtjevi iz ovog MSIU-a se također primjenjuju na usluge koje pruža pod-uslužna organizacija, uključujući i na dobivanje suglasnosti u vezi s pitanjima u točki 13(b)(i)–(v) o tome kako su primijenjena u pod-uslužnoj organizaciji radije nego u uslužnoj organizaciji. Obavljanje postupaka u pod-uslužnoj organizaciji povlači za sobom koordiniranje i komuniciranje između uslužne organizacije, pod-uslužne organizacije i revizora uslužne organizacije. Inkluzivna metoda je općenito izvediva samo ako su povezane uslužna organizacija i pod-uslužna organizacija ili ako njezinu upotrebu osigurava ugovor između uslužne organizacije i pod-uslužne organizacije.

Etički zahtjevi (Vidjeti točku 11.)

- A5. Revizor uslužne organizacije je podložan relevantnim zahtjevima neovisnosti, koji obično obuhvaćaju Dio A i B IESBA-ova Kodeksa zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži. U obavljanju nekog angažmana u skladu s ovim MSIU-om, IESBA-ov Kodeks ne zahtijeva da revizor uslužne organizacije bude neovisan od svakog korisničkog subjekta.

Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 12.)

- A6. Struktura rukovođenja i upravljanja razlikuje se od zakonodavstva do zakonodavstva i od subjekta do subjekta, odražavajući utjecaje kao što su različita kulturološka i zakonska zaleđa, i veličina i karakteristike vlasništva. Takva raznolikost znači da nije moguće ovim MSIU-om specificirati za sve angažmane osobu odnosno osobe s kojom odnosno s kojima će revizor uslužne organizacije biti u interakciji u vezi s određenim pitanjima. Na primjer, uslužna organizacija može biti segment organizacije treće stranke, a ne odvojeni pravni subjekt. U takvim slučajevima, prepoznavanje odgovarajućeg osoblja menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje od kojih će se zahtijevati pisane izjave može zahtijevati provođenje profesionalne prosudbe.

Prihvatanje i zadržavanje

Sposobnosti i kompetencije da se obavi angažman (Vidjeti točku 13(a)(i))

- A7. Relevantne sposobnosti i kompetencije za obavljanje angažmana uključuju pitanja kao što su sljedeća:

- poznavanje relevantne industrije;
- razumijevanje informacijskih tehnologija i sistema;
- iskustvo u ocjenjivanju rizika kako se oni odnose prema prikladnoj oblikovanosti kontrola; i
- iskustvo u oblikovanju i izvođenju testova kontrola i ocjenjivanju rezultata.

Tvrdnje uslužne organizacije (Vidjeti točku 13(b)(i).)

A8. Odbijanje uslužne organizacije da osigura pisane tvrdnje, nakon zaključivanja sporazuma s revizorom uslužne organizacije da se prihvaća ili zadržava angažman, predstavlja ograničenje djelokruga koje uzrokuje da se revizor uslužne organizacije povlači iz angažmana. Ako zakon ili regulativa ne dopušta revizoru uslužne organizacije povlačenje iz angažmana, revizor uslužne organizacije će se suzdržati od mišljenja.

Razumna osnovica za tvrdnje uslužne organizacije (Vidjeti točku 13(b)(ii).)

A9. U slučaju izvještaja vrste 2, tvrdnje uslužne organizacije uključuju izjavu da kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sistema djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja. Ta tvrdnja može biti temeljena na monitoring aktivnostima uslužne organizacije. Monitoring kontrola je proces procjenjivanja učinkovitosti kontrola kroz vrijeme. On uključuje procjenjivanje učinkovitosti kontrola po osnovi pravodobnosti, prepoznavanje i izvješćivanje manjkavosti odgovarajućim osobama unutar uslužne organizacije i poduzimanje nužnih aktivnosti ispravljanja. Uslužna organizacija provodi monitoring kontrola kroz tekuće aktivnosti, odvojeno ocjenjivanje ili kombinacijom oba pristupa. Što je veći razmjer i učinkovitost monitoringa kroz tekuće aktivnosti to je manja potreba za odvojenim ocjenjivanjima. Monitoring kroz tekuće aktivnosti je često ugrađen u uobičajene ponavljajuće aktivnosti uslužne organizacije i uključuje redovne aktivnosti rukovođenja i nadzora. Interni revizori ili osobe koje obavljaju slične funkcije mogu doprinijeti monitoringu aktivnosti uslužne organizacije. Aktivnosti monitoringa mogu također uključiti korištenje informacija koje su priopćile vanjske stranke, kao što su reklamacije kupaca ili nalazi regulatornih tijela, koje mogu ukazivati na probleme ili skrenuti pozornost na područja koja zahtijevaju poboljšanja. Činjenica da će revizor uslužne organizacije izvijestiti o operativnoj učinkovitosti kontrola nije zamjena za vlastiti postupak uslužne organizacije za osiguravanje razumne osnovice za svoju tvrdnju.

Prepoznavanje rizika (Vidjeti točku 13(b)(iv).)

A10. Kako je navedeno u tački 9(c), ciljevi kontrola odnose se na rizike koje kontrole žele umanjiti. Na primjer, rizik da je transakcija evidentirana s pogrešnim iznosom ili u pogrešnom razdoblju može se izraziti kao cilj kontrole da se transakcije evidentiraju

s ispravnim iznosom i u ispravnom razdoblju. Uslužna organizacija je odgovorna za prepoznavanje rizika koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu njezinog sistema. Uslužna organizacija može imati formalni ili neformalni postupak za prepoznavanje relevantnih rizika. Formalni postupak može uključiti procjenjivanje značajnosti prepoznatih rizika, procjenjivanje vjerojatnosti njihovog nastanka i odlučivanje o aktivnostima za suočavanje s njima. Međutim, budući da su ciljevi kontrola povezani s rizicima koje kontrole žele umanjiti, to već obazrivo prepoznavanje ciljeva kontrola kada se oblikuje i implementira sistem uslužne organizacije može samo po sebi tvoriti neformalni postupak prepoznavanja relevantnih rizika.

Prihvatanje promjene u uvjetima angažmana (Vidjeti točku 14.)

- A11. Zahtjev za promjenom djelokruga angažmana može nemati razumno opravdanje kada, na primjer, je zahtjev postavljen kako bi se isključili određeni ciljevi kontrola iz djelokruga angažmana zbog vjerojatnosti da će biti modificirano mišljenje revizora uslužne organizacije ili da uslužna organizacija neće osigurati revizoru uslužne organizacije pisane tvrdnju i zahtjev je dat da se obavi angažman prema MSIU-u 3000.
- A12. Zahtjev za promjenom djelokruga angažmana može imati razumno opravdanje kada, na primjer, je zahtjev postavljen kako bi se iz angažmana isključila pod-uslužna organizacija kada uslužna organizacija ne može dogovoriti pristup revizoru uslužne organizacije i metoda korištena za rad s uslugama koje pruža ta uslužna organizacija je promijenjena iz inkluzivne metode u metodu izvan krivulje.

Procjenjivanje prikladnosti kriterija (Vidjeti točke 15–18.)

- A13. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje osnovice za tvrdnje uslužne organizacije o fer prezentaciji njezinog opisa sistema, prikladnosti oblikovanosti kontrola i, u slučaju izvještaja vrste 2, operativne učinkovitosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola.
- A14. MSIU 3000 zahtijeva od revizora uslužne organizacije da, između ostalog, procijeni prikladnost kriterija i prikladnost predmeta ispitivanja¹². Predmet ispitivanje je ishodišni uvjet za interes namjeravanih korisnika za izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Sljedeća tabela navodi predmet ispitivanja i minimum kriterija za svako mišljenje u izvještajima vrste 1 i 2.

¹² MSIU 3000, tačke 18 - 19.

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar
<i>Mišljenje o fer prezentaciji opisa sustava uslužne organizacije (izvještaj vrste 1 i 2)</i>	Sistem uslužne organizacije za koji je vjerojatno da će biti relevantan internim kontrolama korisničkih subjekata jer se odnosi na financijsko izvještavanje i obuhvaćen je izvještajem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.	Opis je prezentiran na fer način ako on: (a) prezentira kako je oblikovan i implementiran sistem uslužne organizacije, uključujući, ako je odgovarajuće, pitanja navedena u tački 16 (a) (i)–(viii); (b) u slučaju izvještaja vrste 2, uključuje relevantne detalje o promjenama sistema uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom; i (c) ne ispušta ili iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sistema uslužne organizacije koji je opisan, dok se istodobno potvrđuje da je opis pripremljen kako bi se zadovoljile potrebe širokog raspona subjekata i ne mogu, stoga, uključiti svaki aspekt sistema uslužne organizacije koji svaki pojedinačni korisnik može smatrati važnim u svom vlastitom određenom okruženju.	Može biti potrebno da se prilagodi određena formulacija za kriterije za ovo mišljenje kako bi bila dosljedna kriterijima koje je ustanovio, na primjer, zakon ili regulativa, grupa korisnika ili profesionalno tijelo. Primjeri kriterija za ovo mišljenje su dani u ilustraciji tvrdnji uslužne organizacije u Dodatku 1. Točke A21–A24 pružaju daljnje upute za određivanje jesu li ispunjeni ti kriteriji. (Prema zahtjevu MSIU 3000, informacija o predmetu ispitivanja ¹³ za ovo mišljenje je opis uslužne organizacije njezinog sistema i tvrdnja uslužne organizacije da je taj opis prezentiran na fer način.

¹³ Informacija o predmetu ispitivanja je ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja predmeta ispitivanja koje rezultira iz primjene kriterija na predmet ispitivanja.

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar
<i>Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti (izvještaj vrste 2)</i>	Prikladnost oblikovanosti i operativna učinkovitost tih kontrola koje su potrebne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema.	Kontrole su prikladno oblikovane i djeluju učinkovito ako: (a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljev kontrola navedenih u njezinom opisu sistema; (b) kontrole navedene u tom opisu bi, ako djeluje kako je opisano, pružile razumno jamstvo da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrole; i (c) kontrole su dosljedno primijenjene kako su oblikovane za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje jesu li ručne kontrole obavile osobe koje imaju odgovarajuću kompetenciju i ovlast.	Kada su zadovoljeni kriteriji za ovo mišljenje, kontrole će osigurati razumno jamstvo da su bili postignuti ciljevi za vrijeme specificiranog razdoblja. (Prema zahtjevima MSIU- a3000, informacija o predmetu ispitivanja za ovo mišljenje je tvrdnja uslužne organizacije da su kontrole prikladno oblikovane i da djeluju učinkovito.) Ciljevi kontrola koji su navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema su dio kriterija za ovo mišljenje. Ciljevi kontrola koji se navode bit će različiti od angažmana do angažmana. Ako kao dio formiranja mišljenja o opisu, revizor uslužne organizacije zaključi da navedeni ciljevi kontrola nisu prezentirani na fer način tada ti kontrolni ciljevi ne bi bili prikladni kao dio kriterija za formiranje nekog mišljenja o oblikovanosti ili operativnoj učinkovitosti kontrola.
<i>Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti i (izvještaj vrste 1)</i>	Prikladnost oblikovanosti onih kontrola koje su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema.	Kontrole su prikladno oblikovane ako: (a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu njezinog sistema; i (b) kontrole navedene u tom opisu, ako djeluju kako je opisano, osiguravaju razumno jamstvo da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrola.	Zadovoljavanje tih kriterija, samo po sebi, ne daje i (izvještaj vrste 1) jamstvo da su postignuti povezani ciljevi kontrola jer se nije steklo uvjerenje o djelovanju tih kontrola. (Prema zahtjevima MSIU-a 3000, informacija o predmetu ispitivanja za ovo mišljenje je tvrdnja uslužne organizacije da su kontrole prikladno oblikovane.)

- A15. Točka 16(a) navodi brojne elemente koji su uključeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema kako je primjereno. Ti elementi ne moraju biti odgovarajući ako sistem koji je opisan nije sistem koji obrađuje transakcije, na primjer, ako se sistem odnosi na opće kontrole nad držanjem datoteka na poslužitelju a ne na kontrole utjelovljene u samoj aplikaciji.

Značajnost (Vidjeti točke 19, 54)

- A16. U nekom angažmanu zbog izvješćivanja o kontrolama u uslužnoj organizaciji, koncept značajnosti odnosi se na sistem o kojem se izvješćuje, a ne na financijske izvještaje korisničkih subjekata. Revizor uslužne organizacije planira i obavlja postupke kako bi utvrdio je li fer prezentiran, u svim značajnim odrednicama, opis uslužne organizacije njezinog sistema, jesu li kontrole u uslužnoj organizaciji prikladno oblikovane u svim značajnim odrednicama i, u slučaju izvještaja vrste 2, djeluju li učinkovito, u svim značajnim odrednicama, kontrole u uslužnoj organizaciji. Koncept značajnosti uzima u obzir da izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije osigurava informacije o sistemu uslužne organizacije kako bi se zadovoljile uobičajene potrebe za informacijama širokog raspona korisničkih subjekata i njihovih revizora koji razumiju način na koji je sistem bio korišten.
- A17. Značajnost u vezi s fer prezentacijom opisa uslužne organizacije njezinog sistema i u vezi s oblikovanošću kontrola, prvenstveno uključuje sagledavanje kvalitativnih čimbenika, na primjer: da li opis uključuje značajne aspekte obrađivanja značajnih transakcija; ispušta li ili iskrivljuje li opis relevantne informacije; i o mogućnostima kontrola, kako su oblikovane, za osiguravanje razumnog jamstva da će ciljevi kontrola biti postignuti. Značajnost u vezi s mišljenjem revizora uslužne organizacije o operativnoj učinkovitosti kontrola uključuje sagledavanje i kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika, na primjer, tolerantne stope zapažene stope odstupanja (kvantitativno pitanje) i vrste i uzroka svakog zapaženog odstupanja (kvalitativno pitanje).
- A18. Koncept značajnosti ne primjenjuje se kada se, u opisu testova kontrola, objavljuju rezultati tih testova gdje su bila otkrivena odstupanja. To je stoga, što u određenim okolnostima određenog korisničkog subjekta ili revizora korisnika, odstupanje može imati značajnost iznad one da li ono, prema mišljenju revizora uslužne organizacije može ili ne može spriječiti kontrolu da učinkovito djeluje. Na primjer, kontrola na koju se odnosi odstupanje može biti od naročite značajnosti za sprječavanje određene vrste pogreške koja može biti značajna u određenim okolnostima financijskih izvještaja korisničkog subjekta.

Stjecanje razumijevanja sistema uslužne organizacije (Vidjeti točku 20)

- A19. Stjecanje razumijevanja sistema uslužne organizacije, uključujući i kontrola, uključeni u djelokrug angažmana, pomaže revizoru uslužne organizacije u:

- prepoznavanju granica tog sistema i kako je povezan s drugim sistemima.
- procjenjivanju je li opis uslužne organizacije na fer način prezentira sistem koji je bio oblikovan i implementiran.
- određivanju koje su kontrole nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sistema.
- procjenjivanju jesu li kontrole prikladno oblikovane.
- procjenjivanje, u slučaju izvještaja vrste 2, djeluju li kontrole učinkovito.

A20. Postupci revizora uslužne organizacije za stjecanje takvog razumijevanja mogu uključiti:

- propitivanje onih unutar uslužne organizacije koji, po prosudbi revizora uslužne organizacije, mogu imati relevantne informacije.
- promatranje djelovanja i pregledavanje dokumenata, izvještaja i odštampanih i elektroničkih evidencija o obrađenim transakcijama.
- pregledavanje odabranih sporazuma između uslužne organizacije i korisničkih subjekata kako bi se prepoznali njihovi zajednički uvjeti.
- ponovno izvođenje kontrolnih postupaka.

Pribavljanje dokaza u vezi s opisom (Vidjeti točke 21–22.)

A21. Razmatranje sljedećih pitanja može pomoći revizoru uslužne organizacije u utvrđivanju jesu li fer prezentirani u svim značajnim odrednicama ovi aspekti opisa uključeni u djelokrug angažmana:

- da li se opis bavi glavnim aspektima pruženih usluga (unutar djelokruga angažmana) za koje je razumno očekivati da su relevantni uobičajenim potrebama širokog raspona revizora uslužnih organizacija u planiranju njihovih revizija finansijskih izvještaja korisničkih subjekata?
- Je li opis pripremljen s razinom detaljnosti za koju se može razumno očekivati da osigurava širokom rasponu revizora uslužnih organizacija dovoljno informacija za stjecanje razumijevanja internih kontrola u skladu s MRevS-om 315?¹⁴ Opis se ne treba baviti svakim aspektom obrada uslužne organizacije ili uslugama pruženim korisničkim subjektima i ne treba biti toliko detaljan da se potencijalno omogući čitateljima da kompromitiraju zaštitu ili druge kontrole u uslužnoj organizaciji.

¹⁴ MRevS 315, Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja.

- Je li opis pripremljen na način da se ne ispuštaju ili iskrivljuju informacije koje mogu utjecati na uobičajene potrebe za informacijama za odlučivanje širokog raspona revizora uslužne organizacije, na primjer, sadrži li opis nekog značajnog ispuštanja ili netočnosti u obrađivanju o kojima revizor uslužne organizacije ima spoznaju?
- Jesu li neki od ciljeva kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema bili isključeni iz djelokruga angažmana i da li opis jasno navodi isključene ciljeve?
- Jesu li bile implementirane kontrole navedene u opisu?
- Jesu li primjereno opisane komplementarne kontrole korisničkog subjekta, ako ih ima? U najvećem broju slučajeva, opis ciljeva kontrola se formulira tako da se ciljevi kontrola mogu postići učinkovitim djelovanjem kontrola koje je implementirala sama uslužna organizacija. U nekim slučajevima, međutim, ciljeve kontrola navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sistema ne može postići sama uslužna organizacija jer njihovo postizanje zahtijeva da određene kontrole budu implementirane u korisničkim subjektima. To može biti slučaj gdje je, na primjer, kontrolne ciljeve specificiralo regulatorno tijelo. Kada opis uključuje komplementarne kontrole korisničkog subjekata, opis odvojeno navodi te kontrole zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koje ne može ostvariti sama uslužna organizacija.
- Ako se koristila inkluzivna metoda, je li opis odvojeno navodi kontrole u uslužnoj organizaciji i kontrole u pod-uslužnoj organizaciji? Ako se koristila metoda izvan krivulje, je li opis navodi funkcije koje obavlja pod-uslužna organizacija? Gdje se koristila metoda izvan krivulje, opis ne treba detaljno opisivati obrađivanje ili kontrole u pod-uslužnoj organizaciji.

A22. Postupci revizora uslužne organizacije za ocjenjivanje fer prezentacije opisa mogu uključiti:

- sagledavanje vrsta korisničkih subjekata i kako usluge koje pruža uslužna organizacija mogu vjerojatno utjecati na njih, na primjer, jesu li korisnički subjekti iz određenih industrija i da li ih reguliraju državne agencije.
- čitanje standardnih ugovora ili standardnih uvjeta ugovora (ako je primjenjivo) s korisničkim subjektima kako bi se steklo razumijevanje o ugovornim obvezama uslužne organizacije.
- promatranje postupaka koje je obavilo osoblje uslužne organizacije.
- pregledavanje priručnika o politikama i postupcima uslužne organizacije i ostale dokumentacije o sistemu, na primjer, shematske prikaze i opise.

A23. Tačka 21(a) zahtijeva od revizora uslužne organizacije da ocijeni jesu li razumni u datim okolnostima ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema. Razmatranje sljedećih pitanja može pomoći revizoru uslužne organizacije u tom ocjenjivanju:

- Je li navedene ciljeve kontrola bila oblikovala uslužna organizacija ili vanjske stranke kao što je regulatorno tijelo, grupa korisnika ili profesionalno tijelo koje slijedi transparentni postupak s dužnom pažnjom?
- Gdje je navedene ciljeve kontrola bila specificirala uslužna organizacija, odnose li se oni na vrste tvrdnji koje su uobičajeno utjelovljene u financijskim izvještajima širokog raspona korisničkih subjekata za koje se može razumno očekivati da se na njih odnose kontrole u uslužnoj organizaciji? Iako revizor uslužne organizacije uobičajeno neće moći utvrditi kako se kontrole u uslužnoj organizaciji posebno odnose na tvrdnje utjelovljene u financijskim izvještajima korisničkih subjekata, koristi se razumijevanje revizora uslužne organizacije o vrsti sistema uslužne organizacije, uključujući i o kontrolama i usluge koje se pružaju se koriste za prepoznavanje vrsti tvrdnji na koje se vjerojatno odnose te kontrole.
- Gdje je navedene ciljeve kontrola bila specificirala uslužna organizacija, jesu li oni potpuni? Potpuni skup ciljeva kontrola može osigurati širokom rasponu revizora korisnika okvir za procjenjivanje učinka kontrola u uslužnoj organizaciji na tvrdnje koje su uobičajeno utjelovljene u financijskim izvještajima korisničkih subjekata.

A24. Postupci revizora uslužne organizacije za utvrđivanje je li implementiran sistem uslužne organizacije mogu biti slični, i obavljeni povezano s, postupcima stjecanja razumijevanja o tom sistemu. Oni mogu također uključiti provlačenje stavki kroz sistem uslužne organizacije i, u slučaju izvještaja vrste 2, posebne upite o promjenama u kontrolama koje su bile implementirane tijekom razdoblja. Promjene koje su značajne korisničkim subjektima i njihovim revizorima se uključuju u opis sistema uslužne organizacije.

Stjecanje dokaza u vezi s oblikovanošću kontrola (Vidjeti točke 23, 28(b).)

A25. S gledišta korisničkog subjekta ili revizora korisnika, kontrola je prikladno oblikovana ako bi ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, kada se izvodi na zadovoljavajući način, osigurala razumno jamstvo da su značajna pogrešna prikazivanja spriječena ili otkrivena i ispravljena. Uslužna organizacija ili revizor uslužne organizacije, međutim, nije upoznata s okolnostima u pojedinačnim korisničkim subjektima koje bi odredile je li značajno ili nije značajno tim korisničkim subjektima pogrešno prikazivanje nastalo uslijed neispravnog rada kontrole. Stoga, s gledišta revizora uslužne organizacije, kontrola je prikladno oblikovana ako bi, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, kada se izvodi na zadovoljavajući način, osigurala razumno jamstvo da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema.

- A26. Revizor uslužne organizacije može razmotriti korištenje shematskih prikaza, upitnika ili stabla odlučivanja kako bi olakšao razumijevanje oblikovanosti kontrola.
- A27. Kontrole se mogu sastojati od brojnih aktivnosti usmjerenih na postizanje cilja kontrola. Stoga, ako revizor uslužne organizacije ocijeni određene aktivnosti kao neučinkovite za postizanje određenog cilja kontrole, postojanje drugih aktivnosti može omogućiti revizoru uslužne organizacije da zaključi kako su prikladno oblikovane kontrole povezane s kontrolnim ciljem.

Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola

Procjenjivanje operativne učinkovitosti (Vidjeti točku 24.)

- A28. S gledišta korisničkog subjekta ili revizora korisnika, kontrola djeluje učinkovito ako ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, osigurava razumno jamstvo da su značajna pogrešna prikazivanja uslijed pogreške ili prijevare spriječena ili otkrivena i ispravljena. Uslužna organizacija ili revizor uslužne organizacije, međutim, nisu upoznati s okolnostima u pojedinačnim korisničkim subjektima koje bi odredile je li nastalo pogrešno prikazivanje uslijed neispravnosti kontrole i, ako je tako, je li ono značajno. Stoga, s gledišta revizora uslužne organizacije, kontrola djeluje učinkovito ako ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, osigurava razumno jamstvo da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema. Slično tome, uslužna organizacija ili revizor uslužne organizacije nije u položaju da odredi je li bi bilo koja uočena devijacija kontrole imala za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje s gledišta nekog pojedinačnog korisničkog subjekta.
- A29. Stjecanje razumijevanja kontrola dostatno za mišljenje o prikladnosti njihove oblikovanosti nije dostatni dokaz u vezi s njihovom operativnom učinkovitošću, osim ako postoji neki automatizam koji osigurava dosljedno djelovanje kontrola na način kako su bile oblikovane i implementirane. Na primjer, pribavljanje informacija o implementaciji ručne kontrole u vremenskoj točki ne osigurava dokaz o djelovanju tih kontrola u drugo vrijeme. Međutim, zbog svojstvene dosljednosti obrada s primjenom informacijskih tehnologija, obavljanje postupaka kako bi se utvrdila oblikovanost automatiziranih kontrola i jesu li one bile implementirane, može poslužiti kao dokaz za operativnu učinkovitost kontrola, ovisno o procjeni revizora uslužne organizacije i testiranju drugih kontrola, kao što su one nad promjenama programa.
- A30. Kako bi bio korisno revizorima uslužne organizacije, izvještaj vrste 2 uobičajeno obuhvaća najmanje razdoblje od šest mjeseci. Ako je razdoblje kraće od šest mjeseci, revizor uslužne organizacije može razmotriti je li primjereno opisati razloge za kraće razdoblje u izvještaju s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Okolnosti koje mogu imati za posljedicu izvještaj koje obuhvaća razdoblje kraće od šest mjeseci uključuje one kada je (a) revizor uslužne organizacije angažiran blizu datuma s kojim

se treba izdati izvještaj o kontrolama; (b) uslužna organizacija (ili određeni sistem ili aplikacija) posluje kraće od šest mjeseci; ili (c) značajne promjene su obavljene u kontrolama i nije izvedivo da se ili čeka šest mjeseci da bi se izdao izvještaj ili da bi se izdao izvještaj koje se odnosi na sistem prije i nakon promjena.

- A31. Određeni postupci kontrole ne moraju ostavljati vidljive dokaze njihovog djelovanja koji se mogu testirati na neki kasniji datum i, u skladu s tim, revizor uslužne organizacije može ustanoviti da je nužno testirati operativnu učinkovitost takvih postupaka kontrole u različita vremena tijekom izvještajnog razdoblja.
- A32. Revizor uslužne organizacije izražava mišljenje o operativnoj učinkovitosti kontrola za vrijeme svakog razdoblja, stoga se zahtijevaju dostatni i primjereni dokazi o djelovanju kontrola za vrijeme tekućeg razdoblja kako bi revizor uslužne organizacije izrazio to mišljenje. Saznanja o devijacijama uočenim u ranijim angažmanima mogu, međutim, dovesti do toga da revizor uslužne organizacije poveća razinu testiranja za vrijeme tekućeg razdoblja.

Testiranje neizravnih kontrola (Vidjeti točku 25(b).)

- A33. U nekim okolnostima, može biti nužno pribaviti dokaze koji potvrđuju učinkovito djelovanje neizravnih kontrola. Na primjer, kada revizor uslužne organizacije odluči testirati učinkovitost pregledavanja izvještaja o izuzecima koji sadrže detalje o prodajama koje su preko iznosa odobrenih limita kreditiranja, pregledavanje i povezani postupci koji slijede nakon njih su kontrole koje su od izravne važnosti revizoru uslužne organizacije. Kontrole nad tačnošću informacija u izvještajima (na primjer, opće IT kontrole) se opisuju kao “neizravne” kontrole.
- A34. Zbog svojstvene dosljednosti obrada s primjenom informacijskih tehnologija, dokazi o implementaciji automatiziranih kontrola, kada se sagledavaju u kombinaciji s dokazima o operativnoj učinkovitosti općih kontrola uslužne organizacije (naročito, promjena kontrola), mogu također pružiti značajne dokaze o njihovoj operativnoj učinkovitosti.

Načini odabiranja stavaka za testiranje (Vidjeti točke 25(c), 27.)

- A35. Načini odabiranja stavaka za testiranje koji su na raspolaganju revizoru uslužne organizacije su:
- (a) odabiranje svih stavki (100% ispitivanje). To može biti odgovarajuće za testiranje kontrola koje se ne primjenjuju učestalo, na primjer, tromjesečno ili kada dokazi u vezi s primjenom kontrola čine učinkovitim 100% ispitivanje;
 - (b) odabiranje određenih stavki. To može biti odgovarajuće gdje 100% ispitivanje i uzorkovanje ne bi bilo učinkovito, kao što je u vezi s testiranjem kontrola koje se ne primjenjuju dovoljno učestalo da bi formirale veliku populaciju za uzorkovanje, na primjer, kontrole koje se primjenjuju mjesečno ili sedmično; i

- (c) uzorkovanje. To može biti odgovarajuće za testiranje kontrola koje se učestalo primjenjuju na isti način i koje ostavljaju dokumentarne dokaze o svom djelovanju.

A36. Iako će selektivno ispitivanje određenih stavki često biti učinkovit način pribavljanja dokaza, ono ne predstavlja uzorkovanje. Rezultati postupaka primijenjenih na stavke odabrane na taj način ne mogu se projicirati na cijelu populaciju; u skladu s tim, selektivno ispitivanje određenih stavki ne pruža dokaze u vezi s preostalim dijelom populacije. Uzorkovanje, za razliku od toga, je oblikovano da omogući stvaranje zaključaka za cijelu populaciju na osnovi testiranja uzoraka izvučenih iz nje.

Rad službe interne revizije

Stjecanje razumijevanja o službi interne revizije (Vidjeti točku 30.)

A37. Služba interne revizije može biti odgovorna za stvaranje analiza, ocjena, uvjerenja, preporuka i drugih informacija menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje. Služba interne revizije u uslužnoj organizaciji može obavljati aktivnosti povezane s vlastitim sistemom internih kontrola uslužne organizacije ili aktivnostima povezanim s uslugama i sistemima, uključujući i kontrolama, koje uslužna organizacija pruža korisničkim subjektima.

Određivanje da li se koristiti radom internih revizora i u kom obujmu (Vidjeti točku 33.)

A38. U određivanju planiranog učinka rada internih revizora na vrste, vremenski raspored i obujam postupaka revizora uslužne organizacije, sljedeći faktori mogu ukazivati na potrebu različitih ili manje ekstenzivnih postupaka nego što bi to inače bio slučaj:

- vrste i djelokrug određenog rada kojeg su obavili ili trebaju obaviti interni revizori su prilično ograničeni.
- rad internih revizora je povezan s kontrolama koje su manje važne za zaključke revizora uslužne organizacije.
- rad kojeg su obavili ili trebaju obaviti interni revizori ne zahtijeva subjektivne ili složene prosudbe.

Korištenje rada službe interne revizije (Vidjeti točku 34.)

A39. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka revizora uslužne organizacije u vezi s određenim radom internih revizora ovisit će o procjeni revizora uslužne organizacije o važnosti tog rada za zaključke revizora uslužne organizacije (na primjer, značajnosti rizika da testirane kontrole, čine se da gube na važnosti), o ocjeni službe interne revizije i ocjeni određenog rada internih revizora. Takvi postupci mogu uključiti:

- ispitivanje stavki koje su već ispitivali interni revizori;

- ispitivanje drugih sličnih stavki; i
- promatranje postupaka koje obavljaju interni revizori.

Učinak na izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije (Vidjeti točke 36–37.)

- A40. Neovisno od stupnja autonomije i objektivnosti služba interne revizije, takva služba nije neovisna od uslužne organizacije kao što se zahtijeva od revizora uslužne organizacije kada obavlja angažman. Revizor uslužne organizacije ima isključivu odgovornost za mišljenje izraženo u izvještaju s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, i ta odgovornost revizora uslužne organizacije nije umanjena korištenjem radom internih revizora.
- A41. Opis revizora uslužne organizacije o radu kojeg je obavila služba interne revizije može biti prezentiran na brojne načine, na primjer:
- uključivanjem uvodnog materijala u opis testova kontrola u kojem se navodi da je određeni rad službe interne revizije bio korišten u obavljanju testova kontrola.
 - atribucijom pojedinačnih testova internoj reviziji.

Pisane izjave (Vidjeti točke 38, 40.)

- A42. Pisane izjave zahtijevane točkom 38 su odvojene od, i dodatak su, tvrdnjama uslužne organizacije, kako je definirano u točki 9(o).
- A43. Ako uslužna organizacija ne osigura pisane izjave zahtijevane u skladu s točkom 38(c) ovog MSIU-a, može biti primjereno da mišljenje revizora uslužne organizacije bude modificirano u skladu s točkom 55(d) ovog MSIU-a.

Ostale informacije (Vidjeti točku 42.)

- A44. IESBA-ov Kodeks zahtijeva da revizor uslužne organizacije ne bude povezan s informacijama gdje revizor uslužne organizacije vjeruje da informacije:
- (a) sadrže značajni pogrešni navod ili navod koji dovodi u zabludu;
 - (b) sadrže izjave ili informacije koje su date lakomisleno; ili
 - (c) ispuštaju ili prikrivaju informacije za koje se zahtijeva da budu uključene gdje bi takva ispuštanja ili prikrivanja bi dovodila u zabludu.¹⁵

Ako ostale informacije uključene u dokument koji sadrži opis uslužne organizacije njezinog sistema i izvještaj s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije sadrži informacije orijentirane na budućnost kao što su planovi za oporavak ili planovi za

¹⁵ IESBA-ov Kodeks, tačka 110.2.

nepredviđene događaje ili planove modifikacija sistema koji se odnose na odstupanja utvrđena u izvještaju s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije ili tvrdnje promotivne prirode koje nisu realno ostvarive, revizor uslužne organizacije može zahtijevati da informacije budu izbačene ili preoblikovane.

A45. Ako uslužna organizacija odbije izbaciti ili preoblikovati ostale informacije, daljnje aktivnosti koje mogu biti primjerene uključuju, na primjer:

- zahtijevanje da se uslužna organizacija posavjetuje s pravnim savjetnikom o primjerenom pravcu djelovanja.
- opisivanje u izvještaju s izražavanjem uvjerenja značajne nedosljednosti ili značajnog pogrešnog prikazivanja.
- zadržavanje izvještaja s izražavanjem uvjerenja dok se ne riješi pitanje.
- povlačenje iz angažmana.

Dokumentacija (Vidjeti točku 51.)

A46. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevni) zahtijeva da tvrtka ustanovi politike i postupke za pravodobno dovršavanje cjeline dosjea angažmana¹⁶. Odgovarajuće vremensko ograničenje unutar kojeg treba dovršiti cjelinu dosjea angažmana uobičajeno nije duže od 60 dana od datuma izvještaja revizora uslužne organizacije¹⁷.

Pripremanje izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sadržaj izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije (Vidjeti točku 53.)

A47. Ilustrativni primjeri izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije i povezanih tvrdnji uslužne organizacije su sadržani u Dodacima 1 i 2.

Namjeravani korisnici i svrhe izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije (Vidjeti tačku 53(e).)

A48. Kriteriji korišteni za angažmane za izvješćivanje o kontrolama u uslužnoj organizaciji su relevantni samo za svrhu pružanja informacija o sistemu uslužne organizacije, uključujući i o kontrolama, onima koji razumiju kako je sistem bio korišten za finansijsko izvješćivanje korisničkih subjekata. U skladu s tim to se navodi u izvještaju s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Osim toga, revizor uslužne organizacije može smatrati primjerenim da se uključi formulacija koja posebno ograničava distribuciju izvještaja s izražavanjem uvjerenja svima koji nisu namjeravani korisnici, njegovo korištenje od strane drugih ili njegovo korištenje za druge svrhe.

¹⁶ MSKK 1, tačka 45.

¹⁷ MSKK 1, tačka A54.

Opis testova kontrola (Vidjeti točku 54.)

A49. U opisivanju sadržaja testova kontrola za izvještaj vrste 2. od pomoći je čitateljima izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije ako revizor uslužne organizacije uključi:

- rezultate svih testova gdje su otkrivena odstupanja, čak ako su bile otkrivene druge kontrole koje su omogućile revizoru uslužne organizacije da zaključi kako je bio postignut cilj kontrola ili su testirane kontrole bile kasnije izbačene iz opisa uslužne organizacije njezinog sistema.
- informacije o uzročnim faktorima otkrivenih odstupanja, u razmjeru u kojem je revizor uslužne organizacije prepoznao takve faktore.

Modificirana mišljenja (Vidjeti točku 55.)

A50. Ilustrativni primjeri elemenata modificiranog izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije su sadržani u Dodatku 3.

A51. Čak i ako je revizor uslužne organizacije izrazio negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja može biti primjereno opisati, u odjeljku s osnovicom za modifikaciju, razloge za bilo koje drugo pitanje koje je spoznao revizor uslužne organizacije da bi zahtijevalo modifikaciju mišljenja i njegove učinke.

A52. Kada izražava suzdržanost od mišljenja zbog ograničenja djelokruga, uobičajeno nije primjereno navoditi postupke koji su bili obavljani ni uključiti navod u kojem se opisuje karakteristike angažmana s uslužnom organizacijom; kada bi se to učinilo moglo bi zakloniti suzdržanost od mišljenja.

Ostale odgovornosti za komuniciranje (Vidjeti točku 56.)

A53. Primjerene radnje kao reakcija na okolnosti navedene u točki 56 mogu uključiti:

- dobivanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja.
- komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uslužnom organizacijom.
- komuniciranje s trećim strankama (na primjer, regulatorom) kada se zahtijeva da se to učini.
- modificiranje mišljenja revizora uslužne organizacije ili dodavanje odjeljka za ostala pitanja.
- povlačenje iz angažmana.

Dodatak 1

(Vidjeti točku A47.)

Primjeri tvrdnji uslužne organizacije

Sljedeći primjeri tvrdnji uslužne organizacije su samo kao uputa i nije im namjena da budu sveobuhvatni ili primjenjivi u svim situacijama.

Primjer 1: Tvrdnja uslužne organizacije vrste 2

Tvrdnja uslužne organizacije

Prateći opis je bio pripremljen za kupce koji su koristili [navesti vrstu ili naziv] sustav i njihove revizore koji imaju dovoljno razumijevanje da razmotre opis, zajedno s ostalim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja kupaca. [Navesti naziv subjekta] potvrđuje da:

- (a) prateći opis na stranicama [bb–cc] na fer način prezentira [navesti vrstu ili naziv] sistem za obrađivanje kupčevih transakcija za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum]. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su da prateći opis:
 - (i) prikazuje kako je sistem bio oblikovan i implementiran, uključujući i:
 - vrste pruženih usluga, uključujući i, prema primjerenosti, klase obrađenih transakcija.
 - postupke, unutar sistema s informacijskim tehnologijama i ručnim sistemima, kojima su te transakcije bile inicirane, evidentirane, obrađene i ispravljene kada je bilo nužno te prenijete u izvještaje pripremljena za kupce.
 - povezane računovodstvene evidencije, potkrjepljujuće informacije i posebne račune koji su bili korišteni za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje neispravnih informacija i kako su informacije bile prenijete u izvještaje pripremljene za kupce.
 - kako sistem radi sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija.
 - proces korišten za pripremanje izvještaja za kupce.
 - relevantne ciljeve kontrola i kontrole oblikovane za postizanje tih ciljeva.
 - kontrole za koje se bilo pretpostavilo, pri oblikovanju sistema, da će ih implementirati korisnički subjekti i koje, ako su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u pratećem opisu, su navedene u opisu zajedno sa

specifičnim ciljevima kontrola koji se ne mogu postići samo našim nastojanjima.

- ostale aspekte našeg okruženja kontrola, postupka procjene rizika, informacijskog sistema (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoringa kontrola koji su relevantni za obrađivanje i izvješćivanje transakcija kupaca.
- (ii) uključuje relevantne detalje o promjenama u sistemu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do[navesti datum].
- (iii) ne ispušta ili ne iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sistema koji se opisuju, dok istodobno potvrđuje da je opis pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sistema za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima.
- (b) Kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u pratećem opisu su bile prikladno oblikovane i učinkovito su djelovale u razdoblju od [navesti datum] do[navesti datum]. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su bili da su:
- (i) prepoznati rizici koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu;
 - (ii) prepoznate kontrole koje bi, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno jamstvo da ti rizici nisu spriječili postizanje navedenih ciljeva kontrola; i
 - (iii) kontrole bile dosljedno primjenjivane, za vrijeme cijelog razdoblja od [navesti datum] do[navesti datum], kako su bile oblikovane, uključujući i da su ručne kontrole bile primjenjivale osobe koje imaju odgovarajuće kompetencije i ovlast.

Primjer 2: Tvrdnja uslužne organizacije vrste 1

Prateći opis je bio pripremljen za kupce koji su koristili [navesti vrstu ili naziv] sistem i njihove revizore koji imaju dovoljno razumijevanje da razmotre opis, zajedno s ostalim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada stječu razumijevanje o informacijskim sistemima kupaca relevantnim za financijsko izvješćavanje. [Navesti naziv subjekta] potvrđuje da:

- (a) prateći opis na stranicama [bb–cc] na fer način prezentira [navesti vrstu ili naziv] sistem za obrađivanje kupčevih transakcija na [navesti datum]. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su da prateći opis:
- (i) prikazuje kako je sistem bio oblikovan i implementiran, uključujući i:

- vrste pruženih usluga, uključujući i, prema primjerenosti, klase obrađenih transakcija.
 - postupke, unutar sistema s informacijskim tehnologijama i ručnim sistemima, kojima su te transakcije bile inicirane, evidentirane, obrađene i ispravljene kada je bilo nužno te prenijete u izvještaje pripremljena za kupce.
 - povezane računovodstvene evidencije, potkrjepljujuće informacije i posebne račune koji su bili korišteni za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje neispravnih informacija i kako su informacije bile prenijete u izvještaje pripremljena za kupce.
 - kako sistem radi sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija.
 - proces korišten za pripremanje izvještaja za kupce.
 - relevantne ciljeve kontrola i kontrole oblikovane za postizanje tih ciljeva.
 - kontrole za koje se pretpostavilo, pri oblikovanju sistema, da će ih implementirati korisnički subjekti i koje, ako su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u pratećem opisu, su navedene u opisu zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koji se ne mogu postići samo našim nastojanjima.
 - ostale aspekte našeg okruženja kontrola, postupka procjene rizika, informacijskog sistema (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoringa kontrola koji su relevantni za obrađivanje i izvješćivanje transakcija kupaca.
- (ii) ne ispušta ili ne iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sistema koji se opisuje, dok istodobno potvrđuje da je opis pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sistema za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima.
- (b) Kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u pratećem opisu su bile prikladno oblikovane na [navesti datum]. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su bili da su:
- (i) prepoznati rizici koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu; i
 - (ii) prepoznate kontrole koje bi, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno jamstvo da ti rizici nisu spriječili postizanje navedenih ciljeva kontrola.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A47.)

Ilustracije izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sljedeći primjeri izvještaja su samo kao uputa i nije im namjena da budu sveobuhvatni ili primjenjivi u svim situacijama.

**Ilustracija 1: Izvještaj s izražavanjem uvjerenja vrste 2 revizora uslužne organizacije
Izvještaj s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije o opisu
kontrola, njihovoj oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti**

Za: XYZ uslužnu organizaciju

Djelokrug

Mi smo bili angažirani da izvijestimo o opisu XYZ uslužne organizacije njezinog [*navesti vrstu ili naziv*] sistema za obrađivanje transakcija kupaca za vrijeme razdoblja od [*navesti datum*] do [*navesti datum*] na stranicama [*bb-cc*] (u daljnjem tekstu - opis) i oblikovanosti i djelovanju kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu¹⁸.

Odgovornosti XYZ uslužne organizacije

XYZ uslužna organizacija je odgovorna za: pripremanje opisa i pratećih tvrdnji na stranici [*aa*], uključujući i za potpunost, tačnost i metode prezentacije opisa i tvrdnji; pružanje usluga obuhvaćenih opisom; navođenje ciljeva kontrola; i oblikovanje, implementiranje i učinkovito djelovanje kontrola kako bi se postigli navedeni ciljevi kontrola.

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o opisu uslužne organizacije i o oblikovanosti i djelovanju kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu, temeljeno na našim postupcima. Mi smo obavili angažman u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3402, "Izvještaji s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija" kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja. Taj standard zahtijeva da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo i obavimo naše postupke kako bi stekli razumno uvjerenje o tome je li, u svim značajnim odrednicama, opis prezentiran na fer način i jesu li kontrole prikladno oblikovane i djeluju li učinkovito.

¹⁸ Ako neki elementi opisa nisu uključeni u djelokrug angažmana, to treba jasno navesti u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.

Angažman s izražavanjem uvjerenja radi izvještavanja o opisu, oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti kontrola u uslužnoj organizaciji uključuje obavljanje postupaka kako bi se pribavili dokazi o objavama u opisu uslužne organizacije njezinog sistema i oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti kontrola. Postupci koji su odabrani ovise o prosudbi revizora uslužne organizacije, uključujući i o procjeni da opis nije prezentiran na fer način i da kontrole nisu prikladno oblikovane ili da ne djeluju učinkovito. Naši postupci su uključili testiranje operativne učinkovitosti onih kontrola koje smo mi smatrali nužnim za osiguravanje razumnog jamstva da su bili postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu. Ova vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja također uključuje i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije opisa, prikladnost ciljeva navedenih u njemu i prikladnost kriterija koje je specificirala uslužna organizacija i opisani su na stranici [aa].

Vjerujemo da su dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Ograničenja kontrola u uslužnoj organizaciji

Opis XYZ uslužne organizacije je pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sistema za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima. Također, zbog njihovih karakteristika, kontrole u uslužnoj organizaciji ne moraju spriječiti ili otkriti svaku pogrešku ili propust u obrađivanju ili izvješćivanju transakcija. Nadalje, projiciranje bilo koje učinkovitosti na buduća razdoblja je podložno riziku da kontrole u uslužnoj organizaciji mogu postati neodgovarajuće ili manjkave.

Mišljenje

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvještaju. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju mišljenja su bili oni koji su opisani na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, u svim značajnim odrednicama:

- (a) opis na fer način prikazuje sistem[navesti vrstu ili naziv] kao onaj koji je oblikovan i implementiran za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum];
- (b) kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu su bile prikladno oblikovane za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum]; i
- (c) testirane kontrole, a to su bile one nužne za osiguravanje razumnog jamstva da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, su učinkovito djelovale za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum].

Opis testova kontrola

Na stranicama [yy–zz] je prikaz određenih testiranih kontrola i sadržaj, vremenski raspored i rezultati tih testova.

Namjeravani korisnici i svrha

Ovaj izvještaj i opis testova kontrola na stranicama [yy-zz] su namijenjeni samo za kupce koji su koristili sistem [navesti vrstu ili naziv] XYZ uslužne organizacije i njihove revizore, koji imaju dovoljno razumijevanje da ih mogu sagledati, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada procjenjuju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja kupaca.

[Potpis revizora uslužne organizacije]

[Datum izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije]

[Adresa revizora uslužne organizacije]

Ilustracija 2: Izvještaj s izražavanjem uvjerenja vrste 1 revizora uslužne organizacije Izvještaj s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije o opisu kontrola i njihovoj oblikovanosti

Za: XYZ uslužnu organizaciju

Djelokrug

Mi smo bili angažirani da izvijestimo o opisu na stranicama [bb–cc] XYZ uslužne organizacije njezinog [navesti vrstu ili naziv] sistema za obrađivanje transakcija kupaca sa stanjem na [navesti datum] (u daljnjem tekstu - opis) i oblikovanosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu¹⁹.

Nismo obavili bilo kakve postupke u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola uključenih u opis i, u skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o tome.

Odgovornosti XYZ uslužne organizacije

XYZ uslužna organizacija je odgovorna za: pripremanje opisa i pratećih tvrdnji na stranici [aa], uključujući i za potpunost, tačnost i metode prezentacije opisa i tvrdnji; pružanje usluga obuhvaćenih opisom; navođenje ciljeva kontrola; i oblikovanje, implementiranje i učinkovito djelovanje kontrola kako bi se postigli navedeni ciljevi kontrola.

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o opisu uslužne organizacije i o oblikovanosti i kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu, temeljeno na našim postupcima. Mi smo obavili angažman u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3402, "Izvještaji s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizaciji" kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja. Taj standard zahtijeva da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo i obavimo naše postupke kako bi stekli razumno uvjerenje o tome je li, u svim značajnim odrednicama, opis prezentiran na fer način i jesu li kontrole prikladno oblikovane u svim značajnim odrednicama.

Angažman s izražavanjem uvjerenja radi izvještavanja o opisu i oblikovanosti kontrola u uslužnoj organizaciji uključuje obavljanje postupaka kako bi se pribavili dokazi o objavljanju u opisu uslužne organizacije njezinog sistema i oblikovanosti kontrola. Postupci koji su odabrani ovise o prosudbi revizora uslužne organizacije, uključujući i o procjeni da opis nije prezentiran na fer način i da kontrole nisu prikladno oblikovane. Ova vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja također uključuje i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije opisa, priklad-

¹⁹ Ako neki elementi opisa nisu uključeni u djelokrug angažmana, to treba jasno navesti u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.

nost ciljeva navedenih u njemu i prikladnost kriterija koje je specificirala uslužna organizacija i opisani su na stranici [aa].

Kao što je prethodno navedeno, nismo obavili bilo kakve postupke u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola uključenih u opis i, u skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o tome.

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Ograničenja kontrola u uslužnoj organizaciji

Opis XYZ uslužne organizacije je pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sistema za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima. Također, zbog njihovih karakteristika, kontrole u uslužnoj organizaciji ne moraju spriječiti ili otkriti svaku pogrešku ili propust u obrađivanju ili izvješćivanju transakcija.

Mišljenje

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvještaju. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su bili oni koji su opisani na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, u svim značajnim odrednicama:

- (a) opis na fer način prikazuje sistem [navesti vrstu ili naziv] kao onaj koji je oblikovan i implementiran sa stanjem na [navesti datum]; i
- (b) kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu su bile prikladno oblikovane sa stanjem na [navesti datum].

Namjeravani korisnici i svrha

Ovaj izvještaj je namijenjen samo za kupce koji su koristili sistem [navesti vrstu ili naziv] XYZ uslužne organizacije i njihove revizore, koji imaju dovoljno razumijevanje da ga mogu sagledati, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada stječu razumijevanje o informacijskim sistemima kupaca relevantnim za financijsko izvještavanje.

[Potpis revizora uslužne organizacije]

[Datum izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije]

[Adresa revizora uslužne organizacije]

Dodatak 3

(Vidjeti točku 50.)

Ilustracije modificiranih izvještaja s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sljedeće ilustracije modificiranih izvještaja su samo kao uputa i nije im namjena da budu sveobuhvatni ili primjenjivi u svim situacijama. Temelje se na ilustracijama izvještaja iz Dodatka 2.

Ilustracija 1: Mišljenje s rezervom – opis uslužne organizacije njezinog sistema nije prezentiran na fer način u svim značajnim odrednicama

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnovica za mišljenje s rezervom

Prateći opis navodi na stranici [mn] da XYZ uslužna organizacija koristi identifikacijske brojeve korisnika i lozinke kako bi spriječila neovlašteni pristup sistemu. Temeljeno na našim postupcima, utvrdili smo da se identifikacijski brojevi korisnika i lozinke koriste u aplikacijama A i B, ali ne i u aplikacijama C i D.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvještaju. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su bili oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

(a) ...

Ilustracija 2: Mišljenje s rezervom – kontrole nisu prikladno oblikovane kako bi osigurale razumno jamstvo da će bit postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sistema ako kontrole djeluju učinkovito

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kako je navedeno na stranici [mn] pratećeg opisa, XYZ uslužna organizacija s vremena na vrijeme obavlja promjene u aplikacijskim programima kako bi ispravila manjkavosti ili unaprijedila mogućnosti programa. Postupci koji se slijede pri određivanju treba li obaviti izmjene, u oblikovanju promjena i njihovom implementiranju, ne uključuju pregledavanje i odobravanje koje bi obavila ovlaštena osoba neovisna u odnosu na one koji su obavile promjene. Također ne postoje određeni zahtjevi da se testiraju takve promjene ili osiguraju rezultati testiranja ovlaštenom pregledavatelju prije implementiranja promjena.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvještaju. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su bili oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

(a) ...

Ilustracija 3: Mišljenje s rezervom – kontrole se djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja (samo za izvještaj vrste 2)

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

XYZ uslužna organizacija navela je u svom opisu da ima uspostavljene automatizirane kontrole za usklađivanje naplata kredita s outputom koje se generira. Međutim, kako je navedeno na stranici [mn] opisa, ta kontrola nije djelovala učinkovito tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg zbog pogreške u programu. To je imalo za posljedicu nepostizanje cilja kontrole - “Kontrole osiguravaju razumno jamstvo da su naplate kredita ispravno evidentirane” tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg. Uslužna organizacija XYZ je sa stanjem na [datum] implementirala promjenu programa koji obavlja izračunavanje i naši testovi su pokazali da je on učinkovito djelovao tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvještaju. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

...

Primjer 4: Mišljenje s rezervom – revizor uslužne organizacije nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

XYZ uslužna organizacija navela je u svom opisu da ima uspostavljene automatizirane kontrole za usklađivanje naplata kredita s outputom koje se generira. Međutim, elektroničke evidencije o obavljanju tog usklađivanja za razdoblje od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg su izbrisane kao posljedica pogreške u računalnom obrađivanju i mi stoga nismo mogli testirati tu kontrolu za to razdoblje. Zbog toga, nismo bili u mogućnosti utvrditi je li cilj kontrole - "Kontrole osiguravaju razumno jamstvo da su naplate kredita ispravno evidentirane" učinkovito ostvarivan tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvještaju. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

(a) ...

MEĐUNARODNI STANDARD ZA POVEZANE USLUGE 4400

(Prije MRevS 920)

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA U VEZI S FINANSIJSKIM INFORMACIJAMA

(Ovaj standard je na snazi)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	1-3
Cilj angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka	4-6
Opća načela angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka	7-8
Definisanje uslova angažmana	9-12
Planiranje	13
Dokumentacija	14
Postupci i dokazi	15-16
Izveštavanje	17-18
Dodatak 1: Ilustracija pisma o preuzimanju angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka	
Dodatak 2: Ilustracija izvještaja o činjeničnim nalazima u vezi s računima obaveza	

Međunarodni standard za povezane usluge (MSPU) 4400 “Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s finansijskim informacijama” treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za povezane usluge.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za povezane usluge (MSPU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o revizorovim¹ profesionalnim odgovornostima kada se preuzme obaveza o provođenju dogovorenih postupaka u vezi s finansijskim informacijama i o obliku i sadržaju izvještaja što revizor izdaje u vezi s takvim angažmanom.
2. Ovaj MSPU je usmjeren na angažmane u vezi s finansijskim informacijama. Međutim, on može pružiti korisne upute za angažmane u vezi s nefinansijskim informacijama, uz pretpostavku da revizor ima odgovarajuće znanje o predmetnoj problematici i da postoji prikladan kriterij na kojem treba temeljiti nalaze. Upute u Međunarodnim revizijskim standardima mogu biti korisne revizoru u primjenjivanju ovog MSPU-a.
3. Angažman radi obavljanja dogovorenih postupaka može uključiti revizorovo obavljanje određenih postupaka u vezi s pojedinačnim stavkama finansijskih podataka (na primjer, računima obaveza, računima potraživanja, nabavama od povezanih stranki i prihodima i dobitima segmenata subjekta), u vezi s pojedinim finansijskim izvještajima (na primjer, bilansom) ili čak u vezi s cjelovitim finansijskim izvještajima.

Cilj angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka

4. **Cilj angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka je za revizora da provede postupke revizijske naravi o kojima su se on i subjekt te odgovarajuće treće osobe dogovorili i da izvijesti o činjeničnim nalazima.**
5. Pošto revizor samo sastavlja izvještaj o pronađenom činjeničnom stanju vezano uz dogovorene postupke, ne izražava se uvjerenje. Umjesto toga, korisnici izvještaja sami procjenjuju postupke i činjenične nalaze o kojima je revizor izvijestio i donose vlastite zaključke na osnovu revizorovog rada.
6. Distribuiranje izvještaja je ograničeno samo na one stranke koje su se dogovorile o postupcima što ih je trebalo obaviti jer bi drugi, koji nisu upoznati s razlozima tih postupaka, mogli pogrešno tumačiti rezultate.

Opća načela angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka

7. **Revizor treba poštivati Kodeks etike za profesionalne računovođe koji je objavio Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA-ov Kodeks)).** Etička načela koja uređuju odgovornosti računovođe za ovu vrstu angažmana su:

¹ Pojam "revizor" se koristi u objavljivanjima Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) MRevS-ovima kada se opisuje revizija, uvid, druga izražavanja uvjerenja i povezane usluge koje se mogu obaviti. Takav pristup nije s namjerom da se stvori dojam kako osoba koja obavlja uvid, druga izražavanja uvjerenja ili povezane usluge treba biti revizor subjektivih finansijskih izvještaja.

- (a) poštenje;
- (b) objektivnost;
- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
- (d) povjerljivost;
- (e) profesionalno ponašanje i
- (f) tehnički standardi.

Neovisnost nije zahtjev kod angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka. Međutim, uslovi ili ciljevi angažovanja ili nacionalni standardi mogu nalagati revizoru poštivanje zahtjeva neovisnosti iz IAESBA-og Kodeksa. U slučaju kada revizor nije neovisan, izjava o tom će se navesti u izvještaju o činjeničnom stanju.

8. Revizor treba obaviti angažman s dogovorenim postupcima u skladu s ovim MSPU-om i uslovima angažmana.

Definisanje uslova angažmana

9. Revizor treba osigurati s predstavnicima subjekta i uobičajeno s drugim utanačenim strankama koje će dobiti primjerke izvještaja o činjeničnom stanju da se jednako shvaćaju dogovoreni postupci i uslovi angažmana. Pitanja koja treba dogovoriti uključuju sljedeće:

- sadržaj angažmana, uključujući činjenicu da provedeni postupci neće tvoriti reviziju ili uvid i da se sukladno tome neće izraziti uvjerenje;
- svrha angažmana, koja će se navesti;
- naziv financijskih informacija na koje će se primijeniti dogovoreni postupci;
- vrste postupaka, vrijeme izvođenja i obuhvatnost određenih postupaka koje treba primijeniti;
- anticipirani oblik izvještaja o činjeničnom stanju;
- ograničenja u distribuciji izvještaja o činjeničnom stanju. Kada bi takva ograničenja bila u raskoraku sa zakonskim zahtjevima, ako ih ima, revizor neće prihvatiti angažman.

10. U određenim okolnostima, naprimjer, kada su postupci dogovoreni između regulatora, predstavnika privrede i predstavnika računovodstvene profesije, revizor može biti u situaciji da neće moći raspravljati o postupcima sa svim strankama koje će dobiti izvještaje. U takvim slučajevima revizor može razmotriti postupanje tako da, naprimjer, s odgovarajućim predstavnicima uključenih stranaka raspravi o postupcima koje treba

primijeniti, pregleda značajnu prepisku tih stranaka ili pošalje im model izvještaja koji će se izdati.

11. U interesu je i klijenta i revizora da revizor pošalje pismo o preuzimanju angažmana dokumentirajući ključne uslove imenovanja. Pismo o preuzimanju angažmana potvrđuje revizorovo prihvaćanje imenovanja i pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi s pitanjima kao što su ciljevi i djelokrug angažmana, razmjer revizorovih odgovornosti i oblik izvještaja koji će se izdati.
12. Pitanja koja ste obuhvatili pismom o preuzimanju angažmana uključuju sljedeće:
 - popis postupaka koje treba provesti prema dogovoru stranaka;
 - izjavu da će se dostava izvještaja o činjeničnom stanju ograničiti na utanačene stranke koje su se dogovorile o postupcima koje treba provesti.

Osim toga, revizor može razmotriti pridodavanje pismu o preuzimanju obaveze modela izvještaja o činjeničnom stanju kakvo će se izdati. Primjer pisma o preuzimanju angažmana prikazan je u Dodatku 1 ovog MSPU-a.

Planiranje

13. **Revizor treba planirati svoj posao tako da se efikasno može obaviti preuzeti angažman.**

Dokumentacija

14. Revizor treba dokumentovati pitanja koja su značajna u stvaranju dokaza koji potkrepljuju izvještaj o činjeničnom stanju i dokaze da je preuzeti angažman obavljen u skladu s ovim MSPU-om i uslovima angažmana.

Postupci i dokazi

15. Revizor treba provesti dogovorene postupke i upotrijebiti dobijene dokaze kao osnovu za izvještaj o činjeničnom stanju.
16. Postupci primijenjeni u angažmanu za obavljanje dogovorenih postupaka mogu uključivati sljedeće:
 - upite i analize;
 - ponovno izračunavanje, usporedbu i ostale provjere formalne tačnosti;
 - promatranje;
 - provjeravanje;
 - pribavljanje potvrđivanja.

Dodatak 2 ovog MSPU-a sadrži primjer izvještaja s ilustrativnim popisom postupaka koji se mogu koristiti kao dio tipičnog angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka.

Izvještavanje

17. Izvještaj o dogovorenim postupcima treba sadržati dovoljno iscrpan opis svrhe i dogovorenih postupaka angažmana kako bi se omogućilo čitatelju da razumije sadržaj i obim obavljenog posla.
18. Izvještaj o činjeničnom stanju treba sadržati:
 - (a) **adresa;**
 - (b) **adresat (uobičajeno je da klijent koji je angažovao revizora provede dogovorene postupke);**
 - (c) **oznaka finansijskih i nefinansijskih informacija koje su podvrgnute dogovorenim postupcima;**
 - (d) **izjava da su provedeni postupci upravo oni koji su dogovoreni s primaocem;**
 - (e) **izjava da je preuzeta obaveza obavljena u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge primjenjivim na angažmane za obavljanje dogovorenih postupaka, ili s nacionalnim standardima i praksom;**
 - (f) **kada je relevantno, izjava da revizor nije neovisan o subjektu;**
 - (g) **opis svrhe za koju su provedeni dogovoreni postupci;**
 - (h) **popis provedenih postupaka;**
 - (i) **opis činjeničnog stanja što je utvrdio revizor, uključujući dovoljno pojedinih o pronadenim pogreškama i iznimkama;**
 - (j) **izjava da obavljeni postupci ne tvore ni reviziju niti uvid te u skladu s tim nije izraženo uvjerenje;**
 - (k) **izjava da bi se izvijestilo i o drugim pitanjima koja bi se možda mogla utvrditi da je revizor obavio dodatne postupke – reviziju ili uvid;**
 - (l) **izjava da se izvještaj ograničava na one stranke koje su i dogovorile postupke koje treba obaviti;**
 - (m) **izjava (kada je primjenjivo) da se izvještaj odnosi samo na specificirane elemente, račune, stavke ili finansijske i nefinansijske informacije i da se one ne odnosi na subjektive finansijske izvještaje kao cjelinu;**
 - (n) **datum izvještaja;**

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA
U VEZI S FINANSIJSKIM INFORMACIJAMA

(o) adresa revizora i

(p) potpis revizora.

Dodatak 2 ovog MSPU-a sadrži primjer izvještaja o činjeničnom nalazu u vezi s preuzimanjem angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka koji se odnose na financijske informacije.

Zahtjevi javnog sektora

- 1. Dostupnost izvještaja o angažmanu u javnom sektoru ne mora biti ograničena samo na one stranke koje su dogovorile postupke, već ono može biti pristupačno širem krugu subjekata ili osoba (naprimjer, parlamentarnoj istrazi određenoga javnog subjekta ili državnim tijelima).*
- 2. Mora se također napomenuti da ovlasti u javnom sektoru značajno variraju i treba biti oprezan u razlikovanju obaveza koje istinski predstavljaju "dogovorene postupke" od obaveza za koje se očekuje da budu revizije financijskih informacija kao što su izvještaji o poslovanju.*

Dodatak 1

Ilustracija pisma o preuzimanju angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka

Ova ilustracija pisma služi kao uputa u vezi s razmatranjima u tački 9 ovog MSPU-a i nije joj namjera da bude standardni obrazac. Pismo o preuzimanju angažmana treba modificirati usklađeno pojedinim zahtjevima i okolnostima.

Upravnom odboru ili odgovarajućim predstavnicima klijenta koji je angažovao revizora.

Ovim pismom potvrđujemo naše razumijevanje uslova i ciljeva našeg angažovanja te sadržaja i ograničenja usluga koje će se pružiti. Naš angažman bit će obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili pozvati se na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na angažmane za obavljanje dogovorenih postupaka, i to ćemo navesti u našem izvještaju.

Dogovorili smo se da ćemo obaviti sljedeće postupke i izvijestiti vas temeljem provedenog o činjeničnom stanju:

(opis vrste, vremena izvođenja i obuhvatnosti postupaka koje treba obaviti, uključujući, gdje je primjenjivo, pozivanje na konkretne nazive dokumenata i evidencija koje treba obraditi, na osobe s kojima treba kontaktirati i stranke od kojih će se tražiti konfirmacije).

Postupci koje ćemo obaviti su isključivo s namjerom kako bi vam se pomoglo u (navesti svrhu).

Naš izvještaj ne može se koristiti za neku drugu svrhu i on je samo za vašu informaciju.

Postupci koji će se provesti ne čine reviziju obavljen u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ili uvid obavljen u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu) i s tim u skladu neće se izraziti uvjerenje.

Očekujemo punu saradnju vašeg osoblja i vjerujemo da će nam staviti na raspolaganje svaku evidenciju, dokumentaciju i informacije zatražene u vezi s našim angažmanom.

Naša naknada, koju ćemo fakturisati postupno kako bude posao napredovao, temelji se na potrebnom vremenu angažovanih osoba, uvećano za naknade putnih troškova, dnevnice i sličnih troškova. Cjenik za satnicu pojedinih osoba razlikuje se prema stepenu odgovornosti koja se podrazumijeva te potrebnog iskustva i osposobljenosti.

Molimo potpišite i dostavite nam priloženu kopiju ovoga pisma, što će značiti da pristajete na naše angažovanje u obavljanju kompilacije vaših finansijskih izvještaja.

XYZ & Co

Prihvaća u ime društva ABC

(potpis) Ime, prezime i funkcija

Datum

Dodatak 2

Ilustracija izvještaja o činjeničnom stanju u vezi s računima obaveza

IZVJEŠTAJ O ČINJENIČNIM NALAZIMA ZA (one koji su angažovali revizora)

Obavili smo postupke koje smo dogovorili s vama i koji su niže nabrojani u vezi s računima obaveza društva ABC, na (datum), prikazane u priloženom obrascu (nije prikazan u ovom primjeru). Naš angažman je obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili pozvati se na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na angažmane za obavljanje dogovorenih postupaka. Postupci su obavljani isključivo da bi vam se pomoglo ocijeniti pravovaljanost računa obaveza i grupisani su kako slijedi:

1. Pribavili smo i provjerili razradu računa iz bruto bilansa (datum) koji je sastavilo društvo ABC i usporedili zbir sa stanjem odgovarajućeg računa glavne knjige.
2. Usporedili smo priloženi popis (nije prikazan u ovom primjeru) značajnih dobavljača i iznosa koji se duguju na (datum) prema njima s nazivima i iznosima u bruto bilansu.
3. Pribavili smo usklađenje s dobavljačima ili zatražili od dobavljača da potvrde stanja svojih potraživanja na (datum).
4. Usporedili smo spomenuta usklađenja ili potvrde s iznosima navedenim u tački 2. Za iznose koji se nisu slagali pribavili smo od društva ABC usklađivanja. Za dobijena usklađivanja utvrdili smo i popisali otvorene fakture, obavijesti o knjiženju i čekove u toku realizacije, s pojedinačnim vrijednostima većim od xxx. Locirali smo i ispitali takve fakture, naknadno primljene obavijesti o knjiženju i naknadno izdate čekove te se uvjerili da su i trebale biti iskazane kao otvorene stavke.

Izvjestavamo o našim nalazima:

- (a) U vezi s tačkom 1 ustanovili smo da je razrada ispravna i zbir usklađen.
- (b) U vezi s tačkom 2 ustanovili smo da se uspoređeni iznosi slažu.
- (c) U vezi s tačkom 3 ustanovili smo da postoje usklađenja za sve dobavljače.
- (d) U vezi s tačkom 4 ustanovili smo da se iznosi slažu ili da je za iznose koji nisu usklađeni društvo ABC pripremio usklađivanje te su obavijesti o knjiženju, fakture i čekovi iznad xxx odgovarajuće popisani kao usklađene stavke, osim u sljedećim slučajevima: (pojedini o iznimkama)

Budući da navedeni postupci ne čine ni reviziju obavljenju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ili uvid obavljen u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu), ne izražavamo ikakvo uvjerenje o računima obaveza na (datum).

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA
U VEZI S FINANSIJSKIM INFORMACIJAMA

Da smo obavili dodatne postupke ili da smo obavili reviziju finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ili uvid u finansijske izvještaje u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu), našu bi pažnju mogla zaokupiti druga pitanja o kojima bismo vas mogli izvijestiti.

Naš je izvještaj isključivo za svrhu navedenu u prvom odjeljku ovog izvještaja i za vašu informaciju i nije namijenjeno za druge svrhe niti za distribuiranje nekim drugim strankama. Ovaj se izvještaj odnosi samo na gore specificirani račun i stavke i ne proteže se na bilo koji finansijski izvještaj društva ABC kao cjelinu.

REVIZOR

Datum

Adresa

MEĐUNARODNI STANDARD ZA POVEZANE USLUGE 4410

(Prije MRevS 930)

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE KOMPILACIJE FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Ovaj Standard je na snazi)

SADRŽAJ

	Tačka
Uvod	1-2
Cilj angažmana za obavljanje kompilacije	3-4
Opća načela angažmana za obavljanje kompilacije	5-6
Definisanje uslova angažmana	7-8
Planiranje	9
Dokumentacija	10
Postupci	11-17
Izveštavanje o kompilacijskom angažmanu	18-19
Dodatak 1: Ilustracija pisma o preuzimanju kompilacijskog angažmana	
Dodatak 2: Ilustracije izvještaja o kompilaciji	

Međunarodni standard za povezane usluge (MSPU) 4410 “Angažmani za obavljanje kompilacije finansijskih izvještaja” treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvaliteta, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za povezane usluge.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za povezane usluge (MSPU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o profesionalnim odgovornostima računovođe¹ kada se preuzme obaveza kompiliranja finansijskih informacija te o obliku i sadržaju izvještaja što računovođa izdaje u vezi s takvom kompilacijom.
2. Ovaj MSPU je usmjeren na kompilaciju finansijskih informacija. Međutim, treba se primjenjivati koliko je to izvodivo i na angažmane za obavljanje kompilacije nefinansijskih informacija, uz pretpostavku da računovođa ima odgovarajuće znanje o predmetnoj problematici. Angažmani radi pružanja ograničene pomoći klijentu pri sastavljanju finansijskih izvještaja (naprimjer, pri izboru odgovarajućih računovodstvenih politika) ne predstavljaju angažmane za obavljanje kompilacije finansijskih informacija.

Cilj angažmana za obavljanje kompilacije

3. **Cilj angažmana za obavljanje kompilacije je da računovođa koristi svoju stručnost iz područja računovodstva, nasuprot onoj iz revizijskog područja, radi prikupljanja, klasifikovanja i objedinjavanja finansijskih informacija.** To obično podrazumijeva smanjivanje opširnosti podataka u razumljiv i upravljaju prihvatljiv oblik bez zahtjeva da se provjeravaju tvrdnje koje su u pozadini tih informacija. Korišteni postupci nisu oblikovani i ne omogućuju računovođi izraziti uvjerenje o finansijskim informacijama. Međutim, korisnici kompiliranih finansijskih informacija imat će neke koristi usljed uključenosti računovođe, jer je posao bio obavljen s profesionalnom kompetentnošću i s dužnom pažnjom.
4. Angažman za obavljanje kompilacije obično će uključiti i pripremanje finansijskih izvještaja (koji mogu, ali i ne moraju sadržavati cjelovit skup finansijskih izvještaja), ali može također uključivati i prikupljanje, klasifikovanje i objedinjavanje drugih finansijskih informacija.

Opća načela angažmana za obavljanje kompilacije

5. **Računovođa treba poštivati Kodeks etike za profesionalne računovođe koji je objavio Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA-ov Kodeks)).** Etička načela koja uređuju odgovornosti računovođe za ovu vrstu angažmana su:
 - (a) poštenje;
 - (b) objektivnost;

¹ Za svrhe ovog MSPU-a i kako bi se razlikovao revizijski angažman od angažmana za obavljanje kompilacije, korišten je pojam "računovođa" (radije nego "revizor") za označavanje profesionalnog računovođe u javnoj praksi.

- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
- (d) povjerljivost;
- (e) profesionalno ponašanje; i
- (f) tehnički standardi.

Neovisnost nije zahtjev kod angažmana za obavljanje kompilacije. Međutim, gdje računovođa nije neovisan, izjavu o tome treba dati u računovođinom izvještaju.

6. **Računovođa treba izdati izvještaj u svim slučajevima kada se njegovo ime povezuje s finansijskim informacijama koje je on kompilirao.**

Definisanje uslova angažmana

7. **Računovođa treba osigurati potpuno razumijevanje s klijentom o uslovima angažovanja.** Pitanja koja treba razmotriti uključuju:

- sadržaj angažmana, uključujući činjenicu da se neće obavljati ni revizija niti uvid i u skladu s tim neće se izraziti uvjerenje;
- činjenicu da se od ovakvog angažmana ne može očekivati otkrivanje pogrešaka, nezakonitosti i drugih nepravilnosti, naprimjer prevara ili pronevjera koje mogu postojati;
- koje informacije treba dostaviti klijent;
- činjenicu da je menadžment odgovoran za tačnost i potpunost informacija dostavljenih računovođi, pa to uslovljava potpunost i tačnost kompiliranih finansijskih informacija;
- računovodstvenu osnovu po kojoj se finansijske informacije treba da kompiliraju i činjenicu da će bilo kakvo odstupanje od nje biti objavljeno;
- namjeravanu upotrebu i distribuciju informacija nakon što se kompiliraju;
- oblik izvještaja kojeg treba izdati u vezi s kompiliranim finansijskim informacijama, kada se računovođino ime dovodi u vezu s njima.

8. Pismo o preuzimanju kompilacijskog angažmana bit će od pomoći pri planiranju poslova kompilacije. U interesu je i računovođe i subjekta da računovođa pošalje pismo o preuzimanju kompilacijskog angažmana dokumentujući ključne uslove imenovanja. Pismo o preuzimanju kompilacijskog angažmana potvrđuje računovođino prihvatanje imenovanja i pomaže da se izbjegnju nesporazumi u vezi s pitanjima kao što su ciljevi i djelokrug angažmana, razmjer odgovornosti računovođe i oblik izvještaja koji treba izdati. Primjer pisma o preuzimanju kompilacijskog angažmana prikazan je u Dodatku I ovoga MSPU-a.

Planiranje

9. **Računovođa treba planirati svoj posao tako da se efikasno može obaviti preuzeti angažman.**

Dokumentacija

10. **Računovođa treba dokumentovati pitanja koja su značajna za osiguravanje dokaza da je preuzeti angažman obavljen u skladu s ovim MSPU i uslovima angažovanja.**

Postupci

11. **Računovođa treba steći opće poznavanje, koje je primjereno u datim okolnostima, djelatnosti i poslovanja subjekta i biti upoznat s računovodstvenim načelima i praksom djelatnosti u kojoj subjekt posluje te s oblikom i sadržajem finansijskih informacija.**
12. Da bi kompilirao finansijske informacije, računovođa treba načelno razumjeti sadržaj poslovnih transakcija subjekta, oblik njegovih računovodstvenih evidencija i računovodstvenu osnovu po kojoj se finansijske informacije treba da prezentiraju. Računovođa obično stiče znanja o tim pitanjima kroz praksu ili postavljanjem upita osoblju subjekta.
13. Osim kada je to navedeno u ovom MSPU-u, računovođa ne treba:
 - (a) postaviti upite menadžmentu radi procjene pouzdanosti i potpunosti pribavljenih informacija;
 - (b) procijeniti interne kontrole;
 - (c) verificirati bilo koje pitanje; ili
 - (d) verificirati bilo koje objašnjenje.
14. **Spozna li računovođa da su netačne, nepotpune ili da na drugi način ne zadovoljavaju informacije koje je dostavio menadžment, računovođa treba razmotriti provođenje gore spomenutih postupaka i zatražiti od menadžmenta dodatne informacije. Odbije li menadžment dati dodatne informacije, računovođa se treba povući iz angažmana i izvijestiti subjekt o razlozima povlačenja.**
15. **Računovođa treba pročitati kompiliranu informaciju i razmotriti da li se doima da ona odgovara po obliku i ne sadrži očigledna značajna pogrešna prikazivanja. U tom smislu, pogrešna prikazivanja podrazumijevaju:**
 - pogreške u primjeni primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja;

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA
U VEZI S FINANSIJSKIM INFORMACIJAMA

- neobjavljivanje okvira finansijskog izvještavanja i svako uočeno odstupanje od okvira;
- neobjavljivanje bilo kojeg drugog značajnog pitanja što je računovođa uočio.

Unutar finansijske informacije treba biti objavljen primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja i svako uočeno odstupanje od njega, premda se njihov učinak ne mora kvantificirati.

16. **Ako računovođa postane svjestan postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja, on treba pokušati dogovoriti sa subjektom odgovarajuće ispravke. Ne provedu li se takvi ispravci i ako se smatra da finansijske informacije dovode u zabludu, računovođa se treba povući iz angažmana.**

Odgovornost menadžmenta

17. **Računovođa treba pribaviti potvrdu od menadžmenta da prihvaća odgovornost za odgovarajuće prezentiranje finansijskih informacija i da odobrava finansijske informacije.** Takva potvrda može se osigurati pomoću izjave menadžmenta koja se odnosi na tačnost i potpunost potkrepljujućih računovodstvenih podataka i potpuno predočavanje računovođi svih značajnih i relevantnih informacija.

Izvještavanje o kompilacijskom angažmanu

18. **Izvještaj o kompilacijskom angažmanu treba sadržati²:**
- (a) **adresa,**
 - (b) **adresat,**
 - (c) **izjava da je preuzeta obaveza obavljena u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge primjenjivim na kompilacijske angažmane, ili s nacionalnim standardima i praksom;**
 - (d) **kada je relevantno, izjava da računovođa nije neovisan o subjektu;**
 - (e) **oznaka finansijskih informacija uz naznaku da su temeljene na informacijama koje je osigurao menadžment;**
 - (f) **izjava da je menadžment odgovoran za finansijske informacije koje je kompilirao računovođa;**
 - (g) **izjava da ni revizija niti uvid nije obavljen te se u skladu s tim ne izražava uvjerenje o finansijskim informacijama;**

² Može biti također prikladno da se računovođa pozove na posebnu namjenu za koju je, ili na stranku za koju je, informacija bila pripremljena. Alternativno ili, osim toga, računovođa može dodati neku vrstu upozorenja oblikovanog kako bi se osiguralo da se izvještaj ne koristi za druge svrhe od one kojoj je namijenjeno.

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA
U VEZI S FINANSIJSKIM INFORMACIJAMA

- (h) **odjeljak, kada se smatra nužnim, kojim se skreće pažnja na objavljivanje značajnog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;**
- (i) **datum izvještaja;**
- (j) **adresa računovođe i**
- (k) **potpis računovođe.**

Dodatak 2 sadrži primjere izvještaja o kompilaciji.

19. Financijske informacije koje je kompilirao računovođa treba da imaju oznaku poput “Nerevidirani”, “Kompilirani bez revizije ili uvida”, ili “Odnose se na kompilacijski izvještaj”, i to na svakoj stranici s financijskim informacijama ili na početku cjelovitog skupa **financijskih izvještaja**.

Dodatak 1

Ilustracija pisma o preuzimanju kompilacijskog angažmana

Ova ilustracija pismo služi kao uputa u vezi s razmatranjima u tački 7 ovog MSPU-a i trebat će se modificirati u skladu s konkretnim zahtjevima i okolnostima. Ovo je primjer za kompilaciju finansijskih izvještaja.

Upravnom odboru ili odgovarajućim predstavnicima višeg nivoa menadžmenta

Pismom potvrđujemo razumijevanje uslova našeg angažovanja te svrhu i ograničenja usluga koje će se pružiti.

Tražili ste da obavimo sljedeće usluge:

Temeljem informacija koje nam pribavite kompilirat ćemo, u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili pozvati se na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivom na kompilacijske angažmane, bilans društva ABC na 31. decembra 19XX. i s njim povezanog računa dobiti i gubitka te izvještaja o novčanom toku za godinu završenu na navedeni datum po osnovu novčanih primitaka i izdataka. Nećemo obaviti postupke revizije ili uvida u vezi s takvim finansijskim izvještajima. U skladu s tim nikakvo se uvjerenje o finansijskim izvještajima neće izraziti. Sada očekujemo da će naš izvještaj o finansijskim izvještajima društva ABC izgledati kako slijedi:

(vidjeti dodatak 2 ovoga Standarda)

Menadžment je odgovoran i za tačnost i za potpunost dostavljenih nam informacija te je odgovoran korisnicima za finansijske informacije koje smo mi kompilirali. To podrazumijeva odgovornost za vođenje računovodstvenih evidencija i održavanje internih kontrola i izbor te primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika. Ne može se očekivati od našeg angažmana da će se otkrivati postojanje bilo kakve prevare ili pogreške ili nezakonitih radnji. Međutim, obavijestit ćemo vas o bilo kojoj od njih, ako je uočimo.

Informacije će biti sastavljene u skladu s (primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja). Svako uočeno odstupanje od toga okvira objavit će se u finansijskim izvještajima i kada se smatra nužnim, bit će navedeno u našem kompilacijskom izvještaju.

Shvaćamo da je namjeravana upotreba i distribucija informacija koje kompiliramo (specificirati) i ako bi se to u značajnom promijenilo, vi ćete nas o tome izvijestiti.

Očekujemo punu saradnju vašeg osoblja i vjerujemo da će nam stavili na raspolaganje svaku evidenciju, dokumentaciju i informacije zatražene u vezi s našom kompilacijom.

Naša naknada, koju ćemo fakturisati postupno kako bude posao napredovao, temelji se na potrebnom vremenu angažovanih osoba, uvećano za naknade putnih troškova, dnevnice i sličnih troškova. Cjenik za satnicu pojedinih osoba razlikuje se prema stepenu odgovornosti koja se podrazumijeva te potrebnog iskustva i osposobljenosti.

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA
U VEZI S FINANSIJSKIM INFORMACIJAMA

Ovo će se pismo primjenjivati u godinama koje slijede, ako ne bude opozvano, izmijenjeno ili zamijenjeno.

Molimo potpišite i dostavite nam priloženu kopiju ovog pisma, što će značiti da pristajete na naše angažovanje u obavljanju kompilacije vaših finansijskih izvještaja.

XYZ & Co

Prihvata u ime društva ABC

(potpis) Ime, prezime i funkcija

Datum

Dodatak 2

Ilustracija izvještaja o kompilaciji

Ilustracija izvještaja o angažmanu za kompilaciju finansijskih izvještaja

IZVJEŠTAJ O KOMPILACIJI ZA

Temeljem informacija dobijenih od menadžmenta kompilirali smo, u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na kompilacijske angažmane, bilans društva ABC na 31. decembra 19xx i s njom povezanog računa dobiti i gubitka, te izvještaja o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za te finansijske izvještaje odgovoran je menadžment. Nismo obavili ni reviziju ni uvid finansijskih izvještaja i prema tome ne izražavamo nikakvo uvjerenje³.

RAČUNOVOĐA

Datum

Adresa

Ilustracija izvještaja o angažmanu za kompilaciju finansijskih izvještaja s dodatnim odjeljkom koji usmjerava pažnju na odstupanje od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja

IZVJEŠTAJ O KOMPILACIJI ZA

Temeljem informacija dobijenih od menadžmenta kompilirali smo, u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na kompilacijske angažmane, bilans društva ABC na 31. decembra 19xx i s njim povezanog računa dobiti i gubitka, te izvještaja o novčanom toku za godinu završenu na navedeni datum. Za te finansijske izvještaje odgovoran je menadžment. Nismo obavili ni reviziju ni uvid u finansijske izvještaje i prema tome ne izražavamo nikakvo uvjerenje⁴.

Usmjeravamo pažnju na bilješku X uz finansijske izvještaje jer je menadžment odlučio ne kapitalizirati najam postrojenja i opreme što odstupa od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

RAČUNOVOĐA

Datum

Adresa

