

MRevS 315 (izmijenjen 2019.)
*Identificiranje i procjenjivanje rizika
značajnih pogrešnih prikazivanja*

Vodič kroz prvu
primjenu

srpanj 2022.



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

Vodič kroz prvu primjenu

Ovaj Vodič kroz prvu primjenu pripremio je osoblje IAASB-a. Cilj je ovog Vodiča kroz prvu primjenu pomoći pri razumijevanju i primjeni promjena u Međunarodnom revizijskom standardu (MRevS) 315 (izmijenjen 2019.).

Sadržaj ovog dokumenta usredotočen je na značajnije promjene, s time da nije svaka promjena istaknuta ili obrađena.

Ova publikacija ne mijenja niti ima prednost pred MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.), čiji tekst je jedino mjerodavan. Čitanje ove publikacije nije zamjena za čitanje MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.). Pri obavljanju revizije u skladu s MRevS-ovima revizori su dužni ispuniti sve zahtjeve koji su relevantni za angažman – ova publikacija ne obuhvaća sve zahtjeve MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.), već se usredotočuje na one zahtjeve u kojima je došlo do značajnijih promjena.

[Izmijenjeni standard](#) i [osnova za zaključke](#) (koja sadrži obrazloženja Odbora za učinjene značajnije promjene) objavljeni su u prosincu 2019.

Što uređuje MRevS 315 (izmijenjen 2019.)

1. MRevS 315 (izmijenjen 2019.), slično MRevS-u 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje značajnih pogrešnih prikazivanja kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja*, obuhvaća revizorske postupke za:

- (a) razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola kako bi se mogli identificirati i procijeniti rizici značajnih pogrešnih prikazivanja;
- (b) identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; i
- (c) procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

Vidjeti prikaz:
[Uvod u MRevS
315 \(izmijenjen
2019.\)](#)

Zašto je MRevS 315 (izmijenjen) promijenjen?

2. Projekt radi izmjene MRevS-a 315 (izmijenjen)¹ započeo je početkom 2016. godine kako bi se reagiralo na ključne nalaze IAASB-ovog Projekta monitoringa implementacije MRevS-ova.² Pregled nakon implementacije dovršen je 2013., a ključni i značajni nalazi u vezi s MRevS-om 315 (izmijenjen) uključivali su sljedeće:

- postojanje nedosljednosti u vrsti i broju značajnih rizika identificiranih u praksi;
- stjecanje razumijevanja sustava internih kontrola bilo je teško primijeniti u praksi;
- rizici informacijske tehnologije (IT) nisu u dovoljnoj mjeri adresirani u Standardu.

¹ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja*

² [Pojašnjeni Međunarodni revizijski standardi – nalazi iz Izvještaja o pregledu nakon implementacije](#)

U izvještaju o pregledu nakon implementacije naglašeni su i izazovi primjene MRevS-a 315 (izmijenjen) pri reviziji malih i srednjih subjekata (MSS) (eng. SME).

Kad MRevS 315 (izmijenjen 2019.) stupa na snagu?

3. Prethodna verzija MRevS-a 315 (MRevS 315 (izmijenjen)) zamijenjena je MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2021. ili nakon tog datuma.

Jesu li se drugi povezani standardi promijenili kao posljedica MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)?

4. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) je poboljššan kako bi se formirao snažniji temelj za reviziju, a osobito se očekuje da će se kvalitetnijim identificiranjem i procjenjivanjem rizika poboljšati postupci koji se zahtijevaju drugim standardima kao što su MRevS 330³ i MRevS 540 (izmijenjen).⁴ Usklađujuće i posljedične izmjene izvršene su i na nizu drugih MRevS-ova koje su posljedica izmjena MRevS-a 315 (izmijenjen), uključujući MRevS 330, MRevS 240⁵ i MRevS 540 (izmijenjen). Te su promjene, ako su značajne (većina ih je bila više usklađujuće prirode) i relevantne, istaknute u ovom vodiču kroz prvu primjenu.
5. MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* (koji stupa na snagu za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma) odnosi se na revizorove odgovornosti u pogledu identificiranja i procjenjivanja rizika u vezi s prijevarama.⁶ MRevS 330 (koji stupa na snagu za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma) uređuje zahtjeve za revizorove reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, na općoj razini i na razinama tvrdnji. Osim usklađujućih i posljedičnih izmjena donesenih u okviru projekta izmjene MRevS-a 315 (izmijenjen), zahtjevi tih standarda ostaju isti.

Što su sveobuhvatni revizijski koncepti korišteni u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)?

6. MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, uređuje opće ciljeve revizora u obavljanju revizije financijskih izvještaja. MRevS 200 navodi opće ciljeve revizora te objašnjava vrstu i opseg revizije. Širi, temeljni koncepti revizije, uključujući model revizijskog rizika, mogu se naći u MRevS-u 200.

Što se promijenilo, a što nije – sveobuhvatni koncepti revizije u MRevS-u 200

Koncept	Nepromijenjen	Promijenjen
Pribavljanje dokaza	Pribavljanje dostatnih primjerenih revizijskih dokaza za smanjenje revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu.	-

³ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

⁴ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava*


⁵ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti revizora u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*

⁶ U 2022. IAASB je započeo projekt sveobuhvatnije izmjene MRevS-a 240, uključujući usredotočenost na to kako snažniji postupci identifikacije i procjenjivanja rizika u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) mogu biti ugrađeni u taj standard.

Koncept	Nepromijenjen	Promijenjen
Model revizijskog rizika	Revizijski rizik funkcija je rizika značajnih rizika pogrešnog prikazivanja i otkrivanja. ⁷ Opći model revizijskog rizika nije se promijenio.	-
Inherentni rizik, kontrolni rizik, rizik otkrivanja	Koncepti inherentnog rizika, kontrolnog rizika i rizika otkrivanja kako su opisani u MRevS-u 200 nisu se promijenili.	<ul style="list-style-type: none"> • Sada je potrebna zasebna procjena inherentnog rizika i kontrolnog rizika. • Koncept <i>spektra inherentnog rizika</i> uveden je kako bi se pomoglo u procjeni inherentnog rizika. Spektar inherentnog rizika pomaže revizoru u donošenju prosudbe, na temelju vjerojatnosti i veličine mogućeg pogrešnog prikazivanja, u rasponu od nižeg do višeg rizika, u svrhu procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Uvedeni su čimbenici inherentnog rizika kako bi se revizorima pomoglo da razmotre rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u spektru inherentnog rizika.
Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja	Definicija rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ⁸ nije se promijenila: <i>Rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. Ovo se sastoji od dvije komponente koje su opisane na sljedeći način na razini tvrdnje:</i> (i) <i>inherentni rizik...</i> (ii) <i>kontrolni rizik...</i>	Iako se definicija rizika značajnih pogrešnih prikazivanja nije promijenila, u materijalima za primjenu MRevS-a 200 pojašnjen je i objašnjen "prag" za utvrđivanje mogućeg pogrešnog prikazivanja. Uključivanje tog pojašnjenja u MRevS 200 (umjesto u MRevS 315 (izmijenjen 2019.)) podupire definiciju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u MRevS-u 200. Pojašnjenje koje je dano u materijalima za primjenu MRevS-a 200 jest da postoji rizik od značajnih pogrešnih prikazivanja ako postoji <u>razumna mogućnost</u> pojave pogrešnog prikazivanja (tj. njegova vjerojatnost) i značajnost ako se pojavi (tj. njegova

⁷ MRevS 200, točka 13. točka (c)

⁸ MRevS 200, točka 13. (n)

Koncept	Nepromijenjen	Promijenjen
		<p>veličina). (Vidjeti novu točku A15a⁹ u MRevS-u 200 u Usklađujućim i posljedičnim izmjenama). Na osnovi tog pojašnjenja u MRevS-u 200, izraz "razumno moguće" upotrebljava se u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) jer se odnosi na prag za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.</p>
<p>Profesionalni skepticizam</p>	<p>Revizori su dužni primjenjivati profesionalni skepticizam pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka.</p>	<p>Postoje poboljšani postupci za poticanje promjene ponašanja revizora pri obavljanju revizijskih postupaka, kao i pojačani zahtjevi za dokumentiranje (vidjeti odjeljak o profesionalnom skepticizmu kasnije u ovom dokumentu).</p> <p>Istaknuta pitanja povezana s profesionalnim skepticizmom označena su uporabom ovog simbola:</p> 
<p>Profesionalna prosudba</p>	<p>Revizor je također dužan koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju postupaka procjene rizika. Taj se sveobuhvatni koncept nije promijenio, ali su u cijelosti učinjena različita poboljšanja kako bi se revizoru pomoglo u donošenju prosudbi.</p>	<p>-</p>
<p>Razmatranja specifična za manje subjekte</p>	<p>Koncept prilagodljivosti opsega (tj. mogućnost primjene MRevS-ova na subjekte različitih veličina i složenosti) svojstven je standardima IAASB-a, a IAASB se uvijek usredotočuje na što se još više može učiniti kako bi se pomoglo da svi subjekti mogu primijeniti njegove standarde. IAASB je nastavio razlikovati revizorova razmatranja u vezi s prilagodljivošću opsega i u vezi s proporcionalnošću u</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Revidirani Standard usredotočen je na složenost, a ne na veličinu (tj. na "manje složene subjekte", a ne na "manje subjekte" u skladu s pristupom IAASB-a takvim subjektima). • Prilagodljivost opsegu je ilustrirana upotrebom kontrastnih primjera u cijelom Standardu (tj. ilustrirajući oba kraja spektra složenosti), a ne samo fokusiranjem na "manje subjekte".

⁹ Ova će se točka ponovno numerirati nakon što se usklađujuće i posljedične izmjene uključe u svaki relevantni MRevS u Priručniku IAASB-a za 2022. godinu.

Koncept	Nepromijenjen	Promijenjen
	zasebnim točkama u okviru izmijenjenog Standarda (jasno označenih kao „Razmatranjima o prilagodljivosti opsega“).	
Razmatranja specifična za "subjekte javnog sektora"	Zadržana su razmatranja za subjekte javnog sektora.	Te su točke prema potrebi ažurirane (tj. kako bi odražavale specifična razmatranja javnog sektora).

Vrsta i opseg posla koji će se obavljati

7. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) pojašnjava da će se vrsta i opseg postupaka procjene rizika razlikovati ovisno o vrsti i okolnostima subjekta (npr. formalnost politika i postupaka subjekta te procesa i sustava). Nadalje Standard objašnjava da revizor koristi profesionalnu prosudbu za određivanje vrste i opsega postupaka procjene rizika koji se obavljaju kako bi se ispunili zahtjevi Standarda.¹⁰

Točka
A16

Iterativna priroda Standarda

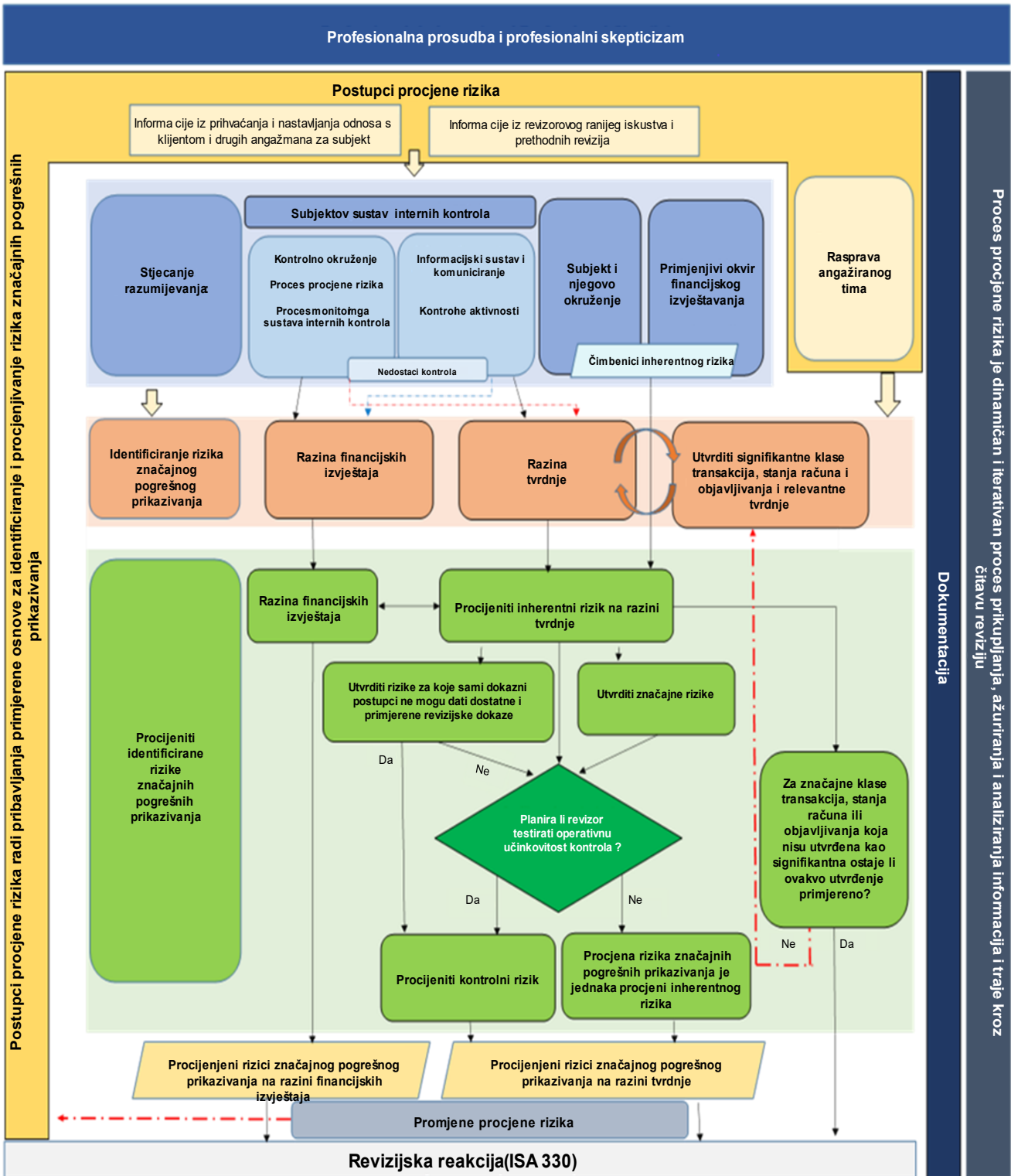
8. Revizorov proces identificiranja i procjene rizika je iterativan i dinamičan. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegove okoline, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola međusobno su ovisni o konceptima u zahtjevima za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. U stjecanju razumijevanja koje zahtijeva ovaj MRevS, revizor može razviti početna očekivanja rizika, koja se zatim mogu dodatno doraditi kako revizor napreduje kroz proces identificiranja i procjenjivanja rizika.
9. Dijagram koji slijedi ilustrira iterativnu prirodu Standarda. Povrh toga, ako izvršenje određenih zahtjeva koji su ranije predstavljeni unutar Standarda ovisi o izvršenju drugih zahtjeva koji su kasnije predstavljeni unutar Standarda, dodani su materijali za primjenu kako bi se te veze uspostavile. Na primjer:
- U točki A49 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) objašnjava se da revizor može razviti početna očekivanja o klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima koje mogu biti signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja. To pak čini osnovu za opseg rada revizora pri razumijevanju informacijskog sustava (vidjeti točku 25 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).
 - U točki A127 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) se nadalje napominje da rad na informacijskom sustavu (razumijevanje i ocjenjivanje) može dodatno utjecati na očekivanja revizora u pogledu signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja.
 - U točki A128 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) objašnjava se da razumijevanje tokova informacija u informacijskom sustavu može pomoći i u utvrđivanju onih specifičnih kontrola koje je potrebno dodatno razumjeti (tj. u komponenti "kontrolnih aktivnosti").

Točke 7 i
A48

¹⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A16.

- U točki A129 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) dodatno se objašnjava da se neke kontrole mogu utvrditi tek nakon procjene mogućih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (npr. nakon što se utvrde značajni rizici).
10. U nastavku se daje pregled MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.):

MRevS 315 (izmijenjen 2019.) Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja



Objašnjenje "zašto" je postupak potreban

11. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) je usredotočen na objašnjavanje zašto se zahtijevaju određeni postupci (te "zašto" točke mogu se naći u materijalima za primjenu).
12. Ta su objašnjenja namijenjena adresiranju razumne osnove za određene zahtjeve u kojima je možda došlo do nesporazuma, pogrešne primjene ili nedosljedne primjene zahtjeva. Odbor se složio da bi se uključivanjem objašnjenja zašto je potrebno obaviti te postupke smanjio rizik nedosljedne primjene povezanih zahtjeva. Konkretno, dodano je "zašto" kako bi se objasnilo zašto je potrebno razumijevanje različitih komponenti subjektovog sustava internih kontrola, osobito u okolnostima u kojima se namjerava primarno koristiti pristup reviziji na bazi dokaznih postupaka.

Automatizirani alati i tehnike (ATT)

13. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) usmjeren je na pribavljanje revizijskih dokaza kao *temelja* za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.
14. Postupci za pribavljanje revizijskih dokaza kako su utvrđeni u MRevS-u 500, *Revizijski dokazi*, odnosno provjeravanje, promatranje, vanjska potvrda, ponovni izračun, ponovno obavljanje, analitički postupci i postavljanje upita nastavljaju se primjenjivati, bez obzira na to obavljaju li se ti postupci ručno ili pomoću tehnologije. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) nije preskriptivan u pogledu *načina* na koji se obavljaju postupci. Umjesto toga, postupci procjenjivanja rizika koji se obavljaju uz primjenu tehnologije opisani su u materijalima za primjenu kao automatizirani alati i tehnike (ATT) uvažavajući činjenicu da ATT možda neće biti dostupan svim revizorima na isti način.
15. Ako je relevantno u materijalima za primjenu, uključena su posebna razmatranja za uporabu ATT-a pod naslovom "automatizirani alati i tehnike".

Vidjeti često postavljana pitanja:

[Uporaba automatiziranih alata i tehnika u identificiranju i procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja](#), u kojima se navode pitanja i odgovori povezani s uporabom ATT-a u identifikaciji i procjenjivanju ROM-ova

Dodaci

16. Dodaci imaju istu razinu obveznosti kao i materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima (tj. dio su Standarda). Svrha i namjena svakog dodatka objašnjena je u naslovu dodatka ili u uvodnim točkama. Cilj svakog dodatka je pružiti korisne smjernice revizoru u oblikovanju i obavljanju postupaka procjenjivanja rizika.
17. U MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) dodaci su u velikoj mjeri upotrijebljeni za daljnje objašnjavanje pitanja koja su izravnije povezana sa subjektom a koja se smatraju korisnima revizoru u poduzimanju postupaka koje zahtijeva MRevS 315 (izmijenjen 2019.). Suprotno tome, pitanja koja se izravnije odnose na revizorove radnje o tome kako primijeniti zahtjeve sadržana su u materijalima za primjenu.
18. Različita pitanja povezana sa subjektom premještena su iz materijala za primjenu MRevS-a 315 (izmijenjen) u dodatke iz MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.), uključujući:
 - (a) pitanja povezana s razumijevanjem subjekta i njegova poslovnog modela (Dodatak 1);
 - (b) razumijevanje aspekata subjektovog sustava internih kontrola (Dodatak 3); i
 - (c) razmatranja za razumijevanje subjektove funkcije interne revizije (Dodatak 4).

19. Osim toga, razvijeni su novi dodaci koji pomažu u primjenjivanju standarda:

Br. dodatka	Subjekt	Sadržaj
2	Razumijevanje čimbenika inherentnog rizika	<ul style="list-style-type: none"> • Opisuje kako nastaje svaki od čimbenika inherentnog rizika uključenih u MRevS 315 (izmijenjen 2019.) (tj. složenost, subjektivnost, promjena, neizvjesnost i podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti uprave ili drugih čimbenika rizika prijave u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik). • Navodi primjere događaja ili stanja koji mogu dovesti do postojanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.
5	Razmatranja za razumijevanje informacijske tehnologije	<p>Sadrži dodatna pitanja koja revizor razmatra u razumijevanju subjektive uporabe IT-a u svojem sustavu internih kontrola, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pitanja koja treba razmotriti pri razumijevanju subjektive uporabe IT-a u komponentama subjektivnog sustava internih kontrola; • primjere tipičnih karakteristika informacijskih sustava s različitim složenostima; • razmatranja oko prilagodljivosti opsega; • popratni materijal za identifikaciju IT aplikacija koje su podložne rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a.
6	Razmatranja za razumijevanje općih IT kontrola	<p>Razvijen je kako bi dao pitanja koja treba razmotriti kad revizor razumije opće IT kontrole, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> • opisivanje vrste općih IT kontrola; • primjere općih IT kontrola koje mogu postojati; • primjere kako se općim IT kontrolama mogu razriješiti primjeri rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a, među ostalim za različite IT aplikacije na temelju njihove vrste.

Cilj revizora

20. Opći cilj revizora pri obavljanju postupaka za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ostaje isti – tj. identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijave ili pogreške, na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji, čime se pruža osnova za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

Točka
11

Nove definicije i koncepti u MRevS 315 (izmijenjen 2019.)

21. Uvedeno je nekoliko novih definicija kako bi se pomoglo u pogledu jasnoće zahtjeva. Te su nove definicije navedene u ovom vodiču gdje je relevantno (u tamnoplavim okvirima). Ako su definicije izmijenjene, to je također objašnjeno.
22. Postoje i drugi novi koncepti koji su uvedeni, kao što je *spektar inherentnog rizika*,¹¹ koji su također oblikovani kako bi pomogli pri identificiranju i procjenjivanju rizika, a oni su objašnjeni gdje je relevantno u ovom vodiču (vidjeti točku 84. (b) u nastavku).

Točka
12

Promjene u postupcima procjenjivanja rizika i povezanim aktivnostima

Postupci procjenjivanja rizika - vrsta i opseg

23. Pojašnjeno je kako je svrha poduzimanja postupaka procjene rizika osigurati *odgovarajuću osnovu* za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i reagiranja na njih (vidjeti točku 13 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).
24. U izmijenjenom Standardu naglašeno je i da su dokazi pribavljeni u obavljanju postupaka procjene rizika revizijski dokazi. Namjera je ovom promjenom pomoći revizorima u razumijevanju vrste i opsega onoga što je potrebno učiniti, to jest potrebno je dovoljno dokaza kako bi se potkrijepila primjerena osnova za odluke revizora koje slijede kako bi se reagiralo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.
25. Važan koncept profesionalnog skepticizma ojačan je i u zahtjevu za širom provedbom postupaka procjenjivanja rizika naglašavanjem da se postupci procjene rizika trebaju oblikovati na način koji nije pristran u pogledu pribavljanja potkrepljujućih revizijskih dokaza ili isključivanja suprotnih revizijskih dokaza.

Točka
13



Informacije iz drugih izvora

26. Općenito, iako restrukturirani, zahtjevi koji se odnose na razmatranje informacija iz aktivnosti prihvaćanja ili nastavljanja, i iz slučajeva obavljanja drugih angažmana za klijenta od strane angažiranog partnera, ostaju isti.
27. Revizor i dalje mora razmotriti informacije iz prethodnog iskustva sa subjektom i iz prethodnih revizija. Međutim, revizor ne samo da mora razmotriti *relevantnost* informacija, već sada mora razmotriti i *pouzdanost* takvih informacija.

Točke
15 i 16

Rasprava angažiranog tima

28. Pitanja za raspravljavanje na raspravi angažiranog tima ostaju uglavnom ista, kao i potreba za komunikacijom o njima s članovima angažiranog tima koji nisu uključeni u rasprave.

Točke
17 i 18

¹¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 5.

Promjene kod zahtijevanog razumijevanja

Nova relevantna definicija	Opis	Daljnji materijali s objašnjenjima
Čimbenici inherentnog rizika	Značajke događaja ili stanja koja utječu na podložnost pogrešnom prikazivanju, bilo zbog prijevare ili pogreške, tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju, prije razmatranja kontrola. Takvi čimbenici mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i uključuju složenost, subjektivnost, promjenu, neizvjesnost ili podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti uprave ili drugih čimbenika rizika prijevare u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik. ¹²	<p>Čimbenici inherentnog rizika mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i utjecati na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju. Kvalitativni čimbenici inherentnog rizika koji se odnose na pripremu informacija koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja uključuju:</p> <ul style="list-style-type: none"> • složenost; • subjektivnost; • promjenu; • neizvjesnost; ili • podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti uprave ili drugih čimbenika rizika prijevare u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik. (Točka A7) <p>Ostali čimbenici inherentnog rizika koji utječu na podložnost pogrešnom prikazivanju neke tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju mogu uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kvantitativnu ili kvalitativnu značajnost klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja; ili • količinu ili nedostatak ujednačenosti u sastavu stavki koje se obrađuju kroz klasu transakcija ili stanje računa ili se odražavaju u objavljivanju. (Točka A8)

29. U MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) postoje široko gledano 3 različita područja koje revizor treba razumjeti:

- subjekt i njegovo okruženje;
- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja;
- subjektov sustav internih kontrola.

U prethodnoj verziji MRevS-a 315 (izmijenjen), primjenjivi okvir financijskog izvještavanja nije se zasebno razlikovao (uključen je kao dio razumijevanja subjekta i njegovog okruženja) – ovo je sada izdvojeno i ima poseban fokus.

¹² MRevS 240, točke A24 - A27

Promjene u razumijevanju subjekta i njegovog okruženja

30. Prepoznati evoluciju i sve složeniju prirodu okruženja u kojem subjekti djeluju, zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja sada naglašava relevantne aspekte subjektovog poslovnog modela (vidjeti točke A62 – A67 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)). Taj se fokus također proširuje na razumijevanje revizora o tome kako subjekt mjeri svoju uspješnost. Te su promjene namijenjene revizoru kako bi stvarno razumio način na koji subjekt posluje, i način na koji mjeri vlastitu uspješnost, sa stajališta menadžmenta, jer bi to moglo bolje pomoći revizoru pri razumijevanju toga gdje bi se mogli pojaviti rizici značajnih pogrešnih prikazivanja.
31. Revizorovo razmatranje čimbenika inherentnog rizika najprije se uvodi pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja (vidjeti točku 34. dolje).

Točka
19

Promjene u razumijevanju primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

32. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja postaju očigledni kad uprava primjenjuje zahtjeve financijskog izvješćivanja na okolnosti subjekta. Stoga je to postalo sve važnije područje za revizora u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) budući da bi rizici značajnih pogrešnih prikazivanja mogli proizaći iz načina na koji se primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja primjenjuje na okolnosti subjekta.
33. Na način primjene primjenjivog okvira financijskog izvješćivanja mogli bi utjecati mnogi čimbenici, uključujući čimbenike inherentnog rizika (vidjeti dolje), kompetentnost onih koji tumače i primjenjuju zahtjeve, kao i količina tumačenja potrebna za primjenu zahtjeva. Neki ili svi ti čimbenici mogli bi dovesti do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kad primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja bude primijenjen.

Točka
20

Čimbenici inherentnog rizika

34. Namjera čimbenika inherentnog rizika je pomoći revizorima pri razumijevanju inherentnog rizika i pomoći revizoru u fokusiranju na one aspekte događaja ili stanja koji utječu na podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju. Dodatak 2 MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) opisuje svaki od čimbenika inherentnog rizika i navodi primjere događaja i stanja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima. Materijali za primjenu su dodani kako bi se revizor dodatno usmjerio pri uzimanju u obzir čimbenika inherentnog rizika, uključujući objašnjenje zašto su uvedeni (vidjeti točke A85 – A89 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).
35. Pri „uzimanju pitanja u obzir“ revizor svjesno razmišlja o nečemu kad prosuđuje situaciju. To znači da pri stjecanju zahtijevanog razumijevanja revizor aktivno razmišlja o tome kako čimbenici inherentnog rizika mogu utjecati na subjektovo financijsko izvještavanje, ali poduzima mjere samo onda kad je čimbenik inherentnog rizika primjenjiv. Međutim, revizor nije dužan dokumentirati svaki čimbenik inherentnog rizika koji je uzet u obzir pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (vidjeti točku A241 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).
36. Uzimanje čimbenika inherentnog rizika u obzir pri razumijevanju subjekta i njegova okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja namijenjeno je olakšavanju fokusiranijeg i snažnijeg identificiranja rizika. U skladu s tim, kad revizor razumije subjekt i njegovo okruženje, čimbenici

Točke 19(c)
i 31(a)

inherentnog rizika mogu pomoći pri identificiranju gdje mogu postojati rizici mogućeg pogrešnog prikazivanja.

37. Kako revizor stječe razumijevanje pitanja koja je potrebno razumjeti u vezi sa subjektom i njegovim okruženjem, čimbenici inherentnog rizika pomažu revizoru pri uspostavi veze između dobivenih informacija i onih područja u kojima bi rizik značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima mogao postojati.
38. Kako bi se pomoglo pri identificiranju, gdje je to moguće, pogrešnih prikazivanja koja bi mogla proizaći iz primjene primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, čimbenici inherentnog rizika također se moraju uzeti u obzir pri razmatranju postoje li aspekti okvira financijskog izvještavanja koji bi mogli dovesti do mogućeg rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, zahtjevi u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja za računovodstvene procjene mogu zahtijevati od menadžmenta korištenje prosudbe pri oblikovanju računovodstvene procjene koristeći pretpostavke o budućnosti. U nekim slučajevima te procjene mogu uključivati značajnu neizvjesnost i mogu biti složene za izračun, te su u tom slučaju relevantni čimbenici inherentnog rizika složenost, subjektivnost i neizvjesnost u odnosu na računovodstvene procjene u financijskim izvještajima. To bi pak moglo imati za posljedicu identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u računovodstvenoj procjeni.
39. Čimbenici inherentnog rizika također se uzimaju u obzir kad revizor procjenjuje inherentni rizik. Uzimajući u obzir čimbenike inherentnog rizika pri procjeni inherentnog rizika, revizor razmatra stupanj u kojem čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost relevantnih tvrdnji pogrešnom prikazivanju (tj. mogu pomoći revizoru pri razmatranju treba li procjena inherentnog rizika za identificirane rizike (rizike) materijalnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje biti viša ili niža na spektru inherentnog rizika).

Promjene u razumijevanju subjektovog sustava internih kontrola

Nova relevantna definicija	Opis	Daljnji materijal s objašnjenjima
Kontrole	<p>Politike ili postupci koje subjekt uspostavlja radi postizanja kontrolnih ciljeva menadžmenta ili onih zaduženih za upravljanje. U tom kontekstu:</p> <p>(i) Politike su izjave o tome što bi se trebalo ili ne bi trebalo učiniti unutar subjekta kako bi se realizirala kontrola. Takve se izjave mogu dokumentirati, izričito navesti u komunikacijama ili</p>	<p>Kontrole su ugrađene u komponente subjektovog sustava internih kontrola. (Točka A2)</p> <p>Politike se implementiraju kroz djelovanje osoblja unutar subjekta ili suzdržavanjem osoblja od poduzimanja radnji koje bi bile u suprotnosti s takvim politikama. (Točka A3)</p> <p>Postupci mogu biti propisani u službenoj dokumentaciji ili drugim komunikacijama od strane menadžmenta ili onih zaduženih za upravljanje, ili mogu biti posljedica</p>

Nova relevantna definicija	Opis	Daljnji materijal s objašnjenjima
	<p>implicirati kroz djelovanje i odluke.</p> <p>(ii) Postupci su mjere za implementaciju politika.</p>	<p>ponašanja koja nisu propisana, ali su prilično uvjetovana kulturom subjekta. Postupci se mogu provoditi putem radnji koje dopuštaju IT aplikacije koje koristi subjekt ili putem drugih aspekata subjektovog IT okruženja. (Točka A4)</p> <p>Kontrole mogu biti izravne ili neizravne. Izravne kontrole su kontrole koje su dostatno precizne za rješavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Neizravne kontrole su kontrole koje podržavaju izravne kontrole. (Točka A5)</p>

40. Iako je pristup razumijevanju subjektovog sustava internih kontrola uglavnom jednak onom koji je propisan odredbama MRevS-a 315 (izmijenjen) (tj. razumjeti 5 komponenti sustava internih kontrola), učinjene su mnoge promjene u tome što ovo razumijevanje podrazumijeva za svaku komponentu. U materijalima za primjenu iz MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) objašnjava se zašto je potrebno razumjeti različite komponente subjektovog sustava internih kontrola (vidjeti točke A97-A98 i A124-A125).

Od revizora se još uvijek zahtijeva razumijevanje 5 komponenti subjektovog sustava internih kontrola

41. Dio napora IAASB-a kojima je cilj pomoći razjasniti što treba učiniti kako bi se "steklo razumijevanje", jest dosljedno predstavljanje zahtjeva za svaku od komponenti - u tabličnom formatu. Namjera tablica je u tome da zahtjeve u svakoj od ovih tablica treba čitati zajedno. Revizor postiže cilj zahtjeva navedenog u prvom retku tablice ispunjavanjem zahtjeva u lijevoj i desnoj strani tablice. Ova prezentacija treba pomoći revizorima u primjenjivanju tih zahtjeva na vrstu i okolnosti subjekta koji se revidira. Međutim, tablični format mogao bi se ukloniti, a zahtjevi čitati na linearniji način - što bi imalo isti namjeravani ishod.
42. Zahtijevano razumijevanje u tablici za svaku komponentu sustava internih kontrola namijenjeno je razgraničenju dvaju glavnih aspekata koje je potrebno učiniti kako bi se steklo potrebno razumijevanje:
- (a) o pitanjima za koja bi revizor trebao znati a koja su relevantna za tu komponentu; i
 - (b) ocjene tih pitanja u kontekstu te komponente te vrste i okolnosti subjekta. Kad je riječ o komponenti kontrolnih aktivnosti, to ocjenjivanje je malo drugačije i dodatno je objašnjeno u

točki 59 dolje. Pri obavljanju ocjenjivanja relevantne komponente trebalo bi napomenuti prilagodljivost opsega opisanu u točki A92 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.), tj. da način na koji je subjektov sustav internih kontrola oblikovan, implementiran i održavan varira ovisno o veličini i složenosti subjekta. Na primjer, manje složeni subjekti mogu koristiti manje strukturirane ili jednostavnije kontrole za postizanje svojih ciljeva (i to može biti primjereno tom subjektu).

43. Dana su različita pojašnjenja kad se upućuje na određene koncepte ili pojmove. Namjera je da se te riječi dosljedno koriste kako ne bi došlo do zabune u pogledu toga što koncept ili pojam znači pri njegovoj primjeni (isto se načelo primjenjuje i na sve usklađujuće i posljedične izmjene):
- (a) **Subjektov sustav internih kontrola** – odnosi se na cijeli sustav sastavljen od pet komponenti kako je opisano u definiciji iz točke 12 (m) MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.).
 - (b) **Kontrole** – vidi novu gornju definiciju. Kontrole su *politike i postupci* ugrađeni u komponente subjektovog sustava internih kontrola. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) priznaje da one mogu ne biti formalizirane ili dokumentirane, ali još uvijek mogu biti očite u komunikacijama ili implicirane u radnjama i odlukama. U točkama od A156 do A157 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) navode se razmatranja za revizije manje složenih subjekata u kojima kontrole mogu djelovati na manje formalan način (npr. izravnom primjenom od strane vlasnika-menadžera). Međutim, bez obzira na to što politike i postupke u nekim subjektima mogu biti manje formalizirane, zahtijeva se razumijevanje tih politika i postupaka (u mjeri potrebnoj za ispunjavanje zahtjeva svake komponente subjektovog sustava internih kontrola) jer to razumijevanje dovodi do identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i reagiranja na njih.¹³
 - (c) **"Utvrđena kontrola"** – taj se pojam koristi za označavanje distinkcije da je kontrola na koju se upućuje ona za koju se zahtijeva utvrđivanje u komponenti kontrolnih aktivnosti.
 - (d) **Komponenta kontrolnih aktivnosti** – ovaj se pojam koristi samo za opisivanje naziva komponente sustava internih kontrola u kojem se nalaze posebne pojedinačne kontrole koje treba utvrditi (tj. pojam "kontrolne aktivnosti" je u drugim značenjima uklonjen), a za koje je revizor dužan ocijeniti je li kontrola učinkovito oblikovana i utvrditi je li kontrola implementirana (u daljnjem tekstu O&I (eng. D&I – design and implementation)).
 - (e) **Neizravne kontrole** – kontrole koje nisu dovoljno precizne za sprječavanje, otkrivanje ili ispravljanje pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, ali podržavaju druge kontrole i tako imaju "neizravan" učinak na one kontrole koje ispravno rade (vidjeti točke A95 i A96 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).
 - (f) **Izravne kontrole** – kontrole koje su dovoljno precizne za sprječavanje, otkrivanje ili ispravljanje pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (vidjeti točke A95 i A123 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).

Razlika između neizravnih i izravnih komponenti sustava internih kontrola

44. 5 komponenti internih kontrola podijeljeno je na dva tipa koji su usklađeni s vrstom kontrola unutar svake komponente i mogu utjecati na revizorovo identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, kao i na reagiranje na procijenjene rizike:

Točke A95,
A96 i A123

¹³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A17.

- (a) U kontrolnom okruženju, subjektovom procesu procjene rizika i subjektovom procesu monitoringa komponenti sustava internih kontrola, kontrole su prvenstveno *neizravne kontrole* (iako mogu postojati neke izravne kontrole, njih ima vjerojatno manje u tim komponentama).
 - (b) U komponentama informacijski sustav i komunikacije te kontrolne aktivnosti kontrole su prvenstveno *izravne kontrole*.
45. Neizravne kontrole utječu na učinkovitost izravnih kontrola (na primjer, kontrolno okruženje temelj je cijelog sustava internih kontrola, a ako ne funkcionira kako se očekivalo, to bi utjecalo na to koliko učinkovite mogu biti sve subjektive kontrole). Točka od A97 do A98 i od A124 do A125 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) dodatno objašnjavaju zašto je potrebno razumijevanje svih komponenti sustava internih kontrola.
46. U izmijenjeni Standard uključeno je dodatno pojašnjenje o tome što točno treba učiniti u odnosu na komponente sustava internih kontrola koje prvenstveno uključuju izravne kontrole (tj. u odnosu na komponente: informacijski sustav i komunikacije te kontrolne aktivnosti). Također, razjašnjeno je i poboljšano razumijevanje informacijske tehnologije (IT) u vezi sa subjektivim sustavom internih kontrola (vidjeti odjeljak u nastavku "Razmatranja o informacijskoj tehnologiji").

Pojedinačne promjene unutar svake komponente sustava internih kontrola

47. Svaka komponenta izmijenjena je kako bi se jasno utvrdilo "što" treba razumjeti (tj. na lijevoj strani tablice za zahtjeve svake komponente sustava internih kontrola), zajedno s potrebnim ocjenjivanjem na desnoj strani tablice, za "stjecanje" relevantnog razumijevanja.
48. Cilj je ocjenjivanja, ako se zahtijeva, za svaku od komponenti subjektovog sustava internih kontrola utvrditi postoji li nedostatak/nedostaci u toj komponenti (u kontekstu vrste i okolnosti subjekta) koji mogu utjecati na revizorovo identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (kao i oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330). Zahtjev da se utvrdi postoje li utvrđeni nedostaci sada se odnosi na sav obavljeni rad na razumijevanju subjektovog sustava internih kontrole (vidjeti točku 27 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).

Kontrolno okruženje

49. Konkretna pitanja koja treba razumjeti za kontrolno okruženje su sada uključena u zahtjev (točka 21(a) MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)), dok se ranije na neka od tih pitanja upućivalo samo unutar materijala za primjenu. Ocjenjivanje komponente je sada također konkretnije u odnosu na pitanja koja treba ocijeniti a točka A103 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) objašnjava zašto je ocjenjivanje potrebno (i naglašava temeljnu prirodu komponente kontrolnog okruženja).

Točka
21

Subjektiv proces procjene rizika

50. Iako su konkretna pitanja koja se moraju razumjeti u okviru subjektovog procesa procjene rizika slična onima koja su bila zahtijevana u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen), sada se zahtijeva ocjenjivanje procesa koji je uspostavio subjekt razmatrajući vrstu i okolnosti subjekta (kako je objašnjeno u točki 42(b) gore). Točka A111 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) objašnjava zašto revizor ocjenjuje je li subjektiv proces procjenjivanja rizika primjeren, uključujući i to da pomaže u razumijevanju načina na koji je subjekt identificirao rizike koji se mogu pojaviti i kako su ti rizici bili procijenjeni i razriješeni.

Točka
22

Subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola

51. Fokus je na subjektovom *procesu* monitoringa sustava internih kontrola – to je prethodno bilo razumijevanje glavnih aktivnosti koje je subjekt koristio za monitoring internih kontrola. Kao i kod ostalih komponenti internih kontrola u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.), sada je obvezno ocjenjivanje procesa koji je uspostavio subjekt uz istodobno razmatranje vrste i okolnosti subjekta (kao što je objašnjeno u točki 42(b) gore). U točki A120 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) objašnjava se da razmatranje izvora informacija koje subjekt koristi za monitoring kontrola pomaže u razumijevanju je li sam proces prikladan za taj subjekt.

Točka
24

Informacijski sustav i komuniciranje

52. Da bi pomogao pojasniti opseg razumijevanja, MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva da se aktivnosti obrade informacija za svaku signifikantnu klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje moraju razumjeti. Iako se zahtijevano utvrđivanje signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja tek adresira kasnije u Standardu, revizor može imati preliminarno očekivanje signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja na osnovi postupaka procjene rizika obavljenih radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja te okvira financijskog izvještavanja. Ako utvrđivanje u kasnijoj fazi rezultira dodatnim (ili različitim) signifikantnim klasama transakcija, stanjima računa ili objavljivanjima, revizor bi tada trebao steći relevantno razumijevanje tog dijela informacijskog sustava.
53. Povrh razumijevanja podataka i informacija, MRevS 315 (izmijenjen 2019.) sada zahtijeva i razumijevanje svih resursa unutar informacijskog sustava (točka A133 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)). odnosi se na aspekte o ljudskim resursima koji mogu biti relevantni (kao što je kompetentnost pojedinaca koji obavljaju posao, pitanje postoje li primjereni resursi i postoji li primjerena segregacija dužnosti). IT resursi i srodna pitanja objašnjeni su odvojeno u nastavku.
54. Materijali za primjenu navode kako se razumijevanje revizora može steći postavljanjem upita, provjerom, promatranjem ili odabirom transakcija i njihovim praćenjem kroz primjenjivi proces u informacijskom sustavu (tj. obavljanjem „walk-through“ postupka) (vidjeti točku A136. MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).
55. Zadržava se usredotočenost na informacije pribavljene izvan glavne i pomoćnih knjiga (posebno u vezi s objavljivanjima) (vidi točke od A138 do A139 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).
56. Za tu komponentu sustava internih kontrola potrebno je i ocijeniti podupiru li informacijski sustav i komuniciranje subjekta na primjeren način pripremu financijskih izvještaja subjekta (kako je objašnjeno u točki 42(b) gore).

Točka
25

Kontrolne aktivnosti

57. Komponenta kontrolnih aktivnosti sada uključuje popis specifičnih kontrola koje revizor mora identificirati i na njima obaviti O&I. Prethodno je zahtijevano razumijevanje kontrole za potrebe ove komponente bilo više sveobuhvatni zahtjev na temelju razumijevanja subjektovog sustava internih kontrola kao cjeline. Sada je postignuta jasnoća o tome koje se kontrole moraju razumjeti (uključujući i to da je O&I potreban SAMO za te kontrole).

Točka
26

58. U nastavku se navode kontrole koje je potrebno identificirati na osnovi točke 26(a)(i)-(iv) MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.):
- (a) kontrole kojima se rješavaju značajni rizici (vidjeti točke od 86 do 89 u nastavku);
 - (b) kontrole nad dnevnikom (vidjeti točke 60 do 63. u nastavku);
 - (c) kontrole za koje revizor planira testirati operativnu učinkovitost kontrola, bilo zato što je revizor odlučio da je to najučinkovitiji revizijski pristup ili zato što samo dokazni postupci ne bi pružili dostatne primjerene revizijske dokaze (primjeri takvih kontrola navedeni su u točki A163 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.));
 - (d) ostale kontrole koje revizor smatra primjerenima na temelju profesionalne prosudbe revizora (vidjeti točku 64 u nastavku).
59. U točkama od A175 do A179 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) dodatno se objašnjavaju postupci revizora pri poduzimanju O&I. Revizor je dužan utvrditi konkretne kontrole (u komponenti kontrolnih aktivnosti) i obaviti O&I nad tim kontrolama jer to pomaže revizorima u razumijevanju menadžmentovog pristupa rješavanju određenih rizika te stoga pruža osnovu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka koji reagiraju na te rizike kako to zahtijeva MRevS 330. U točki A180 objašnjavaju se okolnosti u kojima je O&I dovoljan za "testiranje operativne učinkovitosti" (tj. za automatizirane kontrole).

Kontrole nad knjiženjima u dnevnik

60. Točka 26(a)(ii) MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) (u komponenti kontrolnih aktivnosti) zahtijeva od revizora identificiranje "kontrole nad knjiženjima u dnevnik, uključujući nestandardna knjiženja koja se koriste za knjiženje neponavljajućih, neuobičajenih transakcija ili usklada."
61. Profesionalna prosudba koristi se za određivanje onih knjiženja u dnevnik koja su relevantna za identificiranje kontrola iz točke 26(a)(ii)¹⁴ MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.). U današnjem okruženju u kojem postoje značajni automatizirani procesi revizor će morati razlikovati kontrole u odnosu na ona knjiženja u dnevnik na koja je potrebno usmjeriti fokus za svrhe točke 26(a)(ii) MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.).
62. Točka 25 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva od revizora da "razumije subjektov informacijski sustav i komuniciranje relevantno za pripremu financijskih izvještaja..." za signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja, uključujući "način na koji se transakcije započinju i kako se informacije o njima evidentiraju, obrađuju, ispravljaju ako je potrebno, uključuju u glavnu knjigu i financijske izvještaje ..." Pri stjecanju¹⁵ ovog zahtijevanog razumijevanja, revizor bi stekao znanje o tome kako se transakcije obrađuju i stoga bi mogao identificirati knjiženja u dnevnik i kontrole nad tim knjiženjima u dnevnik, bez obzira na to jesu li knjiženja u dnevnik standardne ili nestandardne,

Točka
26(a)(ii)

¹⁴ Točka 26(a)(ii) u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) odnosi se na *kontrole nad knjiženjima u dnevnik* koja se moraju shvatiti kao dio razumijevanja subjektovog sustava internih kontrola. Točka 26(a)(ii) u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) uređuje područje prijevare i pogrešaka te se usredotočuje na kontrole nad knjiženjima u dnevnik kojima se razrješavaju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Točka 33(a) u MRevS-u 240 zahtijeva od revizora ispitivanje primjerenosti knjiženja u dnevnik i posebno je usredotočena na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Zahtjev MRevS-a 240 usmjeren je na *testiranje knjiženja u dnevnik* i reagira na rizik zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta.

¹⁵ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 25. (a)(i)

automatizirane ili ručne. Stoga je identifikacija knjiženja u dnevnik i njihovih povezanih kontrola prosudba koja se temelji na vrsti i okolnostima subjekta, uključujući njegov informacijski sustav.

63. Točka 26(a)(ii) fokusirana je na kontrole nad knjiženjima u dnevnik koje razrješavaju rizik(e) značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i koje bi mogle biti podložne neovlaštenoj ili neprimjerenomj intervenciji ili manipulaciji. Te kontrole uključuju:
- (a) Kontrole nad nestandardnim knjiženjima u dnevnik – gdje su knjiženja u dnevnik automatizirana ili ručna i koriste se za bilježenje neponavljajućih, neuobičajenih transakcija ili usklada.
 - (b) Kontrole nad standardnim knjiženjima u dnevnik – gdje su knjiženja u dnevnik automatizirana ili ručna i podložna su neovlaštenoj ili neprimjerenomj intervenciji ili manipulaciji. U slučaju automatiziranih knjiženja u dnevnik, to bi moglo nastati zbog, na primjer, pojedinaca bez primjerenog ovlaštenja koji imaju pristup izvornom kodu ili mogu neprimjerenomj mijenjati konfiguracije (tj. knjiženje u dnevnik, iako automatizirano, moglo bi biti podložno manipulaciji). S druge strane, kontrole nad standardnim knjiženjima u dnevnik koja su automatizirana, kao što su kontrole nad sistemski generiranim knjiženjima u dnevnik koja su izravno i rutinski unesena glavnu knjigu, ne bi bila u fokusu točke 26(a)(ii), ako se prosudi da su malo ili nimalo podložna neovlaštenoj ili neprimjerenomj intervenciji ili manipulaciji i stoga ne dovode do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Ostale kontrole koje revizor smatra primjerenima

64. Točka A165 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019) objašnjava "ostale kontrole koje treba utvrditi na temelju revizorske prosudbe" mogu uključivati:
- (a) kontrole kojima se razrješavaju rizici za koje se procjenjuje da su viši u spektru inherentnog rizika (za koje se ne utvrdi da su značajan rizik);
 - (b) kontrole povezane s usklađivanjem pomoćnih knjiga s glavnom knjigom; ili
 - (c) komplementarne kontrole knjiženja korisnika, ako se koristi servisna organizacija.

Točka
26(a)(iv)

Nedostaci kontrola

65. Nedostaci kontrola mogu biti utvrđeni pri stjecanju razumijevanja svake komponente subjektovog sustava internih kontrola (posebno, kroz različita zahtijevana ocjenjivanja, može se utvrditi da subjektove politike ili postupci nisu primjereni vrsti i okolnostima subjekta). Materijali za primjenu u točki A182 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019) objašnjavaju da revizor može razmotriti učinak tih utvrđenih nedostataka na daljnje revizijske postupke koje revizor poduzima u MRevS 330 (tj. kakav utjecaj nedostatak može imati na revizijski pristup).
66. Osim toga, u skladu s MRevS-om 265¹⁶ revizor je dužan utvrditi predstavlja li jedan ili kombinacija nedostataka značajan nedostatak (što se dalje uređuje MRevS-u 265).

Točka
27

¹⁶ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*

Razmatranja informacijske tehnologije

Nove relevantne definicije	Opis	Daljnji materijali s objašnjenjima
Opće kontrole informacijske tehnologije (IT)	Kontrole nad subjektivim IT procesima kojima se podupire kontinuiranost pravilnog rada IT okruženja, uključujući kontinuirano učinkovito funkcioniranje kontrola obrade informacija i cjelovitosti informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost informacija) u subjektivom informacijskom sustavu. Također vidjeti definiciju <i>IT okruženja</i> .	N/P
Kontrole obrade informacija	Kontrole koje se odnose na obradu informacija u IT aplikacijama ili ručne informacijske procese u subjektivom informacijskom sustavu kojima se izravno razrješavaju rizici cjelovitosti (integriteta) informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost transakcija i drugih informacija).	Rizici cjelovitosti (integriteta) informacija proizlaze iz podložnosti neučinkovitoj implementaciji subjektivih informacijskih politika, a to su politike koje definiraju tokove informacija, evidencije i procese izvješćivanja u subjektivom informacijskom sustavu. Kontrole obrade informacija postupci su kojima se podupire učinkovita implementacija subjektivih informacijskih politika. Kontrole za obradu informacija mogu biti automatizirane (tj. ugrađene u IT aplikacije) ili ručne (npr. kontrole ulaza ili izlaza) i mogu se oslanjati na druge kontrole, uključujući druge kontrole obrade informacija ili opće IT kontrole. (Točka A6)
IT okruženje	IT aplikacije i prateća IT infrastruktura, kao i IT procesi i osoblje uključeno u te procese, koje subjekt koristi za podršku poslovanju i postizanje poslovnih strategija. Za potrebe ovog MRevS-a: (i) IT aplikacija je program ili skup programa koji se koriste u pokretanju, obradi, evidentiranju i izvješćivanju o	N/P

Nove relevantne definicije	Opis	Daljnji materijali s objašnjenjima
	<p>transakcijama ili informacijama. IT aplikacije uključuju skladišta podataka i pisce izvješća.</p> <p>(ii) IT infrastruktura obuhvaća mrežu, operativne sustave i baze podataka te s njima povezani hardver i softver.</p> <p>(iii) IT procesi su subjekti procesi za upravljanje pristupom IT okruženju, upravljanje promjenama programa ili promjenama IT okruženja i upravljanje IT operacijama.</p>	
Rizici koji proizlaze iz uporabe IT-a	Podložnost kontrola obrade informacija neučinkovitim oblikovanju ili radu ili rizicima za cjelovitost informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost transakcija i drugih informacija) u subjektovom informacijskom sustavu zbog neučinkovitog oblikovanja ili rada kontrola u IT procesima subjekta (vidjeti IT okruženje).	N/P

67. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) znatno je promijenio i poboljšao zahtjeve i materijale za primjenu u vezi s revizorskim razmatranjima o IT-u. Ovo uzima u obzir sve veću uporabu i složenost IT-a za mnoge subjekte. Točka A170 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) objašnjava da će opseg razumijevanja IT procesa od strane revizora, uključujući mjeru u kojoj subjekt ima uspostavljene opće IT kontrole, varirati ovisno o vrsti i okolnostima subjekta i njegovog IT okruženja, kao i na temelju vrste i opsega kontrola koje je utvrdio revizor. Također je primijećeno da će, kako IT okruženje i IT sustavi subjekta postaju složeniji, obavljani rad vjerojatno uključivati članove tima sa specijaliziranim IT vještinama.¹⁷ Fokus je stavljen na prilagodljivost opsega, posebno ako su IT sustavi manje složeni – vidjeti daljnje obrazloženje u točki 73 dolje.
68. Glavne promjene u pogledu IT-a mogu se naći u zahtijevanom razumijevanju komponenti informacijskog sustava i kontrolnih aktivnosti od strane revizora.
69. Široko gledano, u svrhu razumijevanja informacijskog zahtijeva se razumjeti sljedeće aspekte IT-a:
- (a) IT okruženje relevantno za informacijski sustav (novodefinirano (vidjeti novu definiciju gore)). Točke do A140 do A141 u MRevS-u 315 (revidirani 2019.) objašnjavaju "zašto" je to razumijevanje potrebno i
 - (b) subjektova uporaba IT-a (tj. IT aplikacija relevantnih za tokove transakcija i obradu informacija u informacijskom sustavu). Točke od A142 do A143 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) dodatno objašnjavaju razumijevanje revizora vezano za uporabu IT-a pri stjecanju razumijevanja informacijskog sustava.

¹⁷ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A171.

70. Revizor je dužan utvrditi samo IT aplikacije i druge aspekte IT okruženja koji su podložni rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a (vidjeti novu ¹⁸definiciju rizika koji proizlaze iz prethodno navedene uporabe IT-a gore) za utvrđene kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti (tj. one kontrole kako je navedeno u točki 58 gore). Ove utvrđene kontrole fokusirane su na kontrole obrade informacija (novodefinirane – vidjeti novu definiciju gore) koje se izravno odnose na cjelovitost informacija (tj. na potpunost, točnost i valjanost transakcija i drugih informacija).^{19,20} Iz toga revizor zatim mora identificirati povezane rizike koji proizlaze iz uporabe IT-a i općih IT kontrola subjekta kojima se rješavaju takvi rizici²¹ (*opće kontrole* IT-a su novodefinirane, vidjeti novu gore navedenu definiciju). O&I se zahtijeva za te "identificirane" opće IT kontrole.
71. Materijali za primjenu iz točaka od A166 do A174 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) dodatno objašnjavaju identificiranje IT aplikacija i drugih aspekata IT okruženja i povezanih rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a. U Dodatku 5 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) navode se i primjeri značajki IT aplikacija i drugih aspekata IT okruženja te smjernice povezane s tim značajkama. U Dodatku 6 dodatno se objašnjavaju "razmatranja za razumijevanje općih IT kontrola."
72. Kad se identificiraju opće IT kontrole koje će podlijegati O&I (na primjer, opće IT kontrole povezane s onim identificiranim kontrolama iz točke 26 (a)(i)-(iv) u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) (kao što su kontrole nad knjiženjima u dnevnik)), popratni materijali za primjenu:
- (a) objašnjavaju da kontrole koje je identificirao revizor mogu ovisiti o sistemski generiranim izvješćima, u kojem slučaju aplikacije koje sastavljaju ta izvješća mogu podlijegati rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a. Alternativno, revizor možda ne planira oslanjati se na kontrole nad sistemski generiranim izvješćima te umjesto toga planira izravno testirati ulazne i izlazne podatke u tim izvješćima, u kojem slučaju revizor ne može utvrditi da povezane IT aplikacije podliježu rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a (vidjeti točku A169 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)). Ovisno o vrsti kontrola nad knjiženjima u dnevnik, može postojati kombinacija kontrola koje se mogu izravno testirati ili revizor može planirati testirati opće IT kontrole koje omogućuju dosljedan rad automatizirane kontrole umjesto izravnog testiranja automatizirane kontrole.
 - (b) jasno pokazuju da će se opseg razumijevanja IT procesa razlikovati ovisno o vrsti i okolnostima subjekta i njegovog IT okruženja (vidjeti točku A170 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) i primjere nakon toga).
 - (c) objašnjavaju kad drugi aspekti IT okruženja podložni rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a mogu biti relevantni (vidjeti točku A172 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)).
 - (d) objašnjavaju da se identificiranje rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a odnosi samo na identificirane IT aplikacije za kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti (kako je navedeno u točki 26(b) u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)) te da se pri razmatranju općih IT kontrola one razmatraju šire (tj. ne nužno za svaku kontrolu navedenu u točki 26(a)) (vidjeti primjere u materijalima za primjenu u točkama od A173 do A174 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)).

¹⁸ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(b).

¹⁹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A148.

²⁰ Revizor nije dužan identificirati i ocijeniti sve kontrole obrade informacija povezane s politikama subjekta kojima se definiira tok transakcija i drugi aspekti subjektivih aktivnosti obrade informacija za signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja (točka A148 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)).

²¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(c).

Stoga, na primjer, u slučaju kontrola nad knjiženjima u dnevnik, ne mora svaka kontrola nad knjiženjem u dnevnik koje je generirao sustav, a koja je identificirana u točki 26(a)(ii) MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) imati povezanu opću IT kontrolu za koju je potreban O&I. Umjesto toga, opće kontrole IT-a razmatraju se u smislu načina na koji se odnose na relevantne rizike koji proizlaze iz uporabe IT-a za IT aplikacije za identificirane kontrole iz točke 26(a)(i)-(iv) u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.). Identifikacija tih općih IT kontrola koje podliježu O&I bila bi prosudba koja se temelji na vrsti i okolnostima subjekta, uključujući njegov informacijski sustav.

73. Opseg revizorova razumijevanja IT procesa, uključujući opseg u kojem subjekt ima uspostavljene opće IT kontrole, razlikovat će se ovisno o vrsti i okolnostima subjekta, njegovom IT okruženju te vrsti i opsegu kontrola koje je identificirao revizor. Navedeni su primjeri za ilustraciju prilagodljivosti opsega (tj. za subjekt koji koristi komercijalni softver i za subjekt s više složenih IT aplikacija i IT procesa) (vidjeti točke od A170 do A171 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)). Dodatak 5 (točka 15) također je fokusiran na prilagodljivost opsega IT aplikacija i rizike koji proizlaze iz uporabe IT-a.

Promjene u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

Nova relevantna definicija	Opis	Daljnji materijali s objašnjenjima
Relevantna tvrdnja	Tvrdnja o klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju relevantna je ako ima identificiran rizik od značajnih pogrešnih prikazivanja. Utvrđivanje je li tvrdnja relevantna donosi se prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola (tj. inherentni rizik).	Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja može se odnositi na više od jedne tvrdnje, u kojem slučaju su sve tvrdnje na koje se takav rizik odnosi relevantne tvrdnje. Ako tvrdnja nema identificiran rizik značajnih pogrešnih prikazivanja, onda ona nije relevantna tvrdnja. (Točka A9)
Signifikantna klasa transakcija, stanje računa ili objavljivanje	Klasa transakcija, stanje računa ili objavljivanje za koje postoji jedna ili više relevantnih tvrdnji.	N/P

74. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) odvojio je zahtjeve za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja od zahtjeva za procjenu tih rizika. Cilj je promjena u ovom odjeljku razviti okvir za revizore kako bi se na pouzdan način identificirali i procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja.

Identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

75. Kako je gore navedeno, model revizijskog rizika nije se promijenio. Revizor je i dalje dužan identificirati rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i tvrdnji. Identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i dalje se obavlja prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola (tj. inherentni rizik) (vidjeti točku A186 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)). Tvrdnje ostaju iste, a revizor i dalje može

Točka.
28

koristiti različite tvrdnje sve dok su obuhvaćeni svi aspekti tvrdnji navedeni u Standardu (vidjeti točke od A189 do A191 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)).

76. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja odnose se na rizike koji se prožimajuće odnose na financijske izvještaje u cjelini i potencijalno utječu na mnoge tvrdnje (npr. ako menadžment nije kompetentan to će prožimajuće utjecati na financijske izvještaje). MRevS 315 (izmijenjen 2019.) stavlja veći fokus na rizike na razini financijskih izvještaja i bolje objašnjava vezu između rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje. To je zato što revizor mora utvrditi imaju li identificirani rizici prožimajući učinak na financijske izvještaje koji bi stoga zahtijevao sveopću reakciju u skladu s MRevS-om S 330. Rizici na razini financijskih izvještaja mogu utjecati i na pojedinačne tvrdnje te stoga mogu pomoći i u određivanju revizijskih postupaka za razrješavanje tih identificiranih rizika.²²
77. Na identificiranje rizika na razini financijskih izvještaja utječu i:
- (a) Revizorovo razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola, posebno ocjenjivanje i utvrđivanje nedostataka u neizravnim komponentama (vidjeti točke 42(b) i točke od 49 do 51 gore).
 - (b) Podložnost pogrešnom prikazivanju zbog čimbenika rizika prijevare koji utječu na inherentni rizik (vidjeti točku A197 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)).
78. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koji nisu prožimajući u odnosu na financijske izvještaje su rizici na razini tvrdnje.
79. U identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, revizor je sada dužan utvrditi i relevantne tvrdnje i povezane signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja. Oba ova koncepta su novodefinirani – vidjeti gore nove definicije.
80. Relevantne tvrdnje namijenjene su usmjeravanju revizora na one tvrdnje za klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje za koje su vrsta ili okolnosti takve da postoji i razumna mogućnost pojave pogrešnog(ih) prikazivanja i značajnosti ako se pojavi(e). Kako je navedeno gore u točki 6, materijal za primjenu dodan je definiciji "rizika značajnih pogrešnih prikazivanja" u MRevS-u 200 kako bi se dodatno objasnio taj prag.
81. Po definiciji, signifikantna klasa transakcija, stanje računa ili objavljivanje je ono u kojoj postoji jedna ili više relevantnih tvrdnji. Određivanje signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja pomaže razjasniti rad revizora u vezi s razumijevanjem informacijskog sustava, kao i razviti reakcije revizora koje zahtijeva MRevS 330. U odnosu na objavljivanje podataka, materijali za primjenu iz točke A204 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) objašnjavaju pitanja koja bi mogla dovesti do signifikantnih objavljivanja.

Točka
29

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja


82. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) pojasnio je svrhu procjene rizika *na razini financijskih izvještaja*, odnosno da je zahtjev za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja dvostruk: utvrditi utječu li

Točka
30

²² MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*

ti rizici na procjenu rizika na razini tvrdnje; te procijeniti vrstu i opseg njihova prožimajućeg učinka na financijske izvještaje.

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje

83. Uvod u MRevS 315 (Izmijenjen 2019.) opisuje *spektar inherentnog rizika* kao "stupanj do kojeg inherentni rizik varira." Procjena inherentnog rizika na razini tvrdnje predstavlja prosudbu unutar raspona, od nižeg do višeg, u spektru inherentnog rizika²³ (vidjeti točke od A208 do 209 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)). Revizor može odrediti te procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja unutar kategorija duž spektra inherentnog rizika – te se kategorije mogu opisati na različite načine sve dok je revizorova procjena inherentnog rizika primjerena tako da reakcija na te procijenjene rizike odgovara procijenjenom inherentnom riziku i razlozima za tu procjenu.
84. Pristup procjeni inherentnog rizika *na razini tvrdnje* je poboljšán. Iako granularniji od zahtjeva u prethodnoj verziji Standarda (MRevS 315 (izmijenjen)), namjera mu je omogućiti veću dosljednost u procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizor je dužan:
- Točka
31
- (a) *Procijeniti vjerojatnost i veličinu pogrešnog prikazivanja* — relativni stupnjevi vjerojatnosti i veličina mogućeg pogrešnog prikazivanja pomažu u određivanju gdje se na spektru inherentnog rizika procjenjuje utvrđeni rizik pogrešnih prikazivanja. Na vjerojatnost i veličinu mogućeg pogrešnog prikazivanja utječu čimbenici inherentnog rizika (pojedinačno ili u kombinaciji), ali se također uviđa da inherentni rizik može biti veći za neke tvrdnje od drugih. U razmatranju veličine pogrešnog prikazivanja, revizor razmatra veličinu, vrstu ili okolnosti mogućeg pogrešnog prikazivanja (tj. uzima u obzir kvantitativne i kvalitativne aspekte).
- (b) *Utvrđiti gdje se u spektru inherentnog rizika procjenjuje mogući pogrešan prikaz* — što je veći stupanj u kojem je klasa transakcija, stanje računa ili objavljivanje podložno značajnom pogrešnom prikazivanju, to će procjena inherentnog rizika biti viša u spektru inherentnog rizika i obrnuto. Revizor koristi profesionalnu prosudbu u određivanju značajnosti kombinacije vjerojatnosti i veličine pogrešnog prikazivanja.
- Da bi procijenjeni rizik bio veći u spektru inherentnog rizika, nije mu potrebna i veličina i vjerojatnost da bi se procijenio kao visok - već će sjecište veličine i vjerojatnosti odrediti je li procijenjeni rizik veći ili niži u spektru inherentnog rizika. Na primjer, viša procjena inherentnog rizika mogla bi biti posljedica manje vjerojatnosti nastanka rizika, ali vrlo visoke veličine.²⁴
 - Standard ne specificira kategorizacije duž spektra inherentnog rizika, ali potvrđuje da ih revizori mogu koristiti.²⁵
85. Procjena inherentnih rizika na ovaj način pomaže revizoru u razvoju odgovarajuće reakcije na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, što se identificirani rizik procjenjuje višim u spektru inherentnog rizika, to će revizijski dokazi morati biti uvjerljiviji kako bi se reagiralo na procijenjeni rizik. Povrh toga, ovaj način procjene inherentnog rizika također pomaže pri određivanju značajnih rizika (vidjeti dolje).

²³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 7.

²⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A213.

²⁵ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A214.

Značajni rizici

86. Umjesto da se usredotočuje na reakcije na rizike (kao što to čini definicija u MRevS-u 315 (izmijenjen),²⁶ definicija značajnog rizika u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) izmijenjena je kako bi se usredotočila na situaciju u kojoj je procjena inherentnog rizika blizu gornjeg kraja spektra inherentnog rizika. Stoga je predviđeno da bi se to moglo odnositi na jedan ili više rizika i da se može razlikovati od razdoblja do razdoblja, ovisno o vrsti i okolnostima subjekta. Stoga dva subjekta unutar iste industrije ne bi nužno imala iste značajne rizike.
87. Izmijenjena definicija značajnog rizika obuhvaća dva elementa. Rizik se utvrđuje kao značajan ako:
- (a) je procjena inherentnog rizika blizu gornjeg kraja spektra inherentnog rizika zbog stupnja u kojem čimbenici inherentnog rizika utječu na kombinaciju vjerojatnosti pojave pogrešnog prikazivanja i veličine potencijalnog pogrešnog prikazivanja ako dođe do tog pogrešnog prikazivanja. Kombinacija vjerojatnosti i veličine znači da bi značajan rizik potencijalno mogao imati malu vjerojatnost, ali veličina bi mogla biti vrlo visoka ako se dogodi. Iako se smatra da je manje vjerojatno da je taj rizik i značajni rizik (u usporedbi s rizicima kod kojih su i vjerojatnost i veličina visoki), oni nisu izričito isključeni; ili
 - (b) se rizik treba tretirati kao značajan rizik u skladu sa zahtjevima drugih MRevS-a (npr. rizici prijave).
88. Osim ako drugi MRevS-ovi zahtijevaju da se rizik označi kao značajan, identificiranje značajnih rizika stvar je profesionalne prosudbe. Točka A221 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) daje neke primjere onih pitanja u kojima bi značajni rizici mogli biti pretežiti.

Točka
32



89. Iako reakcije na rizike više ne određuju revizorovo utvrđivanje što je značajan rizik, nakon što se utvrdi da je rizik značajan, MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i drugi MRevS-ovi i dalje sadržavaju određene reakcije za one rizike za koje je utvrđeno da su značajni. Na primjer, kako je gore

²⁶ MRevS 315 (izmijenjen) definira "značajan rizik" kao "identificiran i procijenjen rizik značajnih pogrešnih prikazivanja koji po revizorovoj prosudbi zahtijeva posebno razmatranje u reviziji."

objašnjeno u točki 58 (komponenta kontrolnih aktivnosti), moraju se utvrditi kontrole povezane sa značajnim rizicima i obaviti O&I.

Kontrolni rizik

90. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) više ne daje opciju procjene inherentnog i kontrolnog rizika zajedno, tj. potrebno ih je procijeniti zasebno (iako nije identificiran kontrolni rizik revizorovo razumijevanje komponenata subjektovog sustava internih kontrole pomaže revizoru u procjeni kontrolnog rizika).
91. Postoji i snažnija veza procjene kontrolnog rizika s radom na postizanju razumijevanja komponenti subjektovog sustava internih kontrola. Revizorovo razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola formira revizorova očekivanja o operativnoj učinkovitosti kontrola te planira li revizor testirati operativnu učinkovitost kontrola pri oblikovanju i obavljanju daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330.
92. Svi planovi za testiranje operativne učinkovitosti kontrola temelje se na očekivanju da kontrole djeluju učinkovito, što je temelj revizorove procjene kontrolnog rizika. U skladu s tim, ako revizor na temelju rada obavljenog u komponenti kontrolnih aktivnosti (vidjeti točku 58 gore) ne planira testirati operativnu učinkovitost kontrola, procjena kontrolnog rizika je takva da je procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja jednaka procjeni inherentnog rizika (tj. kontrolni rizik je "maksimalan"). Stoga, ako revizor planira poduzeti prvenstveno dokazni pristup reviziji, nakon što se stekne razumijevanje komponenti sustava internih kontrola i obavi relevantni posao u tu svrhu (kako je propisano točkama od 21 do 27 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)), nema potrebe za daljnjim testiranjem kontrola.
93. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) također naglašava da, ako revizor planira testirati operativnu učinkovitost kontrole, a kontrola je automatizirana, postoji potreba za testiranjem operativne učinkovitosti povezanih općih IT kontrola kojima se podupire funkcioniranje te automatizirane kontrole (vidjeti točku A229 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)).

Ocjenjivanje revizijskih dokaza pribavljenih iz postupaka procjene rizika

94. Kako bi se ojačao profesionalni skepticizam u okviru Standarda, dodan je novi zahtjev za ocjenjivanje pitanja pružaju li revizijski dokazi dobiveni postupcima procjene rizika primjerenu osnovu za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (točka 35 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)).

Točka
35



Novi odmak - klase transakcija, stanja računa i objavljivanja koji nisu signifikantni, ali su značajni

95. S namjerom da se unaprijedi i poboljša cjelovitost procesa identifikacije rizika, zahtijeva se novi odmak kad se revizor bliži kraju procesa (točka 36 u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)).
96. Revizor je dužan procijeniti potpunost signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja koja je utvrdio revizor. To se postiže usmjeravanjem na one klase transakcija, stanja računa i objavljivanja koja su značajne (kvantitativno ili kvalitativno), ali nisu utvrđene kao signifikantne (tj. nisu identificirani rizici značajnih pogrešnih prikazivanja, a stoga niti relevantne tvrdnje).
97. Potrebno je napomenuti da i dalje ostaje točka 18 u MRevS-u 330 koja je također usmjerena na "značajne" klase transakcija, stanja računa i objavljivanja (tj. zahtijeva dokazne postupke za sve značajne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja). Interakcija novog odmaka u MRevS 315

Točka

(izmijenjen 2019.) i zahtjeva iz MRevS 330 dodatno je objašnjena u točkama od A233 do A235 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.). U sklopu projekta izmjena MRevS-a 315 (izmijenjen), IAASB je ponovno razmatrao interakciju novog zahtjeva u MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i točke 18 MRevS-a 330 i je li potonji još uvijek potreban, unatoč tome što te točke služe sličnoj svrsi kao zaštita od nesavršenog identificiranja i procjenjivanja rizika. Odbor se složio da će zadržati točku 18 MRevS-a 330, ali je unio promjene kako bi se:

- pojasnilo da se MRevS 330 točka 18 primjenjuje na klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja koja su "*kvantitativno ili kvalitativno značajna*" radi usklađivanja s područjem uređivanja MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.);
- objasnilo, u materijalima za primjenu,²⁷ interakciju zahtjeva s novim konceptom signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja;
- pojasnilo da se ne moraju testirati sve tvrdnje u vezi s klasama transakcija, stanjima računa ili objavljivanjima na koje utječe ovaj zahtjev. U točki A42a u usklađujućim i posljedičnim izmjenama MRevS-a 330 objašnjeno je da su pri oblikovanju dokaznih postupaka koji će se obavljati, postupci usmjereni na one tvrdnje u kojima, ako dođe do pogrešnog prikazivanja, postoji razumna mogućnost da pogrešno prikazivanje bude značajno.

Dokumentacija

98. Na temelju pojašnjenja i poboljšanja koja su učinjena u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) IAASB se složio da će biti potrebno više dokumentirati (u smislu zahtjeva iz MRevS-a 230²⁸), osobito zahtjev za dokumentiranjem "značajnih prosudbi"²⁹ koje će revizor obaviti pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, kako bi se usredotočili na neke od ključnih promjena, osobito u vezi s kontrolama i značajnim rizicima, zahtjeva se nova i poboljšana dokumentacija za:

- (a) ključne elemente revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i svake od komponenti subjektovog sustava internih kontrola (postoje posebne točke prema kojima se moraju dokumentirati aspekti). Dokumentacija bi trebala uključivati izvor informacija i obavljene postupke procjene rizika.
- (b) O&I kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti;
- (c) identificirane i procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. To uključuje i značajne rizike i rizike za koje samo dokazni postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze. Potrebno je dokumentirati i obrazloženje za značajne prosudbe.
- (d) U točki A238 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) navode se i različita pitanja koja bi se mogla dokumentirati kako bi se pokazalo da revizor koristi profesionalni skepticizam.



²⁷ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A233.

²⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*

²⁹ MRevS 230, točka 8(c).

Cilj je IAASB-a služiti javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih standarda revizije, izražavanja uvjerenja i drugih povezanih standarda te olakšavanjem konvergencije međunarodnih i nacionalnih standarda revizije i standarda za izražavanje uvjerenja, čime se povećava kvaliteta i dosljednost prakse u cijelom svijetu te jača povjerenje javnosti u globalnu profesiju revidiranja i izražavanja uvjerenja.

IAASB razvija standarde revizije i standarde za izražavanje uvjerenja te smjernice za uporabu od strane svih profesionalnih računovođa u okviru zajedničkog procesa utvrđivanja standarda koji uključuje Odbor za javni nadzor, koji nadzire aktivnosti IAASB-a, i Konzultativnu savjetodavnu skupinu IAASB-a, koja daje doprinos razvoju standarda i smjernica s pozicije javnog interesa.

Strukture i procese koji podržavaju poslovanje IAASB-a olakšava Međunarodna federacija računovođa® ili IFAC®.

IAASB i IFAC ne prihvaćaju odgovornost za gubitak prouzročen bilo kojoj osobi koja djeluje ili se suzdržava od djelovanja oslanjajući se na materijale u ovoj publikaciji, bez obzira na to je li takav gubitak uzrokovan nepažnjom ili na neki drugi način.

Autorska prava © srpanj 2022. ima IFAC. Sva prava pridržana.

„International Auditing and Assurance Standards Board“, „International Standards on Auditing“, „International Standards on Assurance Engagements“, „International Standards on Review Engagements“, „International Standards on Related Services“, „International Standards on Quality Control“, „International Auditing Practice Notes“, „IAASB“, „ISA“, „ISAE“, „ISRE“, „ISRS“, „ISQC“, „IAPN“, I IAASB logo su zaštitni znakovi IFAC-a, ili registrirani zaštitni znakovi i uslužni znakovi IFAC-a u SAD-u i drugim zemljama.

Informacije o autorskim pravima, zaštitnim znakovima i dozvolama potražite u [dopuštenjima](#) ili kontaktirajte permissions@ifac.org.

Ovaj MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* - Vodič kroz prvu primjenu, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u srpnju 2022., na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u veljači 2023. i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Odobreni tekst MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* - Vodič kroz prvu primjenu, je verzija koju je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne snosi odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda niti za postupanje koje bi moglo proizaći iz njega.

Tekst na engleskom jeziku MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* - Vodič kroz prvu primjenu © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* - Vodič kroz prvu primjenu © 2023 International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, First-Time Implementation Guide

Za svako reproduciranje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili za druge slične uporabe ovog dokumenta, potrebno je tražiti pisano dopuštenje IFAC-a. Kontaktirati: permissions@ifac.org.

