Konačni tekst

Međunarodni revizijski standard 240
(izmijenjen)

Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih međunarodnih standarda IAASB-a

SRPANJ 2025.

IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

PIOB certifikat

***IAASB-ova teksta Međunarodnog revizijskog standarda 240 (izmijenjen),* "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja"**

Odbor za javni nadzor (PIOB) je nadgledao proces Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) u utvrđivanju standarda tijekom cijelog razvojnog procesa MRevS-a 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja* (Standard).

Preporuke i pitanja od javnog interesa koja je PIOB postavio i koja su dostavljena IAASB-u tijekom procesa utvrđivanja standarda, dostupni su na internetskoj stranici PIOB-a.

IAASB je dao pisanu izjavu da su Standarda razvijene u skladu s dogovorenim procesom i uvažavaju javni interes iskazan u konceptima i načelima Okvira javnog interesa (PIF), koji je implementiran u proces utvrđivanja standarda i dostupan je na internetskoj stranici PIOB-a[1].

PIOB smatra da je Standard razvijen na način koji je dosljedan s dogovorenim procesom. PIOB također smatra da Standard uvažava javni interes koji je iskazan u konceptima i načelima PIF-a.

srpanj 2025.

[1] https://ipiob.org/wp-content/uploads/2021/11/2020_15th-Anniversary.pdf

Autorska prava © travanj 2025. ima Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Ova publikacija može se preuzeti sa mrežne stranice za osobnu, nekomercijalnu uporabu ili kupiti na mrežnoj stranici Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB®): www.iaasb.org. Za reprodukciju, prevođenje, pohranu ili prijenos, ili za druge slične uporabe ovog dokumenta, obvezno je pribaviti pisano dopuštenje od IFAC-a, osim u slučajevima kad se ovaj dokument koristi isključivo za individualnu, nekomercijalnu upotrebu. Strukture i procesi koji podržavaju rad IAASB-a podržava Međunarodna zaklada za etiku i reviziju™ (IFEA).™

Za informacije o autorskim pravima, zaštitnim znakovima i dozvolama, molimo posjetite Dozvole ili kontaktirati Permissions@ifac.org.

O IAASB-u

Ovaj dokument izradio je i odobrio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB).

Cilj IAASB-a je služiti javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih standarda revidiranja, izražavanja uvjerenja i drugih povezanih usluga te olakšavanjem konvergencije međunarodnih i nacionalnih standarda revidiranja i izražavanja uvjerenja, čime se poboljšava kvaliteta i dosljednost prakse diljem svijeta te jača povjerenje javnosti u globalnu profesiju revidiranja i izražavanja uvjerenja.

IAASB razvija standarde i smjernice za revidiranje i izražavanje uvjerenja sukladno zajedničkom procesu donošenja standarda koji uključuje Odbor za javni nadzor (PIOB), koji nadzire aktivnosti IAASB-a, i Savjetodavno vijeće dionika, koje daje doprinos javnog interesa u razvoju standarda i smjernica.

SADRŽAJ

	Stranica
MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja* ..... …..	6
Usklađujuće i posljedične izmjene ostalih međunarodnih standarda IAASB-a	94

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 240 (IZMIJENJEN)

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PRIJEVAROM U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2026. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Područje koje uređuje ovaj MRevS	1
Odgovornosti revizora, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje	2–3
Ključni pojmovi u ovom MRevS-u	4–14
Odnosi s ostalim MRevS-ima	15
Datum stupanja na snagu	16
Ciljevi	17
Definicije	18
Zahtjevi	
Profesionalni skepticizam	19–22
Resursi za angažman	23
Učinkovitost angažmana	24
Kontinuiranost komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	25
Postupci procjenjivanja rizika i povezane aktivnosti	26–30
Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola	31–37
Procjenjivanje čimbenika rizika prijevare	38
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare	39–41
Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare	42–53
Ukupno ocjenjivanje na temelju obavljenih revizijskih postupaka	54
Prijevara ili sumnja na prijevaru	55–58
Revizor ne može nastaviti s revizijom	59
Revizorsko izvješće	60–62
Pisane izjave	63
Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	64–66

Izvještavanje nadležnog tijela izvan subjekta 67

Dokumentacija 68

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odgovornosti revizora, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje A1

Ključni pojmovi u ovom MRevS-u A2–A17

Odnosi s ostalim MRevS-ima A18

Definicije A19–A26

Profesionalni skepticizam A27–A37

Resursi za angažman A38–A42

Učinkovitost angažmana A43

Kontinuiranost komunikacije s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje A44–A48

Postupci procjenjivanja rizika i povezane aktivnosti A49–A60

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola A61–A109

Procjenjivanje čimbenika rizika prijevare A110–A112

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare A113–A125

Odgovor na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare A126–A155

Prijevara ili sumnja na prijevaru A156–A172

Revizor ne može nastaviti s revizijom A173–A176

Revizorsko izvješće A177–A192

Pisane izjave A193–A194

Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje A195–A200

Izvještavanje nadležnog tijela izvan subjekta A201–A205

Dokumentacija A206

Dodatak 1: Primjeri čimbenika rizika prijevare

Dodatak 2: Primjeri mogućih revizijskih postupaka za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare

Dodatak 3: Primjeri okolnosti koje mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru

Dodatak 4: Dodatni čimbenici koji mogu utjecati na revizorov odabir knjiženja u dnevnik i ostalih usklađbi za testiranje

Dodatak 5: Ostali MRevS-ovi koji uređuju specifične teme koje se odnose na prijevaru ili sumnju na prijevaru

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornosti revizora u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja i implikacije za revizorsko izvješće. Zahtjevi i smjernice u ovom MRevS-u odnose se na ili proširuju primjenu ostalih relevantnih MRevS-ova, posebno MRevS-a 200,[1] MRevS-a 220 (izmijenjen),[2] MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[3] MRevS-a 330,[4] i MRevS-a 701.[5] Stoga je ovaj MRevS namijenjen za primjenu zajedno s ostalim relevantnim MRevS-ima.

Odgovornosti revizora, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

Revizorove odgovornosti

2. Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom prilikom obavljanja revizije u skladu s ovim MRevS-om i drugim relevantnim MRevS-ima su: (Vidjeti točku A1)

   (a) planirati i obaviti reviziju kako bi se stekla razumna sigurnost o tome jesu li financijski izvještaji u cjelini bez značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom. Te odgovornosti uključuju identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima zbog prijevare te oblikovanje i obavljanje reakcija za rješavanje tih procijenjenih rizika.

   (b) komuniciranje i izvještavanje o pitanjima vezanim uz prijevaru.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

3. Primarna odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevara je na menadžmentu i na onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom. Važno je da menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, snažno naglasi sprječavanje prijevara, što može smanjiti mogućnosti za prijevaru, te odvratiti od prijevara, jer bi moglo uvjeriti pojedince da ne počine prijevaru zbog vjerojatnosti otkrivanja i kažnjavanja. To podrazumijeva predanost stvaranju i održavanju kulture poštenja i etičkog ponašanja koja se može ojačati aktivnim nadzorom od strane onih koji su zaduženi za upravljanje. Nadzor od strane onih koji su zaduženi za upravljanje uključuje razmatranje mogućnosti zaobilaženja kontrola ili drugog neprimjerenog utjecaja na proces financijskog izvještavanja, poput pokušaja menadžmenta da manipulira zaradom kako bi utjecao na percepciju korisnika financijskih izvještaja o subjektovoj uspješnosti.

Ključni pojmovi u ovom MRevS-u

Obilježja prijevare

4. Pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima mogu nastati zbog prijevare ili pogreške. Razlika između prijevare i pogreške je u tome je li temeljna radnja koja rezultira netočnim prikazom financijskih izvještaja namjerna ili nenamjerna.

---

[1] MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima.*

[2] MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja.*

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

[4] MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike.*

[5] MRevS 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

5. Revizoru su relevantne dvije vrste namjernih pogrešnih prikazivanja – pogrešna prikazivanja nastala zbog prijevarnog financijskog izvještavanja i pogrešna prikazivanja nastala zbog protupravnog prisvajanja imovine. (Vidjeti točke A2–A6)

Prijevara ili sumnja na prijevaru

6. Iako je prijevara širok pravni koncept, za potrebe MRevS-ova, revizor je zabrinut zbog značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare. Iako revizor može identificirati ili posumnjati na pojavu prijevare kako je definirano ovim MRevS-om, revizor ne donosi pravne odluke o tome je li prijevara zaista nastala.

7. Revizor može identificirati prijevaru ili sumnju na prijevaru prilikom obavljanja revizijskih postupaka u skladu s ovim i drugim MRevS-ima. Sumnja na prijevaru uključuje prijave o prijevari koje revizor primijeti tijekom revizije. (Vidjeti točke A7–A10 i A28)

8. Revizorova odluka o tome je li prijevara ili sumnja na prijevaru značajna za financijske izvještaje uključuje primjenu profesionalne prosudbe. Za identificirano(a) pogrešno(a) prikazivanje(a) zbog prijevare, to uključuje razmatranje vrste okolnosti koje su dovele do prijevare. Prosudbe o značajnosti uključuju i kvalitativne i kvantitativne čimbenike. (Vidjeti točku A11)

Inherentna ograničenja

9. Iako je rizik neotkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja nastalog zbog prijevare veći nego rizik da se ne otkrije takvo prikazivanje zbog pogreške, to ne umanjuje revizorovu odgovornost za planiranje i obavljanje revizije radi stjecanja razumnog uvjerenja o tome jesu li financijski izvještaji u cjelini bez značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom. Razumno uvjerenje je visoka, ali ne apsolutna razina uvjerenja.[6]

10. Zbog značaja inherentnih ograničenja revizije u vezi s prijevarama, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja možda neće biti otkrivena, čak i ako je revizija pravilno isplanirana i obavljena u skladu s MRevS-ima.[7] Međutim, inherentna ograničenja revizije nisu opravdanje da revizor prihvati revizijske dokaze koji nisu uvjerljivi.[8] (Vidjeti točku A12)

11. Nadalje, rizik da revizor ne otkrije značajno pogrešno prikazivanje nastalo zbog menadžmentove prijevare veći je nego kod prijevara koje su počinili zaposlenici jer menadžment često može izravno ili neizravno manipulirati računovodstvenim evidencijama, prezentirati prijevarne financijske informacije ili zaobići kontrole koje su oblikovane za sprječavanje sličnih prijevara od strane drugih zaposlenika.

Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba

12. U skladu s MRevS-om 200,[9] revizor je dužan planirati i obaviti reviziju korištenjem profesionalnog skepticizma te primjenjivati profesionalnu prosudbu. Revizor je prema ovom MRevS-u obvezan ostati na oprezu spram mogućnosti da drugi revizijski postupci mogu na pozornost revizora dovesti informacije o prijevarama ili sumnji na prijevaru. Stoga je važno da revizor tijekom revizije održi profesionalni skepticizam, uzimajući u obzir mogućnost zaobilaženja kontrola i vodeći računa da

---

6 MRevS 200, točka 5.

7 MRevS 200, točke A56–A57.

8 MRevS 200, točka A57.

9 MRevS 200, točke 15–16.

revizijski postupci koji su učinkoviti za otkrivanje pogrešaka možda nisu učinkoviti u otkrivanju prijevara.

13. Profesionalna prosudba primjenjuje se pri donošenju informiranih odluka o primjerenim pravcima djelovanja u danim okolnostima, uključujući situacije kad revizor identificira prijevaru ili sumnju na prijevaru. Profesionalni skepticizam podržava kvalitetu prosudbi koje donosi angažirani tim i, kroz te prosudbe, podržava ukupnu učinkovitost angažiranog tima u postizanju kvalitete na razini angažmana. (Vidjeti točke A13–A14)

Nepridržavanje zakona i regulative

14. Za potrebe ovog i drugih relevantnih MRevS-ova, prijevara obično predstavlja slučaj nepridržavanja zakona i regulative. Stoga, ako revizor identificira prijevaru ili sumnju na prijevaru, revizor također ima odgovornosti u skladu s MRevS-om 250 (izmijenjen).[10] (Vidjeti točke A15–A17)

Odnosi s drugim MRevS-ima

15. Neke MRevS-ove koji uređuju specifične teme također sadrže zahtjeve i smjernice primjenjive na rad revizora na identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara te reakcije za rješavanje takvih procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. U ovim slučajevima, ostali MRevS-ovi proširuju način na koji se primjenjuje ovaj MRevS. (Vidjeti točku A18)

Datum stupanja na snagu

16. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju na dan 15. prosinca 2026. ili kasnije.

Ciljevi

17. Ciljevi revizora su:

    (a) identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare;

    (b) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, kroz oblikovanje i obavljanje primjerenih reakcija;

    (c) na prijevaru ili sumnju na prijevaru otkrivenu tijekom revizije reagirati primjereno; i

    (d) izvješćivati u skladu s ovim MRevS-om.

Definicije

18. Za potrebe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena u nastavku:

    (a) Prijevara – namjerni čin jedne ili više osoba iz menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana, koji uključuje korištenje obmane radi stjecanja nepravedne ili nezakonite koristi. (Vidjeti točke A19–A23)

    (b) Čimbenici rizika prijevare – događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaj ili pritisak za prijevaru, ili pružaju priliku za prijevaru, ili stav ili racionalizaciju koja opravdava prijevarnu radnju. (Vidjeti točke A24–A26)

[10] MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja.*

Zahtjevi

Profesionalni skepticizam

19. Prilikom primjene MRevS-a 200,[11] revizor mora tijekom revizije održavati profesionalni skepticizam, uvažavajući mogućnost da postoji značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare. (Vidjeti točku A27)

20. Tijekom revizije revizor mora ostati na oprezu spram informacija koje ukazuju na prisutnost jednog ili više čimbenika rizika prijevare i okolnosti koje mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru. (Vidjeti točku A28–A32)

21. Ako su odgovori na upite postavljene menadžmentu, onima koji su zaduženi za upravljanje, pojedincima unutar funkcije interne revizije ili ostalima unutar subjekta nedosljedni, revizor mora istražiti nedosljednosti. (Vidjeti točku A33)

22. Ako uvjeti utvrđeni tijekom revizije navode revizora da vjeruje da zapis ili dokument možda nije autentičan ili da su navodi u dokumentu izmijenjeni, ali nisu priopćeni revizoru, revizor mora dalje istraživati. (Vidjeti točke A34–A37)

Resursi za angažman

23. Prilikom primjene MRevS-a 220 (izmijenjen),[12] angažirani partner mora utvrditi imaju li članovi angažiranog tima zajedno primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dostatno vrijeme i primjerene specijalizirane vještine ili znanja za obavljanje postupaka procjene rizika, identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakciju na te rizike ili ocjenjivanje prikupljenih revizijskih dokaza. (Vidjeti točke A38–A42)

Obavljanje angažmana

24. Prilikom primjene MRevS-a 220 (izmijenjen),[13] angažirani partner mora utvrditi jesu li vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadzora i pregleda prilagođeni vrsti i okolnostima revizijskog angažmana, razmatrajući pitanja utvrđena tijekom revizije, uključujući: (Vidjeti točke A43)

    (a) čimbenike rizika prijevare;

    (b) prijevaru ili sumnju na prijevaru; i

    (c) nedostatke u kontrolama u svezi s sprječavanjem ili otkrivanjem prijevara.

Kontinuiranost komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

25. Revizor mora komunicirati s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima u vezi s prijevarom u primjereno vrijeme tijekom revizijskog angažmana. (Vidjeti točku A44–A48)

---

[11] MRevS 200, točka 15.

[12] MRevS 220 (izmijenjen), točke 25–28.

[13] MRevS 220 (izmijenjen), točka 30(b).

Postupci procjenjivanja rizika i povezane aktivnosti

26. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[14] revizor mora obavljati postupke iz točaka 27–38. Pri tome revizor mora razmotriti postoji li jedan ili više čimbenika rizika prijevare. (Vidjeti točku A49)

Informacije iz drugih izvora

27. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[15] revizor mora razmotriti pokazuju li informacije iz drugih izvora koje je revizor pribavio da postoji jedan ili više čimbenika rizika prijevare. (Vidjeti točku A50–A51)

Retrospektivni pregled ishoda prethodnih računovodstvenih procjena

28. U primjeni MRevS-a 540 (izmijenjen),[16] revizor mora obaviti retrospektivni pregled menadžerskih procjena i pretpostavki u vezi s ishodima prethodnih računovodstvenih procjena, ili, gdje je primjenjivo, njihove naknadne procjene kako bi se pomoglo u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom u tekućem razdoblju. Pri tome, revizor mora uzeti u obzir karakteristike računovodstvenih procjena pri određivanju vrste i opsega tog pregleda. (Vidjeti točku A52)

Rasprava u angažiranom timu

29. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[17] za vrijeme održavanja rasprave u angažiranom timu, angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima moraju posebno naglasiti kako i gdje financijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare, uključujući i način na koji prijevara može nastati. Pri tome, rasprava angažiranog tima mora uključivati: (Vidjeti točke A43, A53–A54 i A59)

    (a) razmjenu ideja o:

        (i) kulturi subjekta, predanost menadžmenta integritetu i etičkim vrijednostima te povezani nadzor od strane onih koji su zaduženi za upravljanje; (Vidjeti točku A55)

        (ii) čimbenicima rizika prijevare, uključujući: (Vidjeti točke A56–A57)

            a. poticaje ili pritiske na menadžment, one zadužene za upravljanje ili zaposlenike da počine prijevaru;

            b. način na koji jedna ili više osoba iz menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zaposlenika može počiniti i prikriti prijevarno financijsko izvještavanje; i

            c. način na koji bi imovina subjekta mogla biti protupravno prisvojena od strane menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana.

        (iii) vrstama prihoda, transakcija prihoda ili relevantnih tvrdnji koje mogu dovesti do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda; i

---

[14] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 13–27.

[15] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 15–16.

[16] MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava*, točka 14.

[17] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 17 i A42–A43.

(iv) načinu na koji menadžment može zaobići kontrole. (Vidjeti točku A58)

(b) razmatranje bilo kakve prijevare ili sumnje na prijevaru koja može utjecati na ukupnu strategiju revizije i plan revizije, uključujući prijevaru koja se dogodila u subjektu tijekom tekuće ili prethodnih godina.

Obavljeni analitički postupci i identificirani neuobičajeni ili neočekivani odnosi

30. Revizor mora utvrditi mogu li neuobičajeni ili neočekivani odnosi koji su identificirani u obavljanju analitičkih postupaka, uključujući one u vezi s računima prihoda, ukazivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. (Vidjeti točku A60)

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

31. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[18] na temelju revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvenih politika subjekta, revizor mora steći razumijevanje pitanja koja mogu dovesti do povećane podložnosti pogrešnim prikazivanjima zbog pristranosti menadžmenta ili drugih čimbenika rizika prijevare. (Vidjeti točku A61–A70)

Razumijevanje komponenti subjektovog sustava internih kontrola

Kontrolno okruženje

32. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[19] revizor mora:

(a) steći razumijevanje:

(i) načina na koji se izvršavaju menadžmentove nadzorne odgovornosti, poput kulture subjekta i predanosti menadžmenta integritetu i etičkim vrijednostima, uključujući način na koji menadžment komunicira svojim zaposlenicima svoje stavove o poslovnim praksama i etičkom ponašanju u vezi sa sprječavanjem i otkrivanjem prijevara. (Vidjeti točku A71–A72)

(ii) subjektovog programa zviždača (ili drugog programa za prijavu prijevara), ako subjekt ima takav program, uključujući način na koji menadžment i, ako je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje adresiraju prijave prijevara koje su dostavljene putem tog programa. (Vidjeti točke A73–A75)

(iii) način na koji oni koji su zaduženi za upravljanje provode nadzor nad procesima menadžmenta za identificiranje i reagiranje na rizike prijevara te kontrola koje je menadžment uspostavio za adresiranje tih rizika. (Vidjeti točke A76–A79)

(b) postaviti upit menadžmentu o komunikaciji menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s procesima za identificiranje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu.

(c) postaviti upit onima koji su zaduženi za upravljanje: (Vidjeti točke A80–A82)

---

[18] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 19.

[19] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 21.

(i) o tome imaju li saznanja o bilo kakvoj prijevari ili sumnji na prijevaru, uključujući navode o prijevarama, uključujući one dobivene iz dojava ili pritužbi koje utječu na subjekt, i ako postoje, kako su reagirali na takve slučajeve;

(ii) o njihovim stavovima o tome mogu li i kako financijski izvještaji biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare, uključujući njihove stavove o mogućim područjima podložnim pogrešnim prikazivanjima zbog pristranosti menadžmenta ili menadžmentove prijevare; i

(iii) o tome jesu li svjesni nedostataka u sustavu internih kontrola u vezi sprječavanjem i otkrivanjem prijevara te naporima učinjenim za otklanjanje tih nedostataka.

Subjektov proces procjenjivanja rizika

33. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[20] revizor mora:

(a) steći razumijevanje o načinu na koji subjektov proces procjenjivanja rizika: (Vidjeti točke A83–A91, A107)

(i) identificira rizike prijevare povezane s protupravnim prisvajanjem imovine i prijevarnim financijskim izvještavanjem, uključujući sve vrste transakcija, stanja na računima ili objavljivanja za koje postoje rizici prijevare;

(ii) procjenjuje značaj identificiranih rizika prijevare, uključujući vjerojatnost njihove pojave; i

(iii) adresira procijenjene rizike prijevara.

(b) postaviti upite menadžmentu i drugim primjerenim osobama unutar subjekta o: (Vidjeti točke A92–A95)

(i) tome imaju li saznanja o bilo kakvoj prijevari ili sumnji na prijevaru, uključujući navode o prijevarama, koje utječu na subjekt; i

(ii) njihovim stavovima o načinu na koji financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare.

Subjektov proces za monitoring sustava internih kontrola

34. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[21] revizor mora:

(a) steći razumijevanje:

(i) aspekata subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola koji adresira redovna i posebna ocjenjivanja u svrhu monitoringa učinkovitosti kontrola za sprječavanje ili otkrivanje prijevara, te identificiranje i otklanjanje povezanih nedostataka u kontrolama; i (Vidjeti točke A96)

(ii) ako subjekt ima službu interne revizije, ciljeva službe interne revizije u pogledu nadzora nad rizicima prijevare.

(b) ako subjekt ima funkciju interne revizije, postaviti upite primjerenim pojedincima unutar službe interne revizije o tome: (Vidjeti točke A97–A98)

---

[20] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 22.

[21] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 24.

(i) jesu li obavili ikakve postupke u pogledu monitoringa kontrola nad rizicima prijevara tijekom tog razdoblja;

(ii) imaju li saznanja o bilo kojoj prijevari ili sumnji na prijevaru, uključujući navode o prijevarama koje utječu na subjekt te o tome koji su njihovi stavovi o rizicima prijevare; i

(iii) jesu li svjesni nedostataka u sustavu internih kontrola vezanih uz sprečavanje i otkrivanje prijevara.

Informacijski sustav i komuniciranje

35. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[22] revizorovo razumijevanje subjektovog informacijskog sustava i komuniciranja koje je relevantno za sastavljanje financijskih izvještaja mora uključivati način na koji se knjiženja u dnevnik i ostale uskladbe pokreću, obrađuju, knjiže i ispravljaju, ako je potrebno. (Vidjeti točku A99–A101)

Kontrolne aktivnosti

36. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[23] revizorovo razumijevanje subjektovih kontrolnih aktivnosti uključuje identificiranje kontrola koje rješavaju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara na razini tvrdnji, uključujući kontrole nad knjiženjima u dnevnik i drugim uskladbama, koje su oblikovane radi sprječavanja ili otkrivanja prijevara. (Vidjeti točke A102–A107)

Nedostaci kontrola unutar subjektovog sustava internih kontrola

37. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[24] na temelju revizorove procjene svake komponente subjektovog sustava internih kontrola, revizor mora utvrditi postoje li identificirani nedostaci u internim kontrolama koji su relevantni za sprječavanje ili otkrivanje prijevara. (Vidjeti točke A108–A109)

Ocjenjivanje čimbenika rizika prijevare

38. Revizor mora ocijeniti pokazuju li revizijski dokazi koji su dobiveni iz postupaka procjenjivanja rizika i povezanih aktivnosti o tome da postoji jedan ili više čimbenika rizika prijevare. (Vidjeti točke A24–A26 i A110–A112)

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare

39. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[25] revizor mora:

(a) identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare i utvrditi postoje li oni na razini financijskih izvještaja ili na razini tvrdnji za klase transakcija, stanja na računima i objavljivanja, uzimajući u obzir čimbenike rizika prijevare. (Vidjeti točke A113–A114, A116)

(b) tretirati procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare kao značajne rizike. Prema tome, u mjeri u kojoj to već nije učinjeno, revizor mora identificirati kontrole koje adresiraju takve značajne rizike, ocijeniti jesu li učinkovito oblikovane za adresiranje rizika

---

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

23 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26.

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

25 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 28–34.

značajnih pogrešnih prikazivanja, ili jesu li učinkovito oblikovane za podršku radu drugih kontrola, i utvrditi jesu li implementirane. (Vidjeti točku A115)

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u vezi s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

40. Zbog nepredvidivog načina na koji menadžment može zaobići kontrole i bez obzira na revizorovu procjenu rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola, revizor mora: (Vidjeti točke A117–A118)

    (a) tretirati rizike menadžmentovog zaobilaženja kontrola kao rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini financijskih izvještaja; i

    (b) utvrditi utječu li takvi rizici na procjenu rizika na razini tvrdnje.

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda

41. Prilikom identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, revizor mora, na temelju pretpostavke da postoje rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda, odrediti koje vrste prihoda, prihodnih transakcija ili relevantnih tvrdnji uzrokuju takve rizike, uzimajući u obzir povezane čimbenike rizika prijevare. (Vidjeti točke A119–A125)

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare

Oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka na način koji nije pristran

42. Revizor mora oblikovati i obavljati revizijske postupke kao reakciju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, na način koji nije pristran prema prikupljanju revizijskih dokaza koji mogu potvrditi tvrdnje menadžmenta ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji bi mogli opovrgnuti te tvrdnje.

Nepredvidivost u odabiru revizijskih postupaka

43. Pri određivanju reakcija radi adresiranja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, revizor mora uključiti element nepredvidivosti u odabir vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka. (Vidjeti točke A126–A127)

Sveobuhvatne reakcije

44. U skladu MRevS-om 330,[26] revizor mora odrediti sveobuhvatne reakcije radi adresiranja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih izvještavanja zbog prijevare na razini financijskih izvještaja. (Vidjeti točku A128)

45. Pri određivanju sveobuhvatnih reakcija radi adresiranja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini financijskih izvještaja, revizor mora ocijeniti može li odabir i primjena računovodstvenih politika od strane subjekta, osobito onih koje su povezane sa subjektivnim mjerenjima i složenim transakcijama, ukazivati na prijevarno financijsko izvještavanje.

[26] MRevS 330, točka 5.

Revizijski postupci koji reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje

46. U skladu MRevS-om 330,[27] revizor mora oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke čija su vrsta, vremenski raspored i opseg utemeljeni na procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom na razini tvrdnje i reagiraju na njih. (Vidjeti točke A129–A135)

Revizijski postupci koji reagiraju na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara povezanih s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

47. Bez obzira na revizorovu procjenu rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola, revizor mora oblikovati i obavljati postupke revizije u skladu s točkama 48–52, i utvrditi jesu li potrebni i drugi revizijski postupci uz one u točkama 48–52, kako bi se reagiralo na identificirane rizike menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

Knjiženja u dnevnik i ostale usklade

48. Revizor mora oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi provjerio primjerenost knjiženja u dnevnik i ostalih uskladbi koje su učinjene pri sastavljanju financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A136–A139)

49. U oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka u skladu s točkom 48, revizor mora: (Vidjeti točke A99)

    (a) postaviti upite pojedincima koji su uključeni u proces financijskog izvještavanja o njihovom saznanju o neprimjerenim ili neuobičajenim aktivnostima vezanim uz obradu knjiženja u dnevnik i ostale uskladbe;

    (b) pribaviti revizijske dokaze o potpunosti populacije knjiženja u dnevnik i ostalih uskladbi koje su učinjene tijekom cijelog razdoblja; (Vidjeti točke A140 i A147);

    (c) odabrati knjiženja u dnevnik i ostale uskladbe učinjene na kraju izvještajnog razdoblja; i (Vidjeti točku A141–A143, A144 i A146–A147)

    (d) odlučiti o potrebi za testiranjem knjiženja u dnevnik i ostalih uskladbi učinjenih tijekom tog razdoblja. (Vidjeti točke A142–A143 i A145–A146)

Računovodstvene procjene

50. Prilikom primjene MRevS-a 540 (izmijenjen),[28] ako su indikatori moguće menadžmentove pristranosti identificirani, revizor mora ocijeniti predstavljaju li rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. (Vidjeti točku A148–A150)

51. Prilikom obavljanja ocjenjivanja u skladu s točkom 50, revizor mora:

    (a) razmotriti revizijske dokaze pribavljene retrospektivnim pregledom obavljenim u skladu s točkom 28; i

    (b) ako se identificiraju pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti, ponovno ocijeniti računovodstvene procjene u cjelini. (Vidjeti točku A150–A152)

---

[27] MRevS 330, točka 6.

[28] MRevS 540 (izmijenjen), točka 32.

Značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja ili koje na drugi način izgledaju neuobičajeno

52. Za značajne transakcije koje su izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili koje se na drugi način čine neuobičajenima s obzirom na revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te informacije iz drugih izvora koje su pribavljene tijekom revizije, revizor mora ocijeniti sugerira li poslovna logika (ili njezin izostanak) transakcije da su možda poduzete radi prijevarnog financijskog izvještavanja ili prikrivanja protupravnog prisvajanja imovine. (Vidjeti točku A153)

Analitički postupci obavljeni pri kraju revizije u oblikovanju sveobuhvatnog zaključka

53. Prilikom primjene MRevS-a 520,[29] revizor mora utvrditi ukazuju li rezultati analitičkih postupaka koji su obavljeni pred kraj revizije, pri donošenju sveobuhvatnog zaključka o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta, na prethodno neidentificirani rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. (Vidjeti točku A154–A155)

Sveobuhvatno ocjenjivanje utemeljeno na obavljenim revizijskim postupcima

54. Prilikom primjene MRevS-a 330,[30] revizor mora ocijeniti, na temelju obavljenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza:

    (a) ostaju li procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare primjerene; i

    (b) jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom.

Prijevara ili sumnja na prijevaru (Vidjeti točke A7–A11, A28 i A156–A172)

55. Ako revizor utvrdi prijevaru ili sumnju na prijevaru, revizor mora steći razumijevanje tog (tih) pitanja kako bi utvrdio učinak na revizijski angažman. Pri tome, revizor mora: (Vidjeti točke A158–A162)

    (a) postaviti upite o tom pitanju (pitanjima) primjerenim razinama menadžmenta i, kada je to primjereno u danim okolnostima, postaviti upite o tom pitanju (pitanjima) onima koji su zaduženi za upravljanje;

    (b) ako subjekt ima postupak za istraživanje vezanu uz pitanje (pitanja), ocijeniti je li to primjereno u danim okolnostima; i

    (c) ako je subjekt poduzeo korektivne mjere kao reakciju na pitanje ili pitanja, ocijeniti jesu li primjerene u danim okolnostima.

56. Osim prijevare ili sumnje na prijevaru koju revizor utvrdi kao jasno posve neznačajnu na temelju postupaka obavljenih sukladno točki 55, angažirani partner mora: (Vidjeti točke A163–A165)

    (a) odlučiti o tome:

        (i) je li potrebno obavljanje dodatnih postupaka procjene rizika radi osiguravanja primjerene osnove za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u skladu MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.);

        (ii) je li potrebno oblikovati i obavljati daljnje revizijske postupke radi primjerenog reagiranja na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u skladu MRevS-om 330; i

---

[29] MRevS 520, *Analitički postupci*, točka 6.

[30] MRevS 330, točke 25–26, A62–A64.

(iii) postoje li dodatne revizorove odgovornosti sukladno zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s nepridržavanjem zakona ili regulative u skladu MRevS-om 250 (izmijenjen).

(b) ako je primjenjivo, razmotriti učinak na revizije u prethodnim razdobljima.

57. Ako revizor identificira pogrešno prikazivanje radi prijevare, revizor mora: (Vidjeti točke A166–A172)

(a) utvrditi je li identificirano pogrešno prikazivanje značajno razmatranjem prirode kvalitativnih ili kvantitativnih okolnosti koje su dovele do pogrešnih prikazivanja;

(b) utvrditi postoje li nedostaci u kontrolama, uključujući značajne nedostatke u internoj kontroli vezane uz sprječavanje ili otkrivanje prijevara, povezane s identificiranom prijevarom ili sumnjom na prijevaru;

(c) utvrditi implikacije pogrešnog prikazivanja u odnosu na druge aspekte revizije, uključujući situacije kada revizor ima razloga vjerovati da je menadžment uključen; i

(d) ponovo razmotriti pouzdanost prethodnih pribavljenih menadžmentovih izjava i revizijskih dokaza, uključujući situacije u kojima okolnosti ili stanja koja su dovela do pogrešnih prikazivanja ukazuju na mogući dosluh zaposlenika, menadžmenta ili trećih strana.

58. Ako revizor utvrdi da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani zbog prijevare ili ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi mogao zaključiti jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani zbog prijevare, revizor mora:

(a) utvrditi implikacije za reviziju i mišljenje revizora o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen);[31] i

(b) ako je primjereno, potražiti savjet pravnog savjetnika.

Revizor ne može nastaviti revizijski angažman

59. Ako, kao rezultat pogrešnog prikazivanja koje posljedica prijevare ili sumnje na prijevaru, revizor naiđe na iznimne okolnosti koje dovode u pitanje njegovu sposobnost za nastavak obavljanja revizijskog angažmana, revizor mora:

(a) utvrditi profesionalne i pravne odgovornosti primjenjive u danim okolnostima, uključujući postoji li zahtjev da revizor izvijesti osobu ili osobe koje su odlučile o revizijskom imenovanju ili, u nekim slučajevima, regulatorna tijela;

(b) razmotriti je li primjereno povući se iz angažmana, ako je povlačenje moguće sukladno važećem zakonu ili regulativi;

(c) ako se revizor povuče:

(i) razgovarati s primjerenom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje o povlačenju revizora iz angažmana i razlozima za povlačenje; i

(ii) utvrditi postoji li profesionalna ili zakonska obveza izvještavanja osobe ili osoba koje su odlučile o imenovanju za reviziju ili, u nekim slučajevima, regulatornih tijela, o povlačenju revizora iz angažmana i razlozima za povlačenje; i (Vidjeti točke A173–A176)

---

[31] MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.*

(d) ako zakon ili regulativa zabranjuju revizoru povlačenje iz angažmana, razmotriti hoće li iznimne okolnosti rezultirati suzdržavanjem od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

Revizorsko izvješće

Utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja u vezi s prijevarom

60. Prilikom primjene MRevS-a 701,[32] revizor mora utvrditi, iz pitanja u vezi s prijevarom koja su komunicirana onima koji su zaduženi za upravljanje, ona pitanja koja su zahtijevala značajnu pozornost revizora pri obavljanju revizije. Pri donošenju ove odluke, revizor mora uzeti u obzir sljedeće: (Vidjeti točke A177–A183)

(a) identificirane i procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare;

(b) identifikaciju prijevare ili sumnje na prijevaru; i

(c) identifikaciju značajnih nedostataka u internoj kontroli koji su relevantni za sprječavanje i otkrivanje prijevara.

61. Prilikom primjene MRevS-a 701,[33] revizor mora utvrditi koja su pitanja utvrđena u skladu s točkom 60 bila najznačajnija u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. (Vidjeti točku A184–A186)

Komunikacija ključnih revizijskih pitanja vezanih uz prijevaru

62. Prilikom primjene MRevS-a 701,[34] u odjeljku za ključna revizijskih pitanja u izvješću revizora, revizor mora koristiti primjereni podnaslov koji jasno opisuje da se pitanje odnosi na prijevaru. (Vidjeti točke A187–A192)

Pisane izjave

63. Revizor mora pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je primjereno, od onih koji su zaduženi za upravljanje kojom izjavljuju da: (Vidjeti točke A193–A194)

(a) prihvaćaju svoju obvezu za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola radi sprječavanja ili otkrivanja prijevare te da su primjereno ispunili te svoje obveze;

(b) su revizoru priopćili rezultate menadžmentove procjene rizika da bi financijski izvještaji mogli biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare;

(c) su revizoru priopćili svoje spoznaje o bilo kakvoj prijevari ili sumnji na prijevaru, uključujući navode o prijevari koja utječe na subjekt a koja uključuje:

(i) menadžment;

(ii) zaposlene koji imaju značajne uloge u internoj kontroli; ili

(iii) ostale ako prijevara može utjecati na financijske izvještaje; i

(d) su revizoru priopćili svoja saznanja o sumnji na prijevaru, uključujući navode o prijevari koje utječu na subjektove financijske izvještaje koje su komunicirali zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili drugi.

---

[32] MRevS 701, točka 9.

[33] MRevS 701, točka 10.

[34] MRevS 701, točka 11.

Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

Komunikacija s menadžmentom

64. Ako revizor identificira prijevaru ili sumnju na prijevaru, revizor mora ta pitanja, osim ako to zakon ili regulativa ne zabranjuju, pravovremeno komunicirati s primjerenom razinom menadžmenta kako bi obavijestio one koji su primarno odgovorni za sprječavanje i otkrivanje prijevara o pitanjima koja su relevantna za njihove odgovornosti. (Vidjeti točku A195–A196)

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

65. Osim ako svi zaduženi za upravljanje nisu uključeni u menadžment subjekta, a revizor identificira prijevaru ili sumnju na prijevaru, koja uključuje:

    (a) menadžment;

    (b) zaposlene koji imaju značajne uloge u internoj kontroli; ili

    (c) ostale, osim pitanja koja su jasno posve neznačajna,

    revizor mora o ovim pitanjima pravovremeno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako revizor identificira sumnju na prijevaru koja uključuje menadžment, revizor mora o sumnji na prijevaru komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje i razgovarati s njima o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu revizijskih postupaka potrebnih za dovršetak revizije. Takve komunikacije s onima koji su zaduženi za upravljanje su obvezne, osim ako komunikacija nije zabranjena zakonom ili regulativom. (Vidjeti točke A195 i A197–A199)

66. Revizor mora komunicirati, osim ako to zakon ili regulativa ne zabranjuje, s onima koji su zaduženi za upravljanje o svim drugim pitanjima u vezi s prijevarom koja su, po njegovom mišljenju, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točku A195 i A200)

Izvještavanje nadležnom tijelu izvan subjekta

67. Ako revizor utvrdi prijevaru ili sumnju na prijevaru, revizor mora utvrditi da li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi: (Vidjeti točke A201–A205)

    (a) zahtijevaju od revizora obavještavanje nadležne instituciju izvan subjekta;

    (b) uspostavljaju odgovornosti ili prava sukladno kojima je izvještavanje primjerenom tijelu izvan subjekta primjereno u danim okolnostima.

Dokumentacija

68. Prilikom primjene MRevS-a 230,[35] revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A206)

    (a) pitanja o kojima je raspravljao angažirani tim u vezi s podložnošću subjektovih financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare u skladu s točkom 29;

    (b) ključne elemente revizorovog razumijevanja u skladu s točkama 31–36, izvore informacija iz kojih je revizorovo razumijevanje stečeno i obavljene postupke procjene rizika;

    (c) identificirane i procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji, te obrazloženje za značajne donesene prosudbe;

[35] MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11, A6–A7 i Dodatak.

(d) ako je revizor zaključio da pretpostavka o postojanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u vezi s priznavanjem prihoda nije primjenjiva u okolnostima angažmana, razloge za taj zaključak;

(e) rezultate obavljenih revizijskih postupaka kako bi se razriješili rizici menadžmentovog zaobilaženja kontrola, donesene značajne profesionalne prosudbe i zaključke koji su doneseni;

(f) identificirane prijevare ili sumnje na prijevaru, rezultate obavljenih revizijskih postupaka, značajne profesionalne prosudbe i donesene zaključke;

(g) pitanja u vezi s prijevarama ili sumnjama na prijevaru koja su komunicirana menadžmentu, onima koji su zaduženi za upravljanje, regulatorima i tijelima za provođenje zakona, i drugima, uključujući način na koji su menadžment, a gdje je primjenjivo, i oni koji su zaduženi za upravljanje reagirali na ta pitanja.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odgovornosti revizora, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

Revizorove odgovornosti (Vidjeti točku 2)

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A1. Revizorove odgovornosti u javnom sektoru u vezi s prijevarama mogu biti rezultat zakona, regulative ili ostalih propisa koji su primjenjivi na subjekte javnog sektora ili se zasebno odnose na mandat revizora. Posljedično tome, revizorove odgovornosti u javnom sektoru možda nisu ograničene samo na razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja, već mogu uključivati i širu odgovornost za razmatranje rizika prijevare.

Ključni pojmovi u ovom MRevS-u

Karakteristike prijevare (Vidjeti točku 5)

A2. Prijevara, bilo da riječ o prijevarnom financijskom izvještavanju ili protupravnom prisvajanju imovine, uključuje poticaj ili pritisak na prijevaru, percipiranu priliku za to i određenu racionalizaciju tog čina.

Primjeri:

- Poticaj ili pritisak za prijevarno financijsko izvještavanje može postojati kad je menadžment pod pritiskom, bilo da je izvor pritiska izvan ili unutar subjekta, da ostvari očekivanu (i možda nerealni) ciljnu zaradu ili financijski ishod—osobito kada posljedice za menadžment zbog neispunjavanja financijskih ciljeva mogu biti značajne. Slično tome, pojedinci mogu imati poticaj za protupravno prisvajanje imovine—na primjer, jer žive iznad svojih mogućnosti.
- Percipirana prilika za počinjenje prijevare može postojati kad pojedinac vjeruje da se kontrole mogu zaobići, primjerice zato što je pojedinac u poziciji povjerenja ili zna za specifične nedostatke kontrole.
- Pojedinci mogu racionalizirati počinjenje prijevarnog čina time što posjeduju stav, karakter ili skup etičkih vrijednosti koje im omogućuju svjesno i namjerno počiniti nečasno djelo. Međutim, čak i inače časni pojedinci mogu počiniti prijevaru u okruženju koje na njih vrši dostatan pritisak.

A3. Prijevarno financijsko izvještavanje uključuje namjerna pogrešna prikazivanja, uključujući izostavljanje iznosa ili objave u financijskim izvještajima, kako bi se obmanuli korisnici financijskih izvještaja. Može biti uzrokovano naporima menadžmenta da upravlja zaradom kako bi se korisnici financijskih izvještaja zavarali tako da se utječe na njihovu percepciju o subjektovog uspješnosti i profitabilnosti. Takvo upravljanje zaradama može započeti malim radnjama, prilagodbom pretpostavki i promjenama u menadžmentovim prosudbama. Pritisci i poticaji mogu dovesti do povećanja tih radnji do te mjere da rezultiraju značajnim prijevarnim financijskim izvještavanjem.

Primjeri:

- Menadžment namjerno zauzima stavove koji vode do prijevarnog financijskog izvještavanja značajno pogrešno prikazujući financijske izvještaje zbog pritisaka da se ispune tržišna očekivanja ili zbog želje za maksimiziranjem svojih primanja na temelju uspješnosti.
- Menadžment smanjuje zaradu za značajan iznos kako bi se smanjili porezi.
- Menadžment preuveličava dobit kako bi osigurao bankovno financiranje.
- U javnom sektoru, pogrešno izvještavanje o prihodima ili izvještavanje o preniskim rashodima, osobito kad takvi rashodi podliježu zakonskim ograničenjima.

A4. Prijevarno financijsko izvještavanje može se ostvariti na sljedeće načine:

- Manipulacija, falsificiranje (uključujući krivotvorenje) ili izmjena računovodstvenih evidencija ili prateće dokumentacije iz koje se izrađuju financijski izvještaji.
- Pogrešno prikazivanje informacija, ili njihovo namjerno izostavljanje, u financijskim izvještajima o događajima, transakcijama ili drugim značajnim informacijama.
- Namjerna nepravilna primjena primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u vezi s iznosima, klasifikacijom, načinom prezentacije ili objavljivanjem.

A5. Prijevarno financijsko izvještavanje često uključuje menadžmentovo zaobilaženje kontrola za koje bi se inače moglo činiti da funkcioniraju učinkovito. Prijevara se može počiniti tako što menadžment namjerno zaobilazi kontrole koristeći tehnike kao što su:

- knjiženje fiktivnih transakcija u dnevnik radi manipulacije poslovnim rezultatima ili postizanja drugih ciljeva;
- neprimjereno prilagođavanje pretpostavki i mijenjanje prosudbi koje su korištene za procjenu stanja na računu;
- izostavljanje, ubrzavanje ili odgađanje priznavanja događaja i transakcija koje su se dogodile tijekom izvještajnog razdoblja u financijskim izvještajima;
- pogrešno navođenje objava, uključujući izostavljanje i zamagljivanje objava, koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, ili objava koje su potrebne za postizanje fer prezentacije;
- prikrivanje činjenica koje bi mogle utjecati na iznose evidentirane u financijskim izvještajima;
- sudjelovanje u složenim transakcijama koje su strukturirane tako da lažno prikazuju financijsku poziciju ili financijsku uspješnost subjekta;
- mijenjanje knjiženja i uvjeta vezanih uz transakcije;

- mijenjanje izvještaja koji bi istaknuli neprimjerene aktivnosti ili transakcije;
- iskorištavanje neadekvatnih kontrola obrade informacija u aplikacijama informacijske tehnologije (IT), uključujući kontrole nad i pregled dnevnika događaja u IT aplikaciji (npr. izmjena logike aplikacije ili kad korisnici mogu pristupiti zajedničkoj bazi podataka koristeći generičku identifikaciju pristupa, ili mijenjati identifikaciju pristupa radi prikrivanja aktivnosti).

A6. Protupravno prisvajanje imovine uključuje krađu subjektove imovine i često je čine zaposlenici u relativno malim i neznačajnim količinama. Međutim, može uključivati i menadžment, koji je obično bolje pozicioniran za kamufliranje ili prikrivanje protupravnog prisvajanja imovine na načine koje je teško otkriti. Povrh toga, protupravno prisvajanje imovine može uključivati treće strane koje mogu iskoristiti subjektovu imovinu kako bi stekle nepravednu ili nezakonitu korist. Protupravno prisvajanje imovine može se ostvariti na različite načine i često je popraćeno lažnim ili obmanjujućim knjiženjima ili dokumentima kako bi se prikrila činjenica da imovina nedostaje ili je založena bez primjerenog dopuštenja.

Primjeri:

- Protupravno prisvajanje sredstava (npr. protupravno prisvajanje novca od naplate potraživanja ili preusmjeravanje priljeva za otpisane račune na osobne bankovne račune).
- Krađa imovine (npr. krađa zaliha za osobnu uporabu, krađa otpada za preprodaju, krađa digitalne imovine korištenjem privatnog ključa te time omogućavanje počinitelju kontrole nad sredstvima subjekta, krađa intelektualnog vlasništva kroz suradnju s konkurentom u otkrivanju tehnoloških podataka u zamjenu za plaćanje).
- Navođenje subjekta da plaća za robu i usluge koje nisu primljene (npr. uplate fiktivnim dobavljačima, mito koje dobavljači plaćaju agentima za subjektovu nabavu u zamjenu za odobravanje plaćanja iznosa po napuhanim cijenama, ili plaćanja fiktivnim zaposlenicima).
- Korištenje subjektove imovine za osobnu uporabu (npr. korištenje imovine subjekta kao zaloga za osobni zajam ili zajam dan povezanoj strani).

Prijevara ili sumnja na prijevaru (Vidjeti točke 7, 8 i 55–58)

A7. Revizijski dokazi pribavljeni obavljanjem postupaka procjenjivanja rizika i daljnjih revizijskih postupaka u skladu s ovim MRevS-om mogu ukazivati na postojanje prijevare ili sumnje na prijevaru.

Primjeri:

- Prilikom stjecanja razumijevanja subjektovog programa za zviždače, revizor je identificirao dojavu dostavljenu na subjektovu liniju za prijavu prijevara, u kojoj se tvrdilo da je menadžment povećao dobit sklapanjem transakcija s povezanim stranama koje nisu imale poslovnu svrhu.
- Prilikom obavljanja daljnjih revizijskih postupaka radi reagiranja na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje o zalihama, revizor je pribavio revizijske dokaze koji su ukazivali na moguće protupravno prisvajanje proizvoda iz skladišta subjekta od strane zaposlenika.

A8. Revizijski postupci obavljeni radi pridržavanja drugih MRevS-ova također mogu revizoru ukazati na slučajeve prijevare ili sumnje na prijevaru, uključujući, primjerice, one obavljene u skladu MRevS-om

600 (izmijenjen)[36] pri reagiranju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare nastale tijekom procesa konsolidacije.

A9. Revizor može koristiti automatizirane alate i tehnike za obavljanje revizijskih postupaka u vezi s identificiranjem i procjenjivanjem rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pri reagiranju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom. To može omogućiti revizoru lakše ocjenjivanje velikih količina podataka kako bi, primjerice, stekao dublje uvide ili identificirao neuobičajene trendove, što povećava sposobnost revizora za primjenu profesionalnog skepticizma i učinkovitije osporava tvrdnje menadžmenta. Revizor također može koristiti automatizirane alate i tehnike za učinkovitije i djelotvornije obavljanje revizijskih postupaka u vezi s testiranjem knjiženja u dnevnik. Međutim, korištenje automatiziranih alata i tehnika ne zamjenjuje obvezu održavanja profesionalnog skepticizma i korištenja profesionalnih prosudbi tijekom cijele revizije.

A10. Za potrebe ovog MRevS-a, navodi o prijevari koje daje druga strana u vezi sa subjektom tretiraju se od strane revizora kao sumnja na prijevaru nakon što revizor dozna za takve prijave (npr. identificirani kao rezultat revizorovog upita postavljenog menadžmentu ili kad se sazna za subjektov program zviždača (ili za drugi program za prijavu prijevare)). Strana koja iznosi optužbe može biti interna ili vanjska u odnosu na subjekt. Prema tome, revizor obavlja revizijske postupke u skladu s točkama 55–58 kako bi se razriješila sumnja na prijevaru.

A11. Čak i kad identificirano pogrešno prikazivanje zbog prijevare nije kvantitativno značajno, može biti kvalitativno značajno ovisno o tome:

(a) tko je potaknuo ili počinio prijevaru – inače beznačajnu prijevaru koju je počinilo viši menadžment ili javni službenik obično se smatra kvalitativno značajnom bez obzira na iznos o kojem je riječ. To može izazvati zabrinutost oko integriteta menadžmenta koji je odgovoran za subjektov sustav internih kontrola.

(b) zašto je prijevara počinjena – pogrešna prikazivanja koja nisu značajna ni kvantitativno, ni pojedinačno ni u zbroju, možda su namjerno napravljena od strane menadžmenta kako bi se "upravljalo" ključnim pokazateljima uspješnosti radi, na primjer, ispunjenja tržišnih očekivanja, maksimizirale naknade na temelju uspješnosti ili ispunili uvjete iz ugovora o dugu. U javnom sektoru, pogrešna prikazivanja mogla su biti namjerno napravljena od strane menadžmenta kako bi se ostvario višak kada je deficit zakonski zabranjen ili radi pogrešnog izvještavanja o nastalim troškovima kako bi se izbjegla povreda zakonskih ograničenja.

Inherentna ograničenja (Vidjeti točku 10)

A12. Postoji rizik da se ne otkrije značajno pogrešno prikazivanje nastalo zbog prijevare, jer prijevara može uključivati sofisticirane i pažljivo organizirane sheme osmišljene da je prikriju, poput krivotvorenja, namjernog neevidentiranja transakcija ili namjerno lažne prezentacije dane revizoru. Takve pokušaje prikrivanja može biti još teže otkriti kad su popraćeni dosluhom. Dosluh može navesti revizora da vjeruje kako su revizijski dokazi uvjerljivi, iako su zapravo lažni. Sposobnost revizora za otkrivanje prijevare ovisi o čimbenicima kao što su vještina počinitelja, učestalost i opseg manipulacije, stupanj dosluha, relativna veličina pojedinačnih iznosa kojima se manipulira i senioritet uključenih osoba. Iako revizor može identificirati potencijalne prilike za prijevaru, teško mu je utvrditi jesu li pogrešna

[36] MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točka 38(d).

prikazivanja u područjima koja zahtijevaju prosudbu, poput računovodstvenih procjena, uzrokovane prijevarom ili pogreškom.

Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba (Vidjeti točku 13)

A13. MSUK 1[37] zahtijeva od društva da oblikuje, implementira i primjenjuje sustav upravljanja kvalitetom za revizije financijskih izvještaja. Predanost društva učinkovitom sustavu upravljanja kvalitetom podupire zahtjev da revizor bude profesionalno skeptičan prilikom obavljanja revizijskog angažmana. Ova predanost je priznata i provedena u komponenti upravljanja i vodstva, uključujući:

(a) predanost kvaliteti od strane vodstva društva, kao što je ton na vrhu vodstva koji doprinosi kulturi društva, a što zauzvrat podržava i potiče revizora da se usredotoči na revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja;

(b) priznavanje da su potrebe za resursima planirane, a resursi pribavljeni, raspoređeni ili dodijeljeni na način koji je u skladu s predanošću društva kvaliteti, kao što su resursi s primjerenim specijaliziranim znanjem i vještinama koje mogu biti potrebne pri obavljanju revizijskih postupaka vezanih uz prijevaru u reviziji financijskih izvještaja.

A14. MSUK 1[38] također objašnjava da će kvaliteta profesionalnih prosudbi koje društvo donosi vjerojatno biti poboljšana kad pojedinci koji donose takve prosudbe pokazuju stav koji uključuje ispitivački um.

Nepridržavanje zakona i regulative (Vidjeti točku 14)

A15. Revizorovo identificiranje prijevare ili sumnje na prijevaru koju je počinila treća strana (vidjeti točke 18(a) i A22) može također dovesti do dodatnih revizorovih odgovornosti u skladu MRevS-om 250 (izmijenjen).

Primjer:

- Prilikom stjecanja razumijevanja subjektovih općih IT kontrola, revizor je obaviješten o kibernetičkom sigurnosnom propustu koji uključuje neovlašteni pristup treće strane povjerljivim korisničkim datotekama subjekta, uključujući povezane bankovne informacije. Nakon što je stekao razumijevanje sumnje na prijevaru, partner je zaključio da je kibernetički sigurnosni propust vjerojatno prekršio lokalne zakone o zaštiti podataka.

[37] Međunarodni standard za upravljanje kvalitetom (MSUK) 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koje obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje, ili ostale angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge.*

[38] MSUK 1, točka A31.

A16. Pridržavanje zahtjeva ovog MRevS-a može također ispuniti određene primjenjive zahtjeve iz MRevS-a 250 (izmijenjen).

Primjer:

- Prilikom obavljanja testova detalja kreditnog portfelja banke, revizor je identificirao niz kredita danih novoosnovanim subjektima povezanim s višim menadžmentom koji nisu imali primjerenu dokumentaciju. Revizor je utvrdio da okolnosti ukazuju na lažna odobrenja zajmova od strane višeg menadžmenta povezanim stranama. Nakon što je stekao razumijevanje sumnje na prijevaru u skladu s točkom 55, revizor je zaključio da je razumijevanje također dostatno za ispunjavanje zahtjeva iz stavka 19(a) MRevS 250 (izmijenjen). Revizor je procijenio mogući učinak novčane kazne na financijske izvještaje zbog sumnje na kršenje bankarskih regulativa vezanih uz kreditiranje povezanih strana, u skladu s točkom 19(b) MRevS-a 250 (izmijenjen).

A17. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora obavljanje dodatnih postupaka i poduzimanje dodatnih mjera. Na primjer, *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* (IESBA Kodeks) koji je izdao Međunarodni odbor za etičke standarde za računovođe zahtijeva od revizora da poduzme korake radi reagiranja na identificirano ili sumnjivo nepridržavanje zakona i regulative.[39]

Odnosi s drugim MRevS-ima (Vidjeti točku 15)

A18. **Dodatak 5** identificira druge MRevS-ove koji uređuju specifične teme koje se odnose na prijevaru ili sumnju na prijevaru.

Definicije (Vidjeti točku 18)

Povezanost prijevare s korupcijom, podmićivanjem i pranjem novca (Vidjeti točku 18(a))

A19. Ovisno o vrsto i okolnostima subjekta, određeni zakoni, regulativa ili aspekti relevantnih etičkih zahtjeva koji se odnose na korupciju, podmićivanje ili pranje novca mogu biti relevantni za revizorove odgovornosti u razmatranju zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja u skladu MRevS-om 250 (izmijenjen).[40]

A20. Korupcija, podmićivanje i pranje novca oblici su nezakonitih ili neetičkih radnji. Korupcija, podmićivanje i pranje novca mogu biti različiti pojmovi u zakonu ili regulativama; međutim, mogu biti i prijevarne radnje ili se mogu obavljati radi olakšavanja ili prikrivanja prijevare.

Primjeri:

- Korupcija koja uključuje prijevaru – Menadžment je u dosluhu s ostalim konkurentskim stranama kako bi podigao cijene ili smanjio kvalitetu robe ili usluga za kupce koji žele steći proizvode ili usluge putem natječaja (tj. namještanje ponuda). Namještanje ponuda uključivalo je novčane isplate od strane imenovanog pobjedničkog ponuđača stranama u dosluhu koje su koristile lažne konzultantske ugovore za koje nisu obavljene stvarne usluge.

[39] IESBA Kodeks, točka 360.

[40] MRevS 250 (izmijenjen), točke 6 i A6.

- Podmićivanje radi prikrivanja prijevare – menadžment je nudio poticaje zaposlenicima za prikrivanje protupravnog prisvajanja imovine od strane menadžmenta.
- Pranje novca radi olakšavanja prijevare – zaposlenik je oprao novac na offshore bankovni račun koji je nezakonito stekao neovlaštenim prisvajanjem plaćanja za fiktivne kupnje zaliha putem stvaranja lažnih narudžbi, dokumenata za otpremu dobavljača i računa dobavljača.

A21. Iako revizor može identificirati ili sumnjati na korupciju, podmićivanje ili pranje novca, kao i kod prijevare, revizor ne donosi pravne odluke o tome jesu li takva djela zaista počinjena.

Prijevara počinjena od treće strane (Vidjeti točku 18(a))

A22. Prijevara ili sumnja na prijevaru počinjenu protiv subjekta od strane vanjskih strana općenito se opisuje kao prijevara od treće strane. Prijevara, kako je definirana u točki 18(a), može uključivati namjerni čin treće strane i, shodno tome, ako se utvrdi ili sumnja da je namjerna radnja treće strane mogla rezultirati protupravnim prisvajanjem imovine subjekta ili prijevarnim financijskim izvještavanjem od strane subjekta, revizor obavlja revizijske postupke iz točaka 55–58.

A23. Stranke izvan subjekta koje mogu počiniti prijevaru od treće strane mogu uključivati:

- povezane strane, gdje mogu postojati potencijalne prilike za dosluh s menadžmentom, pretjerano složene transakcije ili pristranosti strukturi transakcija, kao što je objašnjeno u MRevS 550;[41]
- treće strane s kojima subjekt ima odnos za podršku svom poslovnom modelu, poput kupaca, dobavljača, pružatelja usluga ili drugih vanjskih strana poznatih subjektu. Ti odnosi mogu uvesti rizik dosluha sa zaposlenicima ili drugima u subjektu, na primjer, stvaranja fiktivnih transakcija radi manipulacije financijskim rezultatima;
- treće strane nepoznate subjektu koje mogu, primjerice, pokušati neovlašteno pristupiti IT okruženju subjekta koje utječe na financijsko izvještavanje ili imovinu, ili ometati poslovne operacije ili procese financijskog izvještavanja subjekta.

Čimbenici rizika prijevare (Vidjeti točke 18(b) i 38)

A24. Prisutnost čimbenika rizika prijevare može utjecati na procjenu inherentnog rizika ili kontrolnog rizika od strane revizora. Čimbenici rizika prijevare mogu:

- biti inherentni čimbenici rizika, u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik i mogu biti posljedica menadžmentove pristranosti. Također mogu proizaći iz drugih identificiranih inherentnih čimbenika rizika (npr. složenost ili neizvjesnost mogu stvoriti prilike koje dovode do podložnosti pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare). Kad su čimbenici rizika prijevare inherentni čimbenici rizika, inherentni rizik se procjenjuje prije razmatranja kontrola;
- odnositi se na događaje ili uvjete koji mogu postojati u subjektovom sustavu internih kontrola a koji pružaju priliku za prijevaru i relevantni su za razmatranje subjektovih kontrola (tj. vezano uz kontrolni rizik) te mogu biti pokazatelj prisutnosti drugih čimbenika rizika prijevare.

A25. Iako čimbenici rizika prijevare ne moraju nužno ukazivati na postojanje prijevare, često su bili prisutni u okolnostima kad su se prijevare dogodile i stoga mogu ukazivati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

---

[41] MRevS 550, *Povezane strane.*

A26. Primjeri čimbenika rizika prijevare povezani s prijevarnim financijskim izvještavanjem i protupravnim prisvajanjem imovine prezentirani su u **Dodatku 1**. Ovi ilustrativni čimbenici rizika prijevare klasificiraju se na temelju tri uvjeta koji su, pojedinačno ili u kombinaciji, općenito prisutni kad prijevara postoji:

- poticaj ili pritisak za prijevaru;
- percipirana prilika za prijevaru; i
- stav ili racionalizacija koja opravdava prijevarnu radnju.

Čimbenici rizika prijevare koji odražavaju stav koji dopušta racionalizaciju prijevarnog postupka možda nisu podložni promatranju od strane revizora. Ipak, revizor može postati svjestan postojanja takvih informacija, primjerice kroz potrebno razumijevanje subjektovog kontrolnog okruženja.[42] Iako čimbenici rizika prijevare opisani u **Dodatku 1** pokrivaju širok spektar situacija s kojima se revizori mogu suočiti, to su samo primjeri te mogu postojati drugi čimbenici rizika prijevare.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točke 7, 19–22 i 55–58)

A27. Održavanje profesionalnog skepticizma tijekom revizije podrazumijeva stalno preispitivanje o tome sugeriraju li informacije i prikupljeni revizijski dokazi postojanje značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare. Ovo uključuje razmatranje pouzdanosti informacija namijenjenih za korištenje kao revizijski dokaz i identificirane kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti, ako ih ima, tijekom njihove pripreme i održavanja. Zbog karakteristika prijevare, profesionalni skepticizam revizora posebno je važan pri razmatranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom.

A28. Načini na koji okolnosti koje mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru koja utječe na subjekt dolaze do revizora tijekom revizije mogu se razlikovati.

Primjeri:

Mogući izvori koji mogu pružiti informacije o okolnostima koje mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru koja utječe na subjekt uključuju:

- revizora (npr. pri obavljanju revizijskih postupaka u skladu MRevS-om 550, revizor postaje svjestan postojanja odnosa s povezanom stranom koji menadžment namjerno nije otkrio revizoru);
- one koji su zaduženi za upravljanje (npr. kad članovi revizijskog odbora obavljaju neovisnu istragu neuobičajenih knjiženja u dnevnik i drugih usklađbi);
- menadžment (npr. pri procjeni rezultata procesa procjene rizika subjekta);
- pojedince unutar funkcije interne revizije (npr. kada pojedinci obavljaju godišnje postupke sukladnosti vezane uz subjektov sustav internih kontrola);
- zaposlenike (npr. podnošenjem prijave putem programa za zviždače subjekta);
- Bivše zaposlenike (npr. slanjem pritužbe putem elektroničke pošte internoj reviziji).

A29. Važno je ostati na oprezu spram okolnosti koje mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru tijekom cijele revizije, uključujući i obavljanje revizijskih postupaka pri kraju revizije, kad mogu postojati vremenski pritisci za dovršetak revizije. Na primjer, revizijski dokazi mogu se pribaviti pri

[42] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 21.

kraju revizije koji mogu dovesti u pitanje pouzdanost ostalih prikupljenih revizijskih dokaza ili dovesti u pitanje integritet menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje. **Dodatak 3** sadrži primjere okolnosti koje mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru.

A30. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 220 (izmijenjen),[43] uvjeti svojstveni nekim revizijskim angažmanima mogu stvoriti pritisak na angažirani tim koji može otežati korištenje primjerenog profesionalnog skepticizma pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka te ocjenjivanju revizijskih dokaza. Točke A35–A37 MRevS-a 220 (izmijenjen) navode primjere prepreka za profesionalni skepticizam na razini angažmana, nesvjesnih ili svjesnih pristranosti koje mogu utjecati na profesionalne prosudbe angažiranog tima te radnje koje se mogu poduzeti za ublažavanje prepreka profesionalnom skepticizmu.

Primjeri:

- Nedostatak suradnje i preveliki vremenski pritisci koje je nametnuo menadžment negativno su utjecali na sposobnost angažiranog tima za rješavanje složenog i spornog pitanja. Ove okolnosti, na temelju profesionalne prosudbe angažiranog partnera, ukazivale su na moguće napore menadžmenta da prikrije prijevaru. Angažirani partner uključivao je iskusnije članove angažiranog tima koji su se bavili članovima menadžmenta s kojima je bilo teško komunicirati te komunicirali s onima koji su zaduženi za upravljanje o vrsti izazovnih okolnosti, uključujući mogući utjecaj na reviziju.
- Prepreke koje je nametnuo menadžment stvarale su poteškoće angažiranom timu u dobivanju pristupa evidencijama, objektima, određenim zaposlenicima, kupcima, dobavljačima i ostalima. Ove okolnosti, na temelju profesionalne prosudbe angažiranog partnera, ukazivale su na moguće napore menadžmenta da prikrije prijevaru. Angažirani partner podsjetio je angažirani tim da ne bude zadovoljan revizijskim dokazima koji nisu dostatno uvjerljivi pri reagiranju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare te je komunicirao s onima koji su zaduženi za upravljanje o vrsti izazovnih okolnosti, uključujući mogući utjecaj na reviziju.

A31. Mogu se susresti i okolnosti koje mogu predstavljati prijetnje usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima. MRevS 220 (izmijenjen)[44] navodi o tome da relevantni etički zahtjevi, primjerice IESBA Kodeks, mogu sadržavati odredbe o identificiranju i procjenjivanju prijetnji te načinu na koji se s njima mora postupati.[45]

A32. Revizor također može adresirati prijetnju usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima, poput načela integriteta, pravovremenom komunikacijom s onima koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima koje su dovele do nastanka prijetnje. Ova komunikacija može uključivati raspravu o bilo kakvim nedosljednostima u prikupljenim revizijskim dokazima za koje menadžment nije dao zadovoljavajuće objašnjenje.

---

[43] MRevS 220 (izmijenjen), točka A34.

[44] MRevS 220 (izmijenjen), točka A45.

[45] Točke R111.1 i R113.1 IESBA Kodeksa zahtijevaju da računovođa bude iskren i pozoran kad se pridržava načela integriteta, profesionalne kompetencije i dužne pažnje. Točka 111.1A1 IESBA Kodeksa objašnjava da integritet podrazumijeva imati snagu karaktera za primjereno postupanje, čak i pod pritiskom da se postupi drugačije. Točka 113.1 A3 IESBA Kodeksa objašnjava da oprezno djelovanje također uključuje pažljivo i temeljito izvršavanje zadatka u skladu s važećim tehničkim i profesionalnim standardima. Ove etičke odgovornosti su obvezne bez obzira na pritiske koje menadžment nameće, eksplicitno ili implicitno.

Nedosljedni odgovori

A33. Nedosljedni odgovori na upite mogu uključivati nedosljednosti i između različitih skupina pojedinaca navedenih u točki 21 (tj. menadžment, oni koji su zaduženi za upravljanje, pojedinci unutar funkcije interne revizije ili drugi unutar subjekta) i među pojedincima unutar iste grupe. Na primjer, revizor može identificirati nedosljedne odgovore među različitim osobama unutar menadžmenta.

Stanja zbog kojih revizor vjeruje da evidencija ili dokument možda nisu autentični ili da su uvjeti u dokumentu izmijenjeni

A34. MRevS 500[46] zahtijeva od revizora da razmotri pouzdanost informacija namijenjenih za korištenje kao revizijskih dokaza prilikom oblikovanja i obavljanja revizijskih postupaka. Pouzdanost informacija namijenjenih za korištenje kao revizijskih dokaza odnosi se na stupanj u kojem revizor može ovisiti o takvim informacijama. Autentičnost je obilježje pouzdanosti informacija koju revizor može uzeti u obzir. Pri tome revizor može razmotriti je li izvor zaista generirao ili pružio informacije, je li bio ovlašten za to, te da informacije nisu neprimjereno izmijenjene.

A35. Revizijski postupci obavljeni u skladu s MRevS-om 500, ovim ili drugim MRevS-ima, ili informacije iz drugih izvora, mogu revizoru ukazati na okolnosti zbog kojih revizor vjeruje da zapis ili dokument možda nisu autentični ili da su navodi u dokumentu izmijenjeni, ali nisu priopćeni revizoru. Međutim, revizor nije dužan obavljati postupke koji su posebno oblikovani za identificiranje stanja koja ukazuju na to da zapis ili dokument možda nije autentičan ili da su navodi u dokumentu izmijenjeni. Točka 22 primjenjuje se ako revizor tijekom revizije identificira takva stanja.

Primjeri:

Stanja koja, ako se identificiraju, mogu uzrokovati da revizor vjeruje kako zapis ili dokument nije autentičan ili da su navodi u dokumentu izmijenjeni, ali nisu priopćeni revizoru, uključuju:

- neobjašnjene izmjene dokumenata primljenih iz vanjskih izvora;
- serijski brojevi korišteni izvan redoslijeda ili duplicirani;
- adrese i logotipi nisu onakvi kakvi se očekuju;
- stil dokumenta razlikuje se od drugih istog tipa iz istog izvora (npr. promjene fontova i formatiranja);
- nema informacija za koje bi se očekivalo da budu uključene;
- upućivanja na račune ili opisi se razlikuju od drugih računa primljenih od subjekta;
- neuobičajeni komercijalni uvjeti, poput neuobičajenih cijena, kamatnih stopa, jamstava i uvjeta otplate (npr. troškovi kupnje koji se čine nerazumnima za robu ili usluge koje se naplaćuju);
- informacije koje se čine neuvjerljivima ili nedosljednima s revizorovim razumijevanjem i znanjem;
- promjena ovlaštenog potpisnika;
- elektronički dokumenti s posljednjim datumom uređivanja koji pada nakon datuma kad su prezentirani kao konačni.

[46] MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka 7.

A36. Kada se utvrde stanja zbog kojih revizor vjeruje da zapis ili dokument možda nije autentičan ili da su navodi u dokumentu izmijenjeni, ali nisu priopćeni revizoru, mogući dodatni revizijski postupci za daljnje ispitivanje mogu uključivati:

- postavljanje upita menadžmentu ili drugima unutar subjekta;
- konfirmiranje izravno s trećom stranom;
- korištenje rada stručnjaka za procjenu autentičnosti dokumenta;
- korištenje automatiziranih alata i tehnika, poput tehnologija autentičnosti ili integriteta dokumenata, za ocjenu autentičnosti zapisa ili dokumenta.

A37. Kada rezultati dodatnih revizijskih postupaka pokažu da zapis ili dokument nije autentičan ili da su navodi u dokumentu izmijenjeni, revizor može utvrditi da okolnosti ukazuju na prijevaru ili sumnju na prijevaru te stoga obavlja revizijske postupke u skladu s točkama 55–58.

Resursi za angažman (Vidjeti točku 23)

A38. MRevS 220 (izmijenjen)[47] objašnjava da je odluka angažiranog partnera o tome moraju li dodatni resursi za angažman biti dodijeljeni angažiranom timu stvar profesionalne prosudbe i pod utjecajem vrste i okolnosti revizijskog angažmana, uzimajući u obzir sve promjene koje su se mogle dogoditi tijekom angažmana.

A39. Vrsta, vremenski raspored i opseg uključenosti pojedinaca sa specijaliziranim vještinama ili znanjem, poput forenzičara i drugih stručnjaka kada se odluči da je to potrebno, ili uključivanje iskusnijih pojedinaca, može varirati ovisno o vrsti i okolnostima revizijskog angažmana.

Primjeri:

- Subjekt istražuje prijevaru ili sumnju na prijevaru koja može imati značajan utjecaj na financijske izvještaje (npr. kada uključuje viši menadžment). Pojedinac s forenzičkim vještinama može pomoći u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka u vezi s određenim područjem revizije gdje je prijevara ili sumnja na prijevaru identificirana.
- Nad subjektom se obavlja istraga od strane tijela izvan subjekta zbog prijevare ili sumnje na prijevaru, ili zbog slučajeva nesukladnosti ili sumnje na nesukladnost sa zakonima i regulativama (npr. značajno pogrešno prikazivanje rezerviranja za porez i značajno pogrešno prikazani prihodi jer su ti prihodi ostvareni obavljanjem nezakonitih aktivnosti i omogućeni pranjem novca). Porezni i stručnjaci za sprječavanje pranja novca mogu pomoći u identificiranju onih prijevarnih aspekata nesukladnosti ili sumnje na nesukladnost koji mogu imati utjecaj na financijske izvještaje.
- Složenost organizacijske strukture subjekta i odnosa s povezanim stranama, uključujući stvaranje ili postojanje subjekata posebne namjene, može predstavljati priliku za menadžment da pogrešno prezentira financijsko stanje ili financijsku uspješnost subjekta. Na primjer, stručnjak za porezno pravo može pomoći u razumijevanju poslovne svrhe i aktivnosti ili poslovnih jedinica unutar složenih organizacija, uključujući kako se njihova struktura za porezne svrhe razlikuje od operativne strukture.

[47] MRevS 220 (izmijenjen), točka A77.

- Složenost industrije ili regulatornog okruženja u kojem subjekt djeluje može predstavljati priliku ili pritisak za menadžment da se upusti u prijevarno financijsko izvještavanje. Na primjer, pojedinac specijaliziran za prijevarne sheme na određenim tržištima u razvoju može pomoći u identificiranju čimbenika rizika prijevare ili tamo gdje su financijski izvještaji podložni riziku značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.
- Korištenje složenih financijskih instrumenata ili drugih složenih financijskih aranžmana može predstavljati priliku za neadekvatno objavljivanje rizika i vrste složenih strukturiranih proizvoda. Na primjer, stručnjak za procjenu vrijednosti može pomoći u razumijevanju strukture, svrhe, osnovne imovine i tržišnih uvjeta proizvoda, što može istaknuti čimbenike rizika prijevare poput razlika između tržišnih stanja i procjene strukturiranog proizvoda.

A40. Forenzičke vještine, u kontekstu revizije financijskih izvještaja, mogu kombinirati računovodstvene, revizorske i istražne vještine. Takve se vještine mogu primijeniti u istrazi i ocjenjivanju računovodstvenih evidencija subjekta radi pribavljanja mogućih dokaza o prijevarnom financijskom izvještavanju ili protupravnom prisvajanju imovine, ili u obavljanju revizijskih postupaka. Korištenje forenzičkih vještina također može pomoći revizoru u ocjenjivanju postoji li menadžmentovo zaobilaženje kontrola ili namjerna pristranost menadžmenta u financijskom izvještavanju.

Primjeri:

Forenzičke vještine koje mogu uključivati specijalizirane vještine ili znanja na područjima:

- identificiranje i ocjenjivanje čimbenika rizika prijevare;
- identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare;
- ocjenjivanje učinkovitosti kontrola koje je implementirao menadžment radi sprječavanja ili otkrivanja prijevara;
- procjenjivanje autentičnosti informacije koja se namjerava koristiti kao revizijski dokaz;
- prikupljanje, analiziranje i ocjenjivanje informacija ili podataka korištenjem automatiziranih alata i tehnika za identificiranje poveznica, obrazaca ili trendova koji mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru;
- primjena znanja o shemama prijevara i tehnikama za intervjue, prikupljanje informacija i analitiku podataka u otkrivanju prijevara;
- tehnike intervjuiranja koje se koriste u raspravi o osjetljivim pitanjima s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje;
- analiza financijskih i nefinancijskih informacija korištenjem automatiziranih alata i tehnika za pronalaženje nedosljednosti, neuobičajenih obrazaca ili anomalija koje mogu ukazivati na namjernu menadžmentovu pristranost ili biti rezultat menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

A41. Pri utvrđivanju ima li angažirani tim primjerene kompetencije i sposobnosti, angažirani partner može uzeti u obzir pitanja poput stručnosti za IT sustave ili IT aplikacije koje koristi subjekt ili za automatizirane alate i tehnike koje će angažirani tim koristiti u planiranju i obavljanju revizije (npr. pri testiranju velikog broja knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi pri reagiranju na rizike povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola.

A42. Pri određivanju imaju li članovi angažiranog tima zajedno primjerene kompetencije i sposobnosti reagirati na identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, angažirani partner može razmotriti, na primjer:

- dodjeljivanje dodatnih pojedinaca sa specijaliziranim vještinama ili znanjem, poput forenzičara i drugih stručnjaka;
- promjenu sastava angažiranog tima kako bi se uključili iskusniji pojedinci; ili
- dodjeljivanje iskusnijih članova angažiranog tima za obavljanje određenih revizijskih postupaka za ona specifična područja revizije koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora, uključujući postavljanje upita menadžmentu i, kada je to primjereno u danim okolnostima, onima koji su zaduženi za upravljanje, a upiti se odnose na ta specifična područja revizije.

Obavljanje angažmana (Vidjeti točke 24 i 29)

A43. Ovisno o vrsti i okolnostima revizijskog angažmana, pristup angažiranog partnera usmjeravanju, nadgledanju i pregledavanju može uključivati povećanje opsega i učestalosti razgovora angažiranog tima. Može biti korisno održati dodatne rasprave angažiranog tima na temelju nastanka događaja ili okolnosti koji su utjecali na subjekt, što može identificirati nove ili pružiti dodatne informacije o postojećim čimbenicima rizika prijevare (vidjeti **Dodatak 1** za primjere čimbenika rizika prijevare).

Primjeri:

- Iznenadne promjene u poslovnoj aktivnosti ili uspješnosti (npr. smanjenje poslovnih novčanih tokova subjekta uzrokovanih ekonomskim uvjetima, što rezultira povećanim internim pritiskom menadžmenta da se ispune javno objavljene ciljne zarade).
- Neočekivane promjene u višem menadžmentu subjekta (npr. glavni financijski direktor daje ostavku bez ikakvog objašnjenja za iznenadni odlazak, što omogućuje drugim zaposlenicima u odjelu za financije počinjenje prijevare zbog nedostatka nadzora višeg menadžmenta).

Kontinuiranost komunikacije s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 25)

A44. Snažna dvosmjerna komunikacija između menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje i revizora pomaže u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom.

A45. Opseg komunikacije revizora s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje ovisi o činjenicama i okolnostima subjekta vezanim uz prijevaru, kao i o odvijanju i ishodu revizijskih postupaka povezanih s prijevarom koji su obavljeni tijekom revizije.

A46. Primjereno vrijeme komunikacije može varirati ovisno o značaju i vrsti pitanja u vezi s prijevarom te očekivanim radnjama koje će poduzeti menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje.

Primjeri:

- Postavljanje potrebnih upita menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima navedenim u točkama 32(b)–32(c) i 33(b) što je ranije moguće tijekom revizije, primjerice, kao dio revizorske komunikacije vezane uz pitanja planiranja.

- Kada se primjenjuje MRevS 701, revizor može iznijeti preliminarna mišljenja o ključnim revizijskim pitanjima vezanim uz prijevaru prilikom rasprave o planiranom opsegu i vremenu revizije.
- Obavljanje konkretnih razgovora s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje kako se pribavljaju relevantni revizorski dokazi vezani uz procjenu svake komponente subjektovog sustava internih kontrola i uz procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Te rasprave mogu biti dio revizorove komunikacije o značajnim nalazima revizije.
- Pravovremeno komuniciranje, u skladu MRevS-om 265,[48] značajnih nedostataka u internoj kontroli (uključujući one relevantne za sprječavanje ili otkrivanje prijevara) s primjerenim razinama menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje može im omogućiti da poduzmu potrebne i pravovremene korektivne mjere.

Dodjeljivanje primjerenih članova unutar angažiranog tima s odgovornošću za komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

A47. MRevS 220 (izmijenjen)[49] uređuje ukupnu odgovornost angažiranog partnera u vezi s resursima za angažman i izvedbom angažmana. Zbog prirode i osjetljivosti prijevara, osobito onih koje uključuju viši menadžment, dodjeljivanje zadataka ili radnji primjereno kvalificiranim ili iskusnim članovima angažiranog tima te pružanje primjerenih razina usmjeravanja, nadzora i pregleda njihovog rada također je važno za potrebnu komunikaciju u skladu s ovim MRevS-om. To uključuje uključivanje primjereno vještih ili iskusnih članova angažiranog tima u komunikaciju o pitanjima vezanim uz prijevaru s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje.

A48. MRevS 220 (izmijenjen)[50] uređuje odgovornost angažiranog partnera da članove angažiranog tima upozna s relevantnim etičkim zahtjevima. Na primjer, IESBA Kodeks zahtijeva pridržavanje načela integriteta, što podrazumijeva ostajanje pri svome u suočavanju s dilemama i teškim situacijama; ili preispitivanje drugih kad okolnosti to zahtijevaju, na način primjeren okolnostima. Važno je, osobito za one članove angažiranog tima koji će surađivati s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje na pitanjima vezanim uz prijevaru, da razmotre sadržaj komunikacija i način na koji će se takve komunikacije obavljati.

Postupci procjenjivanja rizika i povezane aktivnosti (Vidjeti točku 26)

A49. Kako je objašnjeno u MRevS 315 (izmijenjen 2019.),[51] Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola dinamičan je i iterativan proces prikupljanja, ažuriranja i analize informacija koji se nastavlja tijekom cijelog revizije. Stoga se očekivanja revizora u pogledu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare mogu promijeniti kako se pribavljaju nove informacije.

Informacije iz drugih izvora (Vidjeti točku 27)

A50. Informacije pribavljene iz drugih izvora u skladu s točkama 15–16 MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)

---

48 MRevS 265, *Komuniciranje nedostataka u internim kontrolmai onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.*

49 MRevS 220 (izmijenjen)*, točke* 25–34.

50 MRevS 220 (izmijenjen), točka 17.

51 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A48.

mogu biti relevantne za identificiranje čimbenika rizika prijevare zbog toga što daju informacije i uvide o:

- subjektu i industriji u kojoj subjekt djeluje te povezanim poslovnim rizicima, što može stvoriti pritisak na organizaciju da ostvari ciljane financijske rezultate;
- predanosti menadžmenta integritetu i etičkim vrijednostima;
- predanosti menadžmenta pravovremenom otklanjanju poznatih značajnih nedostataka u internim kontrolama;.
- složenosti u primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja zbog vrste i okolnosti subjekta može stvoriti prilike za menadžment da počini i prikrije prijevarne financijske aktivnosti.

A51. Prilikom obavljanja početne revizije u skladu MRevS-om 510,[52] u nekim okolnostima, podložno zakonu, regulativama ili relevantnim etičkim zahtjevima, predloženi revizor sljednik može zatražiti od prethodnog revizora da dostavi informacije o identificiranoj ili sumnjivoj prijevari. Takve informacije mogu ukazivati na prisutnost čimbenika rizika prijevare ili mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru.

Retrospektivni pregled ishoda prethodnih računovodstvenih procjena (Vidjeti točke 28)

A52. Svrha obavljanja retrospektivnog pregleda menadžmentovih prosudbi i pretpostavki u vezi s računovodstvenim procjenama koje su prikazane u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja jest ocijeniti postoji li moguća pristranost menadžmenta. Nije namjera dovoditi u pitanje revizorove prosudbe računovodstvenim procjenama iz prethodnih razdoblja koje su bile primjerene na temelju informacija dostupnih u vrijeme prosuđivanja.

Rasprava u angažiranom timu (Vidjeti točku 29)

A53. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 220 (izmijenjen),[53] angažirani partner odgovoran je za stvaranje okruženja koje naglašava važnost otvorene i solidne komunikacije unutar angažiranog tima. Rasprava unutar angažiranog tima omogućuje članovima angažiranog tima pravovremeno dijeljenje uvida na temelju svojih vještina, znanja i iskustva o tome kako i gdje financijski izvještaji mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare.

A54. Pojedinci sa specijaliziranim vještinama ili znanjem, poput forenzičara i drugih stručnjaka, mogu biti pozvani na raspravu angažiranog tima kako bi pružili dublji uvid u podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare. Uključenost i doprinos pojedinaca sa specijaliziranim vještinama ili znanjem može podići razinu kvalitete rasprave koja se odvija.

A55. Razmjena ideja može poslužiti za oblikovanje početne perspektive revizora o tonu na vrhu. Razgovor može uključivati raspravu o postupcima i ponašanjima menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući postoje li jasne i dosljedne radnje i komunikacije o integritetu i etičkom ponašanju na svim razinama unutar subjekta.

A56. Sljedeći pristupi mogu biti korisni za olakšavanje razmjene ideja:

---

[52] MRevS 510, *Početni revizijski angažmani — početna salda.*

[53] MRevS 220 (izmijenjen), točka 14.

- Scenariji 'što ako' – ovi scenariji mogu biti korisni pri raspravi o tome stvaraju li određeni događaji ili stanja okruženje u subjektu u kojem jedan ili više pojedinaca iz menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zaposlenika imaju poticaj ili pritisak za prijevaru, percipiranu priliku za to i određenu racionalizaciju čina, a ako da, način na koji prijevara može nastati.
- Automatizirani alati i tehnike – mogu se koristiti za podršku raspravi o podložnosti financijskih izvještaja subjekta značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare. Na primjer, automatizirani alati i tehnike mogu se koristiti za podršku identifikaciji čimbenika rizika prijevare, uključujući tehnike koje produbljuju razumijevanje poticaja i pritisaka, poput usporedbe financijskih omjera industrije ili sektora. Neuobičajeni odnosi unutar subjektovih podataka o tekućem razdoblju (npr. financijski i poslovni podaci) mogu ukazivati na nepovoljne pokazatelje ili trendove u usporedbi s konkurentima ili prošlim rezultatima subjekta.

A57. Razmjena ideja može uključivati, između ostalog, sljedeće aspekte:

- Interakcije, kako ih promatra angažirani tim, među menadžmentom (npr. između glavnog izvršnog direktora i glavnog financijskog direktora) ili između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, mogu ukazivati na nedostatak suradnje ili međusobnog poštovanja među stranama. Ova okolnost pak može ukazivati na okruženje koje pogoduje postojanju prijevare.
- Bilo kakve neuobičajene ili neobjašnjive promjene u ponašanju ili načinu života menadžmenta ili zaposlenika za koje je saznao angažirani tim mogu ukazivati na mogućnost prijevarnih aktivnosti.
- Poznate informacije (npr. dobivene čitanjem stručnih časopisa ili pristupom izvještajima regulatornih tijela) o prijevarama koje utječu na druge subjekte, a koje su rezultirale pogrešnim prikazivanjima financijskih izvještaja tih subjekata, poput subjekata iz iste industrije ili zemljopisne regije, mogu ukazivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare za subjekt koji se revidira.
- Objavljivanja, ili njihov izostanak, menadžment može koristiti za prikrivanje pravilnog razumijevanja subjektovih financijskih izvještaja (npr. uključivanjem previše beznačajnih informacija, korištenjem nejasnog ili dvosmislenog jezika ili izostavljanjem objava poput onih koji se odnose na izvanbilančno financiranje ili leasing aranžmane).
- Postoje događaji ili stanja koji mogu ozbiljno dovesti u pitanje sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja (npr. patent za lijek subjekta u farmaceutskoj industriji istekao je, što je dovelo do pada prihoda). U takvim okolnostima mogu postojati poticaji ili pritisci na menadžment da počini prijevaru kako bi prikrili značajnu neizvjesnost u odnosu na sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
- Subjekt ima značajne odnose i transakcije s povezanim stranama (npr. subjekt ima složenu organizacijsku strukturu koja uključuje nekoliko posebnih subjekata pod kontrolom menadžmenta). Ove okolnosti mogu pružiti priliku menadžmentu za počinjenje prijevare; na primjer, napuhavanje zarade ili prikrivanje duga.
- Subjekt ima i druge odnose s trećim stranama koji dovode do faktora rizika prijevare ili rizika prijevare trećih strana.

Primjeri:

- Na temelju revizorovog razumijevanja subjektove aktivnosti obrade informacija, revizor je identificirao čimbenik rizika prijevare (tj. priliku za prijevaru) koji proizlazi iz nepostojanja menadžmentovog nadzora nad značajnim poslovnim procesima koji se prepuštaju trećoj strani – vanjskom pružatelju usluga.
- Na temelju revizorovog razumijevanja subjektovih fizičkih kontrola pristupa, revizor je identificirao čimbenik rizika prijevare (tj. mogućnost počinjenja prijevare) koji proizlazi iz nepostojanja dostatne sigurnosti subjekta na lokacijama s značajnom količinom male, lagane i visokovrijedne imovine.
- Na temelju revizorovog razumijevanja ugovora o prihodima, revizor je postao svjestan da subjekt koristi ugovore o komisiji, gdje treće strane prodaju zalihe subjekta u njegovo ime, a subjekt ostvaruje prihod od tih prodaja. Revizor je identificirao čimbenik rizika prijevare (tj. poticaj za prijevaru) koji proizlazi iz poticaja treće strane da prijavi manji iznos konsignacijskih prodaja kako bi treća strana ispunila vlastite prodajne ciljeve.

A58. Angažirani tim može razmotriti i druge načine na koje menadžment može zaobići kontrole, osim korištenja knjiženja u dnevnik i drugih usklađbi, značajnih procjena ili transakcija izvan uobičajenog poslovanja.

Primjeri:

- Stvaranje lažnih evidencija zaposlenika ili dobavljača u pokušaju prijenosa novca na osobne račune.
- Mijenjanje vremena legitimnih transakcija radi manipulacije financijskim zapisima.

A59. Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima koji sudjeluju u raspravi angažiranog tima također mogu, ako je primjenjivo, ovo koristiti kao priliku u kojoj će:

- Naglasiti važnost održavanja ispitivačkog uma tijekom revizije u vezi s mogućnošću značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.
- Podsjetiti članove angažiranog tima na njihovu ulogu u služenju javnom interesu obavljanjem kvalitetnih revizija i na važnost da članovi angažiranog tima ostanu objektivni kako bi se što više olakšala kritička procjena revizijskih dokaza dobivenih od osoba unutar ili izvan funkcija financijskog izvještavanja ili računovodstva, ili izvan subjekta.
- Razmotriti revizijske postupke koji se mogu odabrati za primjereno reagiranje na podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare, uključujući pitanje o tome mogu li određene vrste revizijskih postupaka biti učinkovitije od drugih i način na koji uključiti element nepredvidivosti u vrstu, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka koji se obavljaju. **Dodatak 2** sadrži primjere postupaka koji uključuju element nepredvidivosti.

Obavljeni analitički postupci i identificirani neuobičajeni ili neočekivani odnosi (Vidjeti točku 30)

A60. Revizor može identificirati fluktuacije ili odnose prilikom obavljanja analitičkih postupaka u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.)[54] koje nisu u skladu s drugim relevantnim informacijama ili se značajno razlikuju od očekivanih vrijednosti.

Primjer:

Analitički postupak	Neočekivani ili nedosljedni rezultat analitičkog postupka
Usporedba subjektovog evidentiranog volumena prodaje s proizvodnim kapacitetom subjekta.	Višak prodajnog volumena iznad proizvodnog kapaciteta može ukazivati na fiktivne prodaje ili prodaje koje su evidentirane prije nego što su ispunjeni kriteriji za priznavanje prihoda.
Analiza trendova prihoda po mjesecima u usporedbi s povratima prodaje po mjesecima, uključujući razdoblje tijekom i neposredno nakon izvještajnog razdoblja.	Povećanje prihoda od prodaje ubrzo nakon izvještajnog razdoblja u odnosu na povrate prodaje tijekom mjeseca može ukazivati na postojanje neotkrivenih dodatnih ugovora s kupcima koji uključuju povrat robe, što bi, da je poznato, onemogućilo priznavanje prihoda.

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola

Subjekt i njegovo okruženje (Vidjeti točku 31)

Organizacijska struktura i vlasništvo, upravljanje, ciljevi i strategija te zemljopisna rasprostranjenost subjekta

A61. Razumijevanje organizacijske strukture i vlasništva subjekta pomaže revizoru u identificiranju čimbenika rizika prijevare. Previše kompleksna organizacijska struktura koja uključuje neuobičajene pravne subjekte ili nepotrebno kompleksne ili neuobičajene organizacijske strukture u usporedbi s drugim subjektima u istoj industriji može ukazivati na postojanje čimbenika rizika prijevare.

Primjer:

- Ako postoje kompleksne međukompanijske transakcije, to povećava mogućnost manipulacije saldima ili stvaranja fiktivnih transakcija.

A62. Razumijevanje vrste subjektovih upravljačkih aranžmana pomaže revizoru u identificiranju čimbenika rizika prijevare. Na primjer, loše upravljanje ili dogovori o odgovornosti mogu oslabiti nadzor i povećati mogućnost prijevare (vidjeti također točke A71–A82). Međutim, neki subjekti mogu dodijeliti odgovornost za nadzor procesa identificiranja i reagiranja na prijevaru u subjektu višem članu menadžmenta ili osobi s dodijeljenom odgovornošću.

[54] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 14(b).

Primjer:

Ako subjekt prolazi kroz značajne aktivnosti digitalne transformacije, loši upravljački aranžmani nad novouvedenim tehnologijama koje utječu na subjektov informacijski sustav relevantan za pripremu financijskih izvještaja mogu povećati mogućnost prijevare.

A63. Razumijevanje subjektovih ciljeva i strategije pomaže revizoru u identificiranju čimbenika rizika prijevare. Ciljevi i strategija utječu na očekivanja, interno i eksterno, te mogu stvoriti pritisak na subjekt da ostvari financijske ciljeve.

Primjer:

Kada subjekt ima vrlo agresivnu strategiju rasta, to može stvoriti pritisak na osoblje unutar subjekta da počini prijevaru kako bi se ispunili postavljeni ciljevi.

A64. Razumijevanje zemljopisne rasprostranjenosti subjekta pomaže revizoru u identificiranju čimbenika rizika prijevare. Subjekt može imati poslovanje na lokacijama koje mogu biti podložne prijevarama ili drugim nezakonitim ili neetičkim radnjama koje se mogu poduzimati radi olakšavanja ili skrivanja prijevara. Revizor može dobiti informacije o tim lokacijama iz različitih internih i vanjskih izvora, uključujući pretrage relevantnih baza podataka.

Primjeri:

- Slabi pravni i regulativni okviri koji stvaraju permisivno okruženje za prijevarno financijsko izvještavanje bez značajnih posljedica.
- Offshore financijski centri s manje restriktivnim regulacijama i poreznim poticajima koji mogu olakšati prijevaru pranjem novca.
- Kulturne norme u kojima je podmićivanje prihvaćena praksa poslovanja, što može dovesti do korištenja podmićivanja za olakšavanje ili prikrivanje prijevara.

Industrija i regulatorno okruženje

A65. Razumijevanje industrije i regulatornog okruženja u kojem subjekt posluje pomaže revizoru u identificiranju čimbenika rizika prijevare. Subjekt može poslovati u industriji koja je podložna prijevarama ili drugim nezakonitim ili neetičkim radnjama koje se mogu poduzimati radi olakšavanja ili skrivanja prijevara. Revizor može steći razumijevanje posluje li subjekt u:

- industriji u kojoj postoje veće mogućnosti za prijevaru (npr. u građevinskoj industriji politike priznavanja prihoda mogu biti složene i podložne značajnim procjenama koje mogu stvoriti priliku za prijevaru);
- industriji pod pritiskom (npr. visok stupanj konkurencije ili zasićenosti tržišta, praćena padom marži u tom sektoru). Takve karakteristike mogu stvoriti poticaj za prijevaru jer može biti teže ostvariti financijske ciljeve;
- industriji koja je podložna pranju novca (npr. bankarstvo ili industrija igara na sreću i kockanje mogu biti posebno ranjivi na pranje novca, što može olakšati prijevaru);
- regulatornom okruženju koje može stvoriti poticaje ili pritiske za prijevaru (npr. programi državne pomoći mogu uključivati pragove koje treba ispuniti za dobivanje pomoći).

Korištene mjere uspješnosti, bilo unutarnje ili vanjske

A66. Mjere uspješnosti, bilo unutarnje ili vanjske, mogu stvarati pritisak na subjekt. Ti pritisci, zauzvrat, mogu motivirati menadžment ili zaposlenike na poduzimanje mjera kako bi neprimjereno poboljšali poslovanje ili pogrešno prikazali financijske izvještaje. Unutarnje mjere uspješnosti mogu uključivati mjere uspješnosti zaposlenika i politike poticajnih naknada. Vanjske mjere uspješnosti mogu uključivati očekivanja dioničara, analitičara ili drugih korisnika.

> **Primjer:**
>
> Automatizirani alati i tehnike, poput analize raščlanjenih podataka, na primjer po poslovnom segmentu ili proizvodnoj liniji, mogu se koristiti od strane revizora za identifikaciju nedosljednosti ili anomalija u podacima korištenim u mjerama uspješnosti.

A67. Revizor može razmotriti slušanje razgovora s analitičarem o subjektovoj zaradi ili čitanje njihovih istraživačkih izvještaja. To može revizoru pružiti informacije o tome imaju li analitičari agresivna ili nerealna očekivanja o financijskim rezultatima subjekta. Revizori također mogu saznati o stavovima menadžmenta prema tim očekivanjima na temelju načina na koji menadžment komunicira s analitičarima. Agresivna očekivanja analitičara, koja se ispunjavaju obvezama menadžmenta za ispunjavanje tih očekivanja, mogu ukazivati na pritiske i racionalizacije koje mogu dovesti do toga da menadžment manipulira ključnim pokazateljima uspješnosti.

A68. Ostala pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

- Paketi primanja menadžmenta. Kada značajan dio paketa primanja menadžmenta ovisi o postizanju financijskih ciljeva, menadžment može imati poticaj manipulirati financijskim rezultatima.
- Negativna medijska pozornost, izvještaji o kratkoj prodaji ili negativni izvještaji analitičara. Kada je menadžment pod pritiskom ili pod intenzivnim propitivanjem radi odgovaranja na ta pitanja, to može biti poticaj za manipuliranje financijskim rezultatima.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A69. U slučaju subjekta javnog sektora, zakonodavci i regulatori često su glavni korisnici njegovih financijskih izvještaja i stoga mogu imati očekivanja u vezi s vanjskim mjerama uspjeha. Revizor također može razmotriti vrstu i opseg vanjskog ispitivanja koje obavljaju druge strane ili građani budući da menadžment subjekta u javnom sektoru može imati poticaj manipulirati financijskim rezultatima kada su pod pritiskom ili pod intenzivnim preispitivanjem.

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvenih politika subjekta (Vidjeti točku 31)

A70. Pitanja vezana uz primjenjivi okvir financijskog izvještavanja koja revizor može uzeti u obzir prilikom stjecanja razumijevanja o tome toga gdje postoji povećana podložnost pogrešnim prikazivanjima zbog pristranosti menadžmenta ili drugih čimbenika rizika prijevare, uključuju:

- područja u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koja zahtijevaju:
  - osnovu za mjerenje koja rezultira obvezom primjene složene metode povezanom s računovodstvenom procjenom;.

- menadžmentovo donošenje značajnih odluka, poput računovodstvenih procjena s visokom neizvjesnošću procjene ili kada računovodstveni tretman još nije uspostavljen za nove i nastajuće financijske proizvode (npr. vrste digitalne imovine);
- stručnost u području izvan računovodstva, poput aktuarskih izračuna, procjena vrijednosti ili obrade podataka. Osobito tamo gdje menadžment može utjecati i usmjeravati obavljen rad te zaključke do kojih dolaze menadžmentovi stručnjaci;

- promjene u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Na primjer, menadžment može namjerno pogrešno primijeniti nove računovodstvene zahtjeve vezane uz iznose, klasifikaciju, način prezentacije ili objavljivanja;
- odabir i primjena računovodstvenih politika od strane menadžmenta. Na primjer, izbor računovodstvene politike menadžmenta nije dosljedan sa sličnim subjektima u istoj industriji.
- iznos računovodstvene procjene koju je menadžment odabrao za priznavanje ili objavu u financijskim izvještajima.

Primjeri:

- Menadžment može dosljedno težiti jednom kraju raspona mogućih ishoda koji pružaju povoljniji ishod financijskog izvještavanja za menadžment.
- Menadžment može koristiti model koji primjenjuje metodu koja nije uspostavljena ili uobičajeno korištena u određenoj industriji ili okruženju.

Razumijevanje komponenti subjektovog sustava internih kontrola

Kontrolno okruženje

Kultura subjekta i predanost menadžmenta osobnom integritetu i etičkim vrijednostima (Vidjeti točku 32(a)(i))

A71. Razumijevanje aspekata subjektovog kontrolnog okruženja koji adresiraju subjektovu kulturu i razumijevanje predanosti menadžmenta osobnom integritetu i etičkim vrijednostima pomaže revizoru u određivanju menadžmentovog stava i tona na vrhu u pogledu sprječavanja i otkrivanja prijevara.

A72. Razmatrajući mjeru u kojoj menadžment pokazuje predanost etičkom ponašanju, revizor može steći razumijevanje kroz postavljanje upita menadžmentu i zaposlenicima, te uzimajući u obzir informacije iz vanjskih izvora, o:

- predanosti menadžmenta osobnom integritetu i etičkim vrijednostima kroz njihove postupke. To je važno jer su zaposlenici skloniji etičkom ponašanju kada je menadžment predan osobnom integritetu i etičkim ponašanjima;
- komunikaciji subjekta u vezi s integritetom i etičkim vrijednostima. Na primjer, subjekt može imati misiju, kodeks etike ili politiku protiv prijevara koja definira očekivanja osoblja subjekta u pogledu njihove predanosti osobnom integritetu i etičkim vrijednostima u upravljanju rizikom prijevara. U većim ili složenijim subjektima, menadžment također može uspostaviti proces koji zahtijeva od zaposlenika godišnje potvrđivanje da su usklađeni s kodeksom etike subjekta;
- tome je li subjekt razvio uvježbavanje radi podizanja svijesti o prijevarama. Na primjer, subjekt može zahtijevati od zaposlenika pohađanje vježbi o etici i kodeksu ponašanja kao dio kontinuiranog ili uvodnog programa. U većem ili složenijem subjektu može biti potrebno

posebno uvježbavanje za one koji imaju ulogu u sprječavanju i otkrivanju prijevara (npr. funkcija interne revizije);

- odgovor menadžmenta na prijevarne aktivnosti. Na primjer, kada se manja neetička postupanja zanemaruju (npr. sitne krađe, prijevare s troškovima), to može ukazivati na to da se značajnije prijevare koje počine ključni zaposlenici mogu tretirati na sličan popustljiv način.

Subjektov program za zviždače (ili drugi program za prijavu prijevara) (Vidjeti točku 32(a)(ii))

A73. Često se prijevare otkrivaju putem prijava ili pritužbi podnesenih putem subjektovog programa zviždača. Programi za zviždače, koje neke organizacije mogu nazivati i drugim imenima, uključujući, primjerice, liniju za prijavu prijevara, oblikovani su za prikupljanje informacija, između ostalog, od zaposlenika, kupaca i drugih dionika o navodima o prijevarama koje utječu na subjekt. Program za zviždače često je ključna komponenta subjektovog upravljanja rizicima prijevara.

A74. Oblik programa za zviždače razlikuje se ovisno o vrsti i složenosti subjekta, uključujući izloženost subjekta rizicima prijevara. Na primjer, formaliziraniji programi za zviždače mogu uključivati poseban mehanizam za prijavu putem e-pošte, web stranice ili telefona, formalnu edukaciju za sve zaposlenike, periodično izvještavanje menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima koja su prijavljena putem programa ili upravljanje programom od strane treće osobe. Alternativno, programi za zviždače mogu se sastojati od manje formalnih procesa, koji mogu uključivati usmenu komunikaciju programa ili komunikaciju putem web stranice subjekta gdje se mogu primiti dojave ili pritužbe, zajedno s monitoringom koji obavlja subjektovo osoblje za ljudske resurse ili neovisna strana, kao što je vanjski odvjetnik.

A75. Prilikom stjecanja uvida u subjektov program za zviždače, revizor može:

- steći razumijevanje načina na koji subjekt prima prijave ili pritužbe, objektivnost i stručnost pojedinaca uključenih u upravljanje programom, primjerenost subjektovog procesa za rješavanje postavljenih pitanja, uključujući procese za istrage i uklanjanje nedostataka te zaštite koje se pružaju zviždačima. U većem ili složenijem subjektu, nepostojanje programa za zviždače, ili ako je program neučinkovit, to može ukazivati na nedostatke u subjektovom kontrolnom okruženju;
- pregledati dokumentaciju programa za zviždače u potrazi za bilo kakvim prijavama ili pritužbama koje bi mogle sadržavati navode o prijevari za koju subjekt nije poduzeo istragu ili sadržavati informacije koje mogu dovesti u pitanje predanost menadžmenta stvaranju i održavanju kulture poštenja i etičkog ponašanja.
- obaviti dodatne postupke u vezi s optužbama za prijevaru koje subjekt istražuje u skladu sa zahtjevima iz točaka 55–58.

Nadzor koji obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 32(a)(iii))

A76. U mnogim jurisdikcijama, prakse korporativnog upravljanja su dobro razvijene, a oni koji su zaduženi za upravljanje aktivno nadziru subjektovo procjenjivanje rizika, uključujući rizike prijevare i kontrole koje pokrivaju te rizike. Budući da se odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta mogu razlikovati ovisno o subjektu i jurisdikciji, važno je da revizor razumije njihove

odgovornosti kako bi mogao steći razumijevanje nadzora koji obavljaju primjereni pojedinci u vezi sa sprječavanjem i otkrivanjem prijevara.[55]

A77. Razumijevanje nadzora koji obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje može pružiti uvid u podložnost subjekta menadžmentovoj prijevari, adekvatnost kontrola koje sprječavaju ili otkrivaju prijevaru te kompetenciju i integritet menadžmenta. Revizor može steći ovo razumijevanje na nekoliko načina, primjerice prisustvovanjem sastancima na kojima se takve rasprave odvijaju, čitanjem zapisnika s tih sastanaka ili postavljanjem upita onima koji su zaduženi za upravljanje.

A78. Učinkovitost nadzora od strane onih koji su zaduženi za upravljanje ovisi o njihovoj objektivnosti i poznavanju procesa i kontrola koje je menadžment uveo kako bi spriječio ili otkrio prijevare. Na primjer, nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje učinkovitošću kontrola za sprječavanje ili otkrivanje prijevara važan je aspekt njihove nadzorne uloge, a objektivnost takvog ocjenjivanja ovisi o njihovoj neovisnosti od menadžmenta.

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točke 32(a)(iii))

A79. U nekim slučajevima, svi oni koji su zaduženi za upravljanje sudjeluju u menadžmentu subjekta. To može biti slučaj u manjem ili manje složenom subjektu gdje jedan vlasnik vodi poslove subjekta, a nitko drugi nema upravljačku ulogu. U tim slučajevima revizor obično ne poduzima nikakve radnje jer nema nadzora odvojenog od menadžmenta.

Upiti postavljeni onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 32(c))

A80. Revizor također može postaviti upite onima koji su zaduženi za upravljanje o tome kako subjekt procjenjuje rizik prijevare, te o tome koje subjektove kontrole sprječavaju ili otkrivaju prijevare, o kulturi subjekta i predanosti menadžmenta osobnom integritetu i etičkim vrijednostima.

A81. Specifični upiti u područjima koja su podložna pogrešnim prikazivanjima zbog pristranosti menadžmenta ili menadžmentove prijevare mogu se odnositi i na inherentni rizik i na kontrolni rizik. Specifični upiti mogu uključivati menadžmentovu prosudbu u obračunu složenih računovodstvenih procjena ili neuobičajenih ili složenih transakcija, uključujući one u kontroverznim ili novim područjima, koje mogu biti podložne prijevarnom financijskom izvještavanju.

A82. Upiti o tome jesu li oni koji su zaduženi za upravljanje svjesni bilo kakvih nedostataka u kontrolama u vezi s sprječavanjem i otkrivanjem prijevara mogu informirati revizora o procjeni komponenti subjektovog sustava internih kontrola. Takvi upiti mogu istaknuti uvjete unutar subjektovog sustava internih kontrola koji pružaju mogućnost počinjenja prijevare ili mogu utjecati na menadžmentov stav ili sposobnost racionalizacije prijevarnih radnji. Na primjer, razumijevanje poticaja ili pritisaka na menadžment koji mogu rezultirati namjernom ili nenamjernom pristranošću menadžmenta može pomoći revizoru u razumijevanju subjektovog procesa procjenjivanja rizika i pri razumijevanju poslovnih rizika. Takve informacije mogu utjecati na revizorovo razmatranje utjecaja na razumnost značajnih korištenih pretpostavki ili na očekivanja menadžmenta.

Subjektov proces procjenjivanja rizika

Subjektov proces za identificiranje, procjenjivanje i razrješavanje rizika prijevare (Vidjeti točku 33(a))

[55] MRevS 260 (izmijenjen), *Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje,* točke A1–A8 daju smjernice o tome s kime revizor mora komunicirati, uključujući situacije kada subjektova struktura upravljanja nije dobro definirana.

A83. Menadžment može staviti snažan naglasak na sprječavanje prijevara implementacijom programa za upravljanje rizicima prijevara. Oblikovanje programa za upravljanje rizicima prijevara može biti pod utjecajem vrste i složenosti subjekta te može uključivati sljedeće elemente:

- uspostavljanje politika upravljanja rizikom prijevara;
- obavljanje procjene rizika prijevare;
- oblikovanje i primjena aktivnosti za sprječavanje prijevara i kontrola za otkrivanje prijevara;
- obavljanje istraga;
- monitoring i ocjenjivanje ukupnog programa upravljanja rizicima prijevara.

Identificiranje rizika prijevare (Vidjeti točku 33(a)(i))

A84. Subjektov proces procjenjivanja rizika može uključivati procjenu poticaja, pritisaka i prilika za prijevaru ili načina na koji subjekt može biti podložan prijevarama trećih strana. Subjektov proces procjenjivanja rizika može također uzeti u obzir potencijalno zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta, kao i područja u kojima postoje nedostaci u kontrolama, uključujući nepostojanje segregacije dužnosti.

A85. Ako se primjenjuju zakonski ili regulatorni zahtjevi, menadžment može razmotriti rizike povezane s protupravnim prisvajanjem imovine ili prijevarnim financijskim izvještavanjem u vezi sa subjektovom sukladnošću sa zakonima ili regulativama. Na primjer, rizik prijevare može uključivati pripremu pogrešnih informacija za izvještaje koji se dostavljaju regulatoru kako bi se poboljšala slika poslovanja subjekta i time izbjegao nadzor regulatornih tijela ili kazne.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A86. U javnom sektoru, menadžment može morati razmotriti rizike povezane s političkim pritiscima za postizanje određenih rezultata i pritiscima da se ispuni ili ostane unutar odobrenog proračuna, uključujući rashode podložne zakonskim ograničenjima.

Procjena značaja identificiranih rizika prijevare i adresiranje procijenjenih rizika prijevare (Vidjeti točku 33(a)(ii)–(iii))

A87. Postoji nekoliko pristupa koje menadžment može koristiti za procjenu rizika prijevare, a pristup može varirati ovisno o vrsti i okolnostima subjekta. Subjekt može procjenjivati rizike prijevare koristeći različite oblike, kao što su složene matrice ocjena rizika ili pak jednostavne naracije.

A88. Prilikom određivanja vjerojatnosti prijevare, menadžment može uzeti u obzir i vjerojatnost i učestalost (tj. broj slučajeva prijevara koji se može očekivati). Drugi čimbenici koje menadžment može razmotriti pri određivanju vjerojatnosti uključuju količinu transakcija ili kvantitativnu korist za počinitelja.

A89. Menadžment može adresirati vjerojatnost rizika prijevare poduzimanjem mjera unutar ostalih komponenti subjektovog sustava internih kontrola ili izmjenama određenih aspekata subjekta ili njegovog okruženja. Kako bi se adresirali rizici prijevara, subjekt može odlučiti prestati poslovati na određenim lokacijama, preraspodijeliti ovlasti među ključnim osobljem ili promijeniti aspekte poslovnog modela subjekta.

Primjer:

Tijekom subjektovog procesa procjene rizika vezanog uz prijevaru trećih strana, menadžment je identificirao neuobičajenu razinu isplata dobavljačima koji su nedavno dodani u subjektovu bazu podataka odobrenih dobavljača. Nakon istrage, menadžment je utvrdio da su djelatnici službe nabave bili u dosluhu s dobavljačima prilikom dodavanja tih dobavljača u bazu podataka. Menadžment je oblikovao i implementirao kontrole za sprječavanje i otkrivanje ponovnih prijevara povezanih s dobavljačima.

A90. Ako revizor identificira rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare koje menadžment nije uspio identificirati, revizor je dužan utvrditi jesu li bilo koji od tih rizika takve vrste za koje revizor očekuje da bi bili identificirani subjektovim procesom procjene rizika i, ako postoje, razumjeti zašto subjektov proces procjenjivanja rizika nije uspio identificirati takve rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.[56]

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točke 33(a))

A91. U manjim i manje složenim subjektima, a posebno u subjektima kojima upravljaju vlasnici, način na koji je proces procjene rizika oblikovan, implementiran i održavan može varirati ovisno o veličini i složenosti subjekta. Kada ne postoje formalizirani procesi ili dokumentirane politike ili postupci, revizor je i dalje dužan steći razumijevanje kako menadžment, ili gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje identificiraju rizike prijevara povezane s protupravnim prisvajanjem imovine i prijevarnim financijskim izvještavanjem, procjenjuju značaj identificiranih rizika prijevare i adresiraju procijenjene rizike.

Upiti postavljeni menadžmentu i drugima unutar subjekta (Vidjeti točku 33(b))

A92. Menadžment preuzima odgovornost za subjektov sustav internih kontrola i za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta. Stoga je primjereno da revizor postavi upit menadžmentu o subjektovom procesu upravljanja za identificiranje i reagiranje na rizike prijevara. Vrsta, opseg i učestalost menadžmentovog procesa procjenjivanja rizika mogu varirati od subjekta do subjekta. U nekim subjektima, menadžmentov proces može se odvijati na godišnjoj osnovi ili kao dio kontinuiranog monitoringa. U drugim subjektima, menadžmentov proces može biti manje strukturiran i rjeđi. Vrsta, opseg i učestalost menadžmentovog procesa procjene rizika relevantni su za revizorovo razumijevanje subjektovog kontrolnog okruženja. Na primjer, činjenica da menadžment nema proces procjene rizika ili kada subjektov proces procjenjivanja rizika ne adresira identificirane rizike prijevara može ukazivati na nedostatak važnosti koju menadžment pridaje internoj kontroli.

A93. Upiti postavljeni menadžmentu mogu dovesti do korisnih informacija o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja koje proizlaze iz prijevara počinjenih od strane zaposlenika. Međutim, takvi upiti vjerojatno neće dati korisne informacije o rizicima od značajnih pogrešnih prikazivanja koje proizlaze iz prijevara koje počini menadžment. Upiti postavljeni drugima unutar subjekta mogu dovesti do dodatnog uvida u kontrole za sprječavanje prijevara, ton na vrhu i kulturu organizacije. Odgovori na ove upite mogu također poslužiti kao potvrda odgovora primljenih od menadžmenta ili pružiti informacije o mogućnosti zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta.

[56] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 23.

Primjeri:

Ostali unutar subjekta kojima revizor može postaviti upite o postojanju prijevare ili sumnji na prijevaru uključuju:

- operativno osoblje koje nije izravno uključeno u proces financijskog izvještavanja;
- zaposlenici s različitim razinama ovlasti;
- zaposlenici uključeni u pokretanje, obradu ili evidentiranje složenih ili neuobičajenih transakcija te oni koji nadziru ili obavljaju monitoring nad takvim zaposlenicima;
- interni pravni savjetnik;
- direktor za etiku, direktor za sukladnost ili ekvivalentna osoba;
- osoba ili oni koji su zaduženi za rješavanje prijava za prijevaru.

A94. Menadžment je često u najboljoj poziciji za počinjenje prijevare. Prema tome, pri ocjenjivanju odgovora menadžmenta na upite s profesionalnim skepticizmom, revizor može prosuditi kako je potrebno potvrditi odgovore na upite informacijama iz drugih izvora.

A95. Upiti postavljeni menadžmentu i drugima unutar subjekta mogu biti najučinkovitiji kada uključuju raspravu i kada ih obavljaju viši članovi angažiranog tima. To omogućuje dvosmjeran dijalog s ispitanicima i pruža priliku revizoru postavljati dopunska i pojašnjavajuća pitanja.

Subjektov proces za monitoring sustava internih kontrola

Kontinuirana i pojedinačna ocjenjivanja radi monitoringa učinkovitosti kontrola za sprječavanje ili otkrivanje prijevara (Vidjeti točku 34(a))

A96. Pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovo razumijevanje onih aspekata subjektovog procesa koji se odnose na kontinuirana i pojedinačna ocjenjivanja radi monitoringa učinkovitosti kontrola radi sprječavanja ili otkrivanja prijevara, te identifikaciju i otklanjanje povezanih nedostataka u kontrolama, mogu uključivati pitanja o:

- tome je li menadžment identificirao određene poslovne lokacije ili poslovne segmente za koje je rizik prijevare vjerojatniji i je li menadžment uveo različite pristupe za monitoring tih lokacija ili poslovnih segmenata;
- načinu na koji subjekt obavlja monitoring kontrola koje adresiraju rizike prijevare u svakoj komponenti subjektovog sustava internih kontrola, uključujući operativnu učinkovitost kontrola protiv prijevara i otklanjanje nedostataka u kontrolama, ako je potrebno.

Upiti postavljeni internoj reviziji (Vidjeti točku 34(b))

A97. Funkcija interne revizije subjekta može obavljati aktivnosti izražavanja uvjerenja i savjetovanja koje su oblikovane za ocjenjivanje i poboljšavanje učinkovitosti subjektovog procesa upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola. U tom svojstvu, funkcija interne revizije može identificirati prijevare ili biti uključena tijekom cijelog procesa istrage prijevare. Upiti postavljeni primjerenim osobama unutar funkcije interne revizije stoga mogu revizoru pribaviti korisne informacije o slučajevima prijevare, sumnji na prijevaru ili prijavama prijevara, te o riziku prijevare.

A98. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS 610 (izmijenjen 2013.) postavljaju zahtjeve i daju smjernice relevantne za revizije onih subjekata koji imaju funkciju interne revizije.[57]

Primjeri:

Kad primjenjuje MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS 610 (izmijenjen 2013.) u kontekstu prijevara, revizor može, primjerice, postaviti upite o:

- načinu na koji subjektov proces procjenjivanja rizika adresira rizik prijevare;
- subjektovim procesima i kontrolama za sprječavanje ili otkrivanje prijevara;
- kulturi subjekta i predanost menadžmenta integritetu i etičkim vrijednostima;
- tome je li funkcija interne revizije svjesna bilo kakvih slučajeva zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta;
- postupcima koje je, ako ih je bilo, provela interna revizija tijekom godine, a koji su vezani uz prijevaru i jesu li menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje zadovoljavajuće reagirali na bilo kakve nalaze proizašle iz tih postupaka;
- postupcima koje je, ako ih uopće ima, obavila funkcija interne revizije u istraživanju prijevare i sumnji na povredu subjektovih kodeksa etike i vrijednosti, te jesu li menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje zadovoljavajuće reagirali na bilo kakve nalaze proizašle iz tih postupaka;
- izvještajima u vezi s prijevarama, ako ih ima, ili komunikacijama pripremljenih od strane interne revizije te jesu li menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje zadovoljavajuće reagirali na bilo kakve nalaze iz tih izvještaja;
- nedostacima u kontrolama koje je identificirala funkcija interne revizije, a koji su relevantni za sprječavanje i otkrivanje prijevara, te jesu li menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje zadovoljavajuće reagirali na bilo kakve nalaze koji proizlaze iz tih nedostataka.

Informacijski sustav i komunikacija (Vidjeti točke 35 i 49)

A99. Razumijevanje subjektovog informacijskog sustava i komunikacije koji su relevantni za sastavljanje financijskih izvještaja uključuje način na koji subjekt uključuje informacije iz obrade transakcija u glavnu knjigu. To obično uključuje korištenje knjiženja u dnevnik, bilo standardnih ili nestandardnih, ili automatiziranih ili ručnih. Ovo razumijevanje omogućuje revizoru identificiranje populacije knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi koje je potrebno testirati u skladu s točkom 49(b). Razumijevanje populacije može revizoru pružiti uvid u knjiženja u dnevnik i ostale uskladbe koje mogu biti podložne neovlaštenoj ili neprimjerenoj intervenciji ili manipulaciji. To može pomoći revizoru u oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka nad knjiženjima u dnevniku i drugim uskladbama u skladu s točkama 49(c) i 49(d).

A100. **Dodatak 4** uključuje dodatna razmatranja pri odabiru knjiženja u dnevnik i ostalih uskladbi za testiranje, uključujući pitanja o kojima je revizor saznao kroz stjecanje zahtijevanog razumijevanja.

A101. Prilikom obavljanja postupaka procjene rizika, revizor može uzeti u obzir promjene u subjektovom IT okruženju zbog uvođenja novih IT aplikacija ili poboljšanja IT infrastrukture, što može utjecati na podložnost subjekta prijevarama ili stvoriti ranjivosti u IT okruženju (npr. promjene u bazama

[57] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 14(a) i 24(a)(ii), te MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje rada internih revizora.*

podataka uključenih u obradu ili pohranu transakcija). Također može postojati povećana podložnost pogrešnim prikazivanjima zbog menadžmentove pristranosti ili drugih čimbenika rizika prijevare kada se za pokretanje ili obradu transakcija ili informacija koriste složene IT aplikacije, poput korištenja umjetne inteligencije ili algoritama strojnog učenja za izračunavanje i pokretanje računovodstvenih unosa. U takvim okolnostima, revizor može angažmanu dodijeliti pojedince sa specijaliziranim vještinama i znanjem, poput forenzičkih i IT stručnjaka, ili iskusnije osobe.

Kontrolne aktivnosti (Vidjeti točke 33 i 36)

A102. Menadžment može donositi prosudbe o vrsti i opsegu kontrola koje odluči implementirati te o vrsti i opsegu rizika koje prihvaća, s obzirom na vrstu i okolnosti subjekta. Pri određivanju kontrola koje će uvesti za sprječavanje ili otkrivanje prijevara, menadžment razmatra rizike da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare.

A103. Kontrole oblikovane za sprječavanje ili otkrivanje prijevara općenito se klasificiraju kao preventivne (oblikovane za sprječavanje prijevarnog događaja ili transakcije) ili detektivne (oblikovane za otkrivanje prijevarnog događaja ili transakcije nakon što se prijevara dogodila). Adresiranje rizika prijevare može uključivati kombinaciju ručnih i automatiziranih kontrola za sprječavanje i otkrivanje prijevara koje omogućuju subjektu monitoring pokazatelja prijevara unutar raspona njegove tolerancije na rizik.

Primjeri:

Preventivne kontrole

- Jasno definirani i dokumentirani donositelji odluka koristeći delegiranja, davanje ovlaštenja i ostalih vrsta naloga.
- Kontrole pristupa, uključujući one koje se odnose na fizičku sigurnost imovine od neovlaštenog pristupa, stjecanja, korištenja ili raspolaganja te one koje sprječavaju neovlašteni pristup IT okruženju i informacijama subjekta, poput tehnologije autentifikacije.
- Kontrole nad procesom oblikovanja, programiranja, testiranja i migracije promjena u IT sustavu.
- Provjere na razini unosa, probna razdoblja, procjene prikladnosti ili sigurnosne provjere radi procjene integriteta novih zaposlenika, ugovaratelja ili trećih strana.
- Osjetljive ili povjerljive informacije ne smiju napustiti IT okruženje subjekta bez primjerenog ovlaštenja ili detektiranja.

Detektivne kontrole

- Izvještaji o izuzecima u svrhu identifikacije aktivnosti koje su neuobičajene ili nisu u uobičajenom tijeku poslovanja radi daljnje istrage.
- Mehanizmi za zaposlenike subjekta i trećih strana da anonimno ili povjerljivo komuniciraju primjerenim osobama unutar subjekta o identificiranoj prijevari ili sumnji na prijevaru.
- Softverski programi za otkrivanje prijevara ugrađeni u IT infrastrukturu automatski analiziraju podatke o transakcijama ili omogućuju monitoring i analizu podataka kako bi otkrili što je drugačije od onoga što je standardno, normalno ili očekivano, te stoga može ukazivati na prijevaru.

A104. MRevS 315 (izmijenjen 2019.)[58] zahtijeva od revizora stjecanje razumijevanja kontrola nad knjiženjima u dnevnik, kao i ocjenjivanje njihove oblikovanosti i utvrđivanje jesu li bile implementirane – sve kao dio razumijevanja subjektovog sustava internih kontrola. Ovo razumijevanje usmjereno je na kontrole nad knjiženjima u dnevnik koje adresiraju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, bilo zbog prijevare ili pogreške. Točke 48 – 49 ovog MRevS-a zahtijevaju od revizora oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka radi provjere primjerenosti knjiženja u dnevnik te su posebno usmjerene na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare (vidjeti **Dodatak 4** za dodatna razmatranja pri testiranju knjiženja u dnevnik).

A105. Informacije iz razumijevanja kontrola nad knjiženjima u dnevnik, oblikovanih za sprječavanje ili otkrivanje prijevara, ili informacije o odsutnosti takvih kontrola, također mogu biti korisne za identificiranje čimbenika rizika prijevare koji mogu utjecati na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

A106. Slijede primjeri općih IT kontrola koje mogu adresirati rizike nastale korištenjem IT-a, a također mogu biti relevantne za sprječavanje ili otkrivanje prijevara.

Primjeri:

- Kontrole koje segregiraju pristup radi uvođenja promjena u produkcijskom (tj. korisničkom) okruženju.
- Kontrole pristupa za upravljanje:
  - povlašteni pristup – poput kontrole nad pristupom administratora ili važnih korisnika;
  - pristup radi davanja ovlaštenja – poput kontrola za odobravanje izmjena pristupnih prava postojećih korisnika, uključujući neosobne ili generičke račune koji nisu vezani uz određene osobe unutar subjekta.
- Pregled logova sustava koji prate pristup informacijskom sustavu, omogućujući monitoring aktivnosti korisnika i prijavljivanje sigurnosnih prekršaja menadžmentu.

Prilagodljivost veličini

A107. Za neke subjekte čija su vrsta i okolnosti složenije, poput onih koji djeluju u osiguravateljskoj ili bankarskoj industriji, mogu postojati složenije preventivne i detektivne mjere. Ove kontrole također mogu utjecati na to u kojoj mjeri su potrebne specijalizirane vještine kako bi se revizoru pomoglo u razumijevanju subjektovog procesa procjene rizika.

Nedostaci kontrola unutar subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točku 37)

A108. Prilikom obavljanja ocjenjivanja svake komponente subjektovog sustava internih kontrola, revizor može utvrditi da određene politike subjekta u komponenti nisu primjerene vrsti i okolnostima subjekta. Takva odluka može biti pokazatelj koji pomaže revizoru u identificiranju nedostataka u internoj kontroli relevantnih za sprječavanje i otkrivanje prijevara. Ako je revizor identificirao jedan ili više nedostataka u kontroli koji su relevantni za sprječavanje ili otkrivanje prijevara, može razmotriti utjecaj tih nedostataka na oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu MRevS-om 330.

[58] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 26(a)(ii) i 26(d).

A109. Točka 60(c) ovog MRevS i MRevS 265[59] postavljaju ostale zahtjeve za utvrđene nedostatke u internim kontrolama.

Ocjenjivanje čimbenika rizika prijevare (Vidjeti točku 38)

A110. Značaj čimbenika rizika prijevare jako varira. Neki od tih čimbenika bit će prisutni u subjektima gdje specifični uvjeti ne predstavljaju rizik značajnih pogrešnih prikazivanja. Prema tome, odluka o tome ukazuju li čimbenici rizika prijevare, pojedinačno ili u kombinaciji, da postoji rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, stvar je profesionalne prosudbe.

A111. Veličina, složenost i vlasničke karakteristike subjekta značajno utječu na razmatranje čimbenika rizika prijevare. Na primjer, ovisno o vrsti i okolnostima subjekta, mogu postojati čimbenici koji općenito ograničavaju neprimjereno ponašanje menadžmenta, kao što su:

- učinkovit nadzor od strane onih koji su zaduženi za upravljanje;
- učinkovita funkcija interne revizije;
- postojanje i provođenje pisanog kodeksa ponašanja;
- postojanje učinkovitog programa za zviždače (ili drugog programa za prijavljivanje prijevara).

Nadalje, čimbenici rizika prijevare koji su razmatrani na operativnoj razini poslovnog segmenta mogu pružiti uvide koji su različiti u usporedbi s onima pribavljenima na razini cijelog subjekta.

Prilagodljivost veličini

A112. U slučaju manjeg ili manje složenog subjekta, neka ili sva ova razmatranja možda nisu primjenjiva ili su manje relevantna. Na primjer, manji ili manje složeni subjekt možda nema pisani kodeks ponašanja, već je razvio kulturu koja naglašava važnost integriteta i etičkog ponašanja kroz usmenu komunikaciju i primjer menadžmenta. Dominacija upravljanja od strane jedne osobe u manjem ili manje složenom subjektu, općenito i sama po sebi, ne ukazuje na neuspjeh menadžmenta u pokazivanju i komuniciranju primjerenog stava prema internim kontrolama i procesu financijskog izvještavanja. U nekim subjektima, potreba za menadžmentovom autorizacijom može nadoknaditi inače nedostatne kontrole i smanjiti rizik prijevara od strane zaposlenika. Međutim, dominacija jedne osobe u menadžmentu stvara povoljno okruženje za menadžmentovo zaobilaženje kontrola.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare (Vidjeti točku 39)

A113. Pri utvrđivanju ukazuju li čimbenici rizika prijevare, pojedinačno ili u kombinaciji, na postojanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, revizor može razmotriti:

- Vjerojatnost i veličinu prijevare koji su posljedica čimbenika rizika prijevare. Čimbenici rizika prijevare utječu na procjenu revizora o vjerojatnosti i veličini potencijalnog pogrešnog prikazivanja za identificirane rizike pogrešnog prikazivanja zbog prijevare. Razmatranje stupnja u kojem čimbenici rizika prijevare utječu na podložnost tvrdnje pogrešnim prikazivanjima pomaže revizoru primjereno procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje zbog prijevare.
- Broj čimbenika rizika prijevare koji se odnose na istu klasu transakcija, stanje na računu ili objavljivanje informacija. Kada se nekoliko čimbenika rizika prijevare odnosi na istu klasu

[59] MRevS 265, točka 8.

transakcija, stanje na računu ili objavu, to može ukazivati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje.

A114. Utvrđivanje postoje li rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini financijskih izvještaja ili na razini tvrdnji za klase transakcija, stanja na računima i objavljivanja, može pomoći revizoru u određivanju primjerenih reakcija koje adresiraju procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Primjeri:

Relevantne tvrdnje i s njima povezane kategorije transakcija, stanja na računima ili objavljivanja koje mogu biti podložne značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare uključuju:

- točnost ili vrednovanje prihoda od ugovora s kupcima – prihodi od ugovora s kupcima mogu biti podložni neprimjerenim procjenama iznosa naknade na koju subjekt očekuje imati pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu;
- nastanak ili klasifikacija troškova – troškovi mogu biti podložni uključivanju fiktivnih ili osobnih troškova kako bi se smanjile porezne ili druge zakonske obveze;
- postojanje novčanih salda – novčani saldo može biti podložan stvaranju lažnih ili izmijenjenih eksternih konfirmacija ili bankovnih izvoda;
- vrednovanje stanja na računima koje uključuje složene računovodstvene procjene – stanja računa koja uključuju složene računovodstvene procjene kao što su goodwill i druga nematerijalna imovina, umanjenje vrijednosti zaliha, očekivani kreditni gubitci, obveze iz ugovora o osiguranju, obveze po osnovi mirovinskih planova za zaposlenike, ekološke obveze ili odredbe o sanaciji okoliša mogu biti podložne visokoj neizvjesnosti procjene, značajnoj subjektivnosti i pristranosti menadžmenta pri donošenju odluka o budućim događajima ili uvjeta;
- klasifikacija – određeni prihodi ili rashodi mogu biti podložni pogrešnoj klasifikaciji u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, na primjer, radi manipulacije ključnim pokazateljima uspješnosti;
- prezentacija objavljivanja – objavljivanja mogu biti podložna izostavljanju ili nepotpunoj ili pogrešnoj prezentaciji, na primjer, objavljivanja koja se odnose na nepredviđene obveze, izvanbilančne aranžmane, financijska jamstva ili zahtjevi iz ugovora o kreditu.

A115. Ocjenjivanje oblikovanosti kontrola koje adresiraju značajne rizike ili podržavaju rad drugih kontrola koje adresiraju značajne rizike uključuje razmatranje revizora o tome je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, sposobna učinkovito spriječiti ili otkriti i ispraviti značajna pogrešna prikazivanja uzrokovana prijevarom (tj. cilj kontrole). Revizor utvrđuje jesu li identificirane kontrole implementirane tako što utvrđuje da kontrola postoji i da je subjekt koristi. Kontrole u kontrolnom okruženju, subjektov proces procjenjivanja rizika i proces monitoringa sustava internih kontrola prvenstveno su neizravne kontrole. Na primjer, program za zviždače (ili drugi program za prijavu prijevara) može biti neizravna kontrola unutar kontrolnog okruženja. Neizravne kontrole možda nisu dovoljno precizne da spriječe, otkriju ili isprave pogrešna prikazivanja zbog prijevara na razini tvrdnje, ali podržavaju druge kontrole i stoga mogu imati neizravan učinak na vjerojatnost da će pogrešno prikazivanje zbog prijevare biti spriječeno ili otkriveno na vrijeme. Međutim, neke kontrole unutar tih komponenti mogu biti i izravne kontrole.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A116. U javnom sektoru, protupravno prisvajanje imovine (uključujući zloporabu javnog novca za privatnu korist) može biti češća vrsta prijevare u usporedbi s prijevarnim financijskim izvještavanjem. Osim toga, može postojati više prilika za treće strane da počine prijevaru kroz programe bespovratnih sredstava, ugovore te programe socijalne skrbi ili beneficija.

Primjer:

- Čimbenici rizika prijevare mogu biti prisutni kada pojedinac s značajnom ulogom u javnom sektoru ima isključivu ovlast obvezati javni sektor na osjetljive troškove, uključujući putovanja, smještaj ili zabavu, a ta osjetljiva potrošnja donosi osobnu korist tom pojedincu.

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u vezi s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola (Vidjeti točku 40)

A117. Menadžment se nalazi u jedinstvenoj poziciji za počinjenje prijevara zbog svoje sposobnosti manipulacije računovodstvenih evidencija i pripreme prijevarnih financijskih izvještaja zaobilaženjem kontrola koje inače djeluju učinkovito. Iako će razina rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola varirati od subjekta do subjekta, rizik je ipak prisutan u svim subjektima. Vidjeti također točke 47–52.

A118. U određenim okolnostima, revizor može utvrditi da rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola utječu na pojedinačne tvrdnje i povezane značajne klase transakcija, stanja na računima i objavljivanja. U takvim slučajevima, uz zahtjeve iz točaka 48–52, revizor identificira te rizike na razini tvrdnje te oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke radi rješavanja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje u skladu s točkom 46.

Primjeri:

- Na temelju obavljenih postupaka procjene rizika, revizor je identificirao agresivnu mjeru učinka zaposlenika u menadžerskom poticajnom programu povezanu sa subjektovim izvještajem o dobiti i gubitku. Stoga je revizor utvrdio da rizici menadžmentovog zaobilaženja kontrola postoje i na razini tvrdnje te je identificirao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola na razini tvrdnje. Revizor je utvrdio da se rizik odnosi na potpunost troškova, jer izračun mjere uspješnosti može biti podložan manipulacijama od strane menadžmenta putem uskladbi u računima troškova. Uz postupke obavljene kako je opisano u točkama 48–52, revizor je oblikovao i obavio dodatne revizijske postupke koje adresiraju ovaj značajan rizik.
- Na temelju obavljenih postupaka procjene rizika, revizor je identificirao pritisak na menadžment da ostvari financijske pokazatelje iz subjektovih ugovora o kreditu kako bi se izbjegla insolventnost. Stoga je revizor identificirao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola na razini tvrdnje. Revizor je utvrdio da se rizik odnosi na vrednovanje zaliha i potpunost obveza, jer metode vrednovanja mogu biti podložne neprimjerenim uskladbama od strane menadžmenta ili se evidencija može manipulirati tako da se umanjuju neto obveze. Uz postupke obavljene kako je opisano u točkama 48–52, revizor je oblikovao i obavio dodatne revizijske postupke koje adresiraju ovaj značajan rizik.

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda (Vidjeti točku 41)

A119. Značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevarnog financijskog izvještavanja u priznavanju prihoda često nastaju zbog preuveličavanja prihoda, primjerice preuranjenim priznavanjem prihoda ili evidentiranjem fiktivnih prihoda. Također mogu nastati zbog podcjenjivanja prihoda, primjerice, nepravilnim odgađanjem prihoda za kasnije razdoblje.

A120. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda mogu biti veći u nekim subjektima nego u drugima. Na primjer, mogu postojati pritisci ili poticaji da menadžment počini prijevarno financijsko izvještavanje kroz neprimjereno priznavanje prihoda u slučaju uvrštenih subjekata, na primjer, kada se uspješnost mjeri u odnosu na godišnji rast prihoda ili dobit. Slično tome, na primjer, mogu postojati veći rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda u slučaju subjekata koji ostvaruju značajan dio prihoda kroz gotovinske prodaje koje predstavljaju priliku za krađu, ili koji imaju složene aranžmane priznavanja prihoda (npr. licence intelektualnog vlasništva ili postotak dovršenosti) koji su podložni pristranosti menadžmenta pri određivanju postotka dovršenosti za priznavanje prihoda.

A121. Razumijevanje poslovanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola pomaže revizoru razumjeti vrstu prihodnih transakcija, primjenjive kriterije za priznavanje prihoda i primjerenu gransku praksu u vezi s prihodima. Ovo razumijevanje može pomoći revizoru u identificiranju događaja ili uvjeta (vidjeti dolje navedene primjere) u vezi s vrstama prihoda, transakcijama prihoda ili relevantnim tvrdnjama koje bi mogle dovesti do čimbenika rizika prijevare.

Primjeri:

- Kada dođe do promjena u okviru financijskog izvještavanja u vezi s priznavanjem prihoda, to može predstavljati priliku za počinjenje prijevarnog financijskog izvještavanja od strane menadžmenta ili za otkrivanje nedostatka (ili značajnog nedostatka u) kontrolama za upravljanje promjenama unutar okvira financijskog izvještavanja.
- Kada su računovodstvena načela subjekta za priznavanje prihoda agresivnija ili nedosljednija u odnosu na druge subjekte u istoj gospodarskoj grani.
- Kada subjekt posluje u gospodarskoj grani u razvoju.
- Kada priznavanje prihoda uključuje složene računovodstvene procjene.
- Kada se priznavanje prihoda temelji na složenim ugovornim aranžmanima s visokim stupnjem neizvjesnosti procjene, na primjer, ugovori tipa gradnje ili proizvodnje (npr. aranžmani s naplatom cestarine) i aranžmani s više elemenata.
- Kada se proturječni dokazi pribave obavljanjem postupaka procjenjivanja rizika.
- Kada subjekt ima povijest značajnih usklada zbog nepravilnog priznavanja prihoda (npr. prerano priznavanje prihoda).
- Kad okolnosti ukazuju na evidentiranje fiktivnih prihoda.
- Kada okolnosti ukazuju na izostavljanje obaveznih objavljivanja ili prezentaciju nepotpunih ili pogrešnih objavljivanja o prihodima, primjerice radi manipulacije financijskim rezultatima subjekta uslijed pritisaka na ispunjavanje očekivanja investitora/tržišta, ili zbog poticaja menadžmentu da maksimizira svoju naknadu povezanu s financijskom uspješnošću subjekta.
- Kada je subjekt dio nepotrebno složene strukture, povećava se rizik neotkrivanja transakcija s povezanim stranama.

A122. Ako su prisutni čimbenici rizika prijevare povezani s priznavanjem prihoda, određivanje toga ukazuju li ti čimbenici rizika na značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare stvar je profesionalne prosudbe. Značaj čimbenika rizika prijevare (vidjeti točke A110–A112) u vezi s priznavanjem prihoda, pojedinačno ili u kombinaciji, redovito čini neprimjerenim da revizor opovrgne pretpostavku o tome da postoje rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda.

A123. Mogu postojati ograničene okolnosti u kojima je primjereno opovrgnuti pretpostavku o tome da postoje rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda. Revizor može zaključiti da ne postoji rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u vezi s priznavanjem prihoda u slučaju kada čimbenici rizika prijevare nisu značajni.

Primjeri

- Prihod od najma iz jedne nekretninske jedinice za najam ili više nekretnina za najam s jednim najmoprimcem. Na temelju obavljenih postupaka procjene rizika, revizor je utvrdio da prihod od najma nije ključni pokazatelj uspješnosti za najmodavca jer je predvidljiv i stabilan. Stoga ne postoje značajni poticaji ili pritisci povezani s prihodima od najma. Revizor je također utvrdio da je računovodstvo eksternalizirano neovisnom subjektu za upravljanje

imovinom, tako da menadžment nema značajnih prilika za manipuliranje prihodima od najma.

- Jednostavni ili izravni pomoćni izvori prihoda, koji se određuju fiksnim stopama ili eksterno objavljenim stopama (npr. prihodi od kamata ili dividendi od ulaganja s ulaznim podacima razine 1). Na temelju obavljenih postupaka procjene rizika, revizor je utvrdio da ključni pokazatelji uspješnosti menadžmenta nisu povezani s kamatama ili prihodima od dividendi od ulaganja, tako da ne postoje značajni poticaji ili pritisci u vezi s prihodima od kamata ili dividendi od ulaganja. Revizor je također utvrdio da se transakcije evidentiraju u visoko automatiziranom sustavu bez značajnih mogućnosti da menadžment manipulira kamatama ili prihodima od dividendi od ulaganja.

A124. Točka 68(d) specificira dokumentaciju koja se zahtijeva kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva u okolnostima angažmana i, shodno tome, nije identificirao priznavanje prihoda kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A125. U javnim sektorima može biti manje poticaja ili pritisaka za prijevarno izvještavanje namjernim precjenjivanjem ili podcjenjivanjem prihoda, ali mogu postojati rizici prijevare povezani s troškovima, osobito kada su takvi izdaci podložni zakonskim ograničenjima.

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare

Nepredvidivost u odabiru postupaka revizije (Vidjeti točku 43)

A126. Uključivanje elementa nepredvidivosti u odabir vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka koji će se obaviti ključno je, osobito kada osobe unutar subjekta koje su upoznate s revizijskim postupcima koji se redovito obavljaju u angažmanima mogu biti bolje pozicionirane za prikrivanje prijevarnog financijskog izvještavanja i protupravno prisvajanje imovine. Stoga je važno da revizor ostane otvoren za nove ideje ili različite perspektive pri odabiru revizijskih postupaka koji će se obaviti kako bi se adresirali rizici značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom.

Primjeri:

- Obavljanje daljnjih revizijskih postupaka na odabranim klasama transakcija, stanja na računima ili objavljivanjima koje nisu utvrđene kao značajne.
- Obavljanje detaljnih testova gdje je revizor u prethodnim revizijama obavio dokazne analitičke postupke.
- Promjena vremenskog rasporeda revizijskih postupaka u odnosu na očekivano.
- Korištenje različitih metoda uzorkovanja ili različitih pristupa za stratifikaciju populacije.
- Obavljanje revizijskih postupaka na različitim lokacijama ili na lokacijama bez najave.
- Obavljanje dokaznih analitičkih postupaka na detaljnijoj razini ili snižavanje pragova pri izvođenju dokaznih analitičkih postupaka radi daljnjeg istraživanja neuobičajenih ili neočekivanih odnosa.
- Korištenje automatiziranih alata i tehnika, poput otkrivanja anomalija ili statističkih metoda, na cijeloj populaciji za identifikaciju stavki za daljnje istraživanje.

A127. U kojem opsegu će revizor odlučiti uključiti element nepredvidivosti pri odabiru vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka stvar je profesionalne prosudbe. Revizor se može, kada uključuje element nepredvidivosti u odabir vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka, referirati na **Dodatak 2** ovog MRevS-a za primjere mogućih revizijskih postupaka koji se mogu koristiti pri adresiranju procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom.

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti točku 44)

A128. U skladu s točkom 39(b), procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini financijskih izvještaja također se smatraju značajnim rizicima. To značajno utječe na opći pristup revizora, a time i na sveobuhvatne reakcije revizora na takve rizike.

Primjeri:

- Povećana osjetljivost pri odabiru vrste i opsega dokumentacije koja će se ispitivati u svrhu podrške značajnim transakcijama.
- Povećana potreba za potvrđivanjem menadžmentovih objašnjenja ili izjava o značajnim pitanjima.
- Povećano uključivanje revizorovih stručnjaka kako bi pomogli angažiranom timu u složenim ili subjektivnim područjima revizije.
- Promjena sastava angažiranog tima, primjerice, zahtijevanjem da se angažmanu dodijele iskusniji pojedinci s većim vještinama, znanjem ili specifičnom stručnošću.
- Povećanje opsega i učestalosti usmjeravanja i nadzora članova angažiranog tima te detaljniji pregled njihovog rada.
- Korištenje metoda ili tehnologija izravne ekstrakcije pri prikupljanju podataka iz subjektovog informacijskog sustava za upotrebu u automatiziranim alatima i tehnikama za smanjenje rizika manipulacije podacima.
- Povećan naglasak na testiranju detalja.

Revizijski postupci koji reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje (Vidjeti točku 46)

A129. U skladu s točkom 39(b), procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare tretiraju se kao značajni rizici. MRevS 330 zahtijeva od revizora da pribavi uvjerljivije dokaze što je viša revizorova procjena rizika. Prilikom prikupljanja uvjerljivijih revizijskih dokaza kako bi se reagiralo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovane prijevarom, revizor može povećati količinu dokaza ili pribaviti relevantnije i pouzdanije dokaze, primjerice, stavljajući veći naglasak na pribavljanje dokaza od trećih strana ili pribavljanjem revizijskih dokaza iz više neovisnih izvora.

Primjeri:

Vrsta

- Revizor utvrđuje da je menadžment pod pritiskom da ispuni očekivanja u pogledu zarade i stoga može postojati povezani rizik da menadžment napuhuje prodaju sklapanjem ugovora o prodaji pod uvjetima koji onemogućuju priznavanje prihoda ili putem fakturiranja prodaje

prije isporuke. U takvim okolnostima, revizor može, primjerice, oblikovati eksterne konfirmacije ne samo za potvrdu neplaćenih iznosa, već i za potvrdu detalja ugovora o prodaji, uključujući datum, prava povrata i uvjete isporuke. Povrh toga, revizor može smatrati učinkovitim nadopuniti takve eksterne konfirmacije postavljanjem upita nefinancijskom osoblju u subjektu u vezi s promjenama u prodajnim ugovorima i uvjetima isporuke.

Vremenski raspored

- Revizor može zaključiti da obavljanje dokaznog testiranja na ili blizu kraja razdoblja bolje adresira procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Revizor može zaključiti da, s obzirom na procijenjene rizike namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipulacije, revizijski postupci za produljenje zaključaka revizije s privremenog datuma do kraja razdoblja ne bi bili učinkoviti. Nasuprot tome, budući da je namjerno pogrešno prikazivanje — na primjer, pogrešno prikazivanje koje uključuje nepravilno priznavanje prihoda — moglo biti pokrenuto u međurazdoblju, revizor može odlučiti primijeniti dokazne postupke na transakcije koje se događaju ranije u ili tijekom izvještajnog razdoblja.

Opseg

- Revizor može koristiti automatizirane alate i tehnike za opsežnije testiranje digitalnih informacija. Takve automatizirane tehnike mogu se koristiti za testiranje svih stavki u populaciji, odabir specifičnih stavki za testiranje koje su osjetljive na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara ili za odabir stavki za testiranje prilikom obavljanja revizijskog uzorkovanja. Na primjer, revizor može stratificirati populaciju na temelju specifičnih karakteristika kako bi prikupio relevantnije revizijske dokaze koji su osjetljivi na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Postupci eksternog konfirmiranja

A130. Prilikom primjene MRevS-a 330,[60] postupci eksternog konfirmiranja mogu se smatrati korisnima pri traženju revizijskih dokaza koji nisu pristrani u korist potvrđivanja ili opovrgavanja relevantne tvrdnje u financijskim izvještajima, osobito u slučajevima kada su identificirani rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u odnosu na klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje.

A131. MRevS 505[61] zahtijeva od revizora održavanje kontrole nad eksternim konfirmacijama te ocjenjivanje posljedica ako menadžment odbije dopustiti revizoru slanje zahtjeva za konfirmaciju. Ako revizor ne može zadržati kontrolu nad procesom konfirmiranja ili dobije nezadovoljavajući odgovor o tome zašto menadžment odbija dopustiti revizoru slanje zahtjev za konfirmaciju, kako je primjenjivo, tada to može ukazivati na čimbenik rizika prijevare.

A132. Korištenje postupaka eksternog konfirmiranja može biti učinkovitije ili pružiti uvjerljivije revizijske dokaze o uvjetima i odredbama sklopljenog ugovora.

Primjer:

Revizor može zatražiti konfirmaciju ugovornih uvjeta za određenu kategoriju prihodnih transakcija, poput cijena, uvjeta plaćanja i popusta, primjenjivih jamstava te postojanja ili odsutnosti bilo kakvih dodatnih ugovora.

[60] MRevS 330, točka 19.

[61] MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*, točke 7–8.

A133. MRevS 505[62] uključuje čimbenike koji mogu ukazivati na sumnje u pouzdanost odgovora na zahtjev za eksternom konfirmacijom, budući da svi odgovori nose određeni rizik presretanja, izmjene ili prijevare. To može biti slučaj kada odgovor na zahtjev za konfirmaciju:

- se šalje s e-mail adrese koja nije poznata;
- ne uključuje izvorni lanac elektroničke pošte niti bilo kakve druge informacije koje ukazuju da konfirmirajuća strana odgovara na zahtjev revizora za konfirmaciju;
- sadrži neuobičajena ograničenja ili odricanja od odgovornosti.

A134. MRevS 505[63] uključuje smjernice za revizora kada odgovor na zahtjev za konfirmaciju ukazuje na razliku između informacija za koje se tražila konfirmacija, ili koje se nalaze u subjektovim zapisima, i informacija koje daje konfirmirajuća strana.

> **Primjer:**
>
> Odgovor na zahtjev banci za konfirmaciju navodi da bankovni račun, na ime ovisnog subjekta u potpunom vlasništvu koji je inkorporiran u prekomorskom financijskom centru, ne postoji. Provjerom ove iznimke, revizor utvrđuje da je subjekt pogrešno prikazao svoje financijske izvještaje iskazivanjem previsokog stanja novčanih sredstava.

Primjeri ostalih daljnjih postupaka revizije

A135. Primjeri mogućih revizijskih postupaka koji adresiraju procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare prezentirani su u **Dodatku 2**. Dodatak uključuje primjere reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji su posljedica prijevarnog financijskog izvještavanja, uključujući prijevarno financijsko izvještavanje nastalo priznavanjem prihoda, kao i protupravno prisvajanje imovine.

Revizijski postupci koji reagiraju na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara povezanih s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

Knjiženja u dnevnik i druge uskladbe (Vidjeti točke 48–49)

Zašto se obavlja testiranje knjiženja u dnevnik i drugih usklada

A136. Značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare često uključuju manipulaciju procesom financijskog izvještavanja evidentiranjem neprimjerenih ili neovlaštenih knjiženja u glavnu knjigu i druge uskladbe. To se može događati tijekom godine ili na kraju razdoblja, ili tako što menadžment obavlja uskladbe iznosa iskazanih u financijskim izvještajima koji nisu proizašli iz knjiženja, primjerice kroz uskladbe zbog konsolidacije i reklasifikacija.

A137. Testiranje primjerenosti knjiženja u glavnu knjigu i drugih uskladbi (npr. unos izravno u financijska izvješća kao što je uklanjanje uskladbi za transakcije, nerealizirane dobiti i stanja na računima unutar grupe na razini grupe) može pomoći revizoru u identificiranju prijevarnih knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi.

---

62 MRevS 505, točka A11.

63 MRevS 505, točke 14 i A21–A22.

A138. Razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola nad knjiženjima u dnevnik[64] je važno jer automatizirani procesi i kontrole mogu smanjiti rizik nenamjerne pogreške, ali ne mogu prevladati rizik da menadžment može neprimjereno zaobići takve automatizirane procese i kontrole, primjerice promjenom iznosa koji se automatski evidentiraju u glavnoj knjizi ili u sustavu financijskog izvještavanja. Nadalje, gdje se IT koristi za automatski prijenos informacija, može biti malo ili nimalo vidljivih dokaza o takvoj intervenciji u informacijske sustave.

A139. Prilikom planiranja revizije,[65] korištenje iskustva i uvida angažiranog partnera ili drugih ključnih članova angažiranog tima može biti korisno pri oblikovanju revizijskih postupaka radi testiranja primjerenosti knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi (npr. radi adresiranja rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola), uključujući planiranje primjerenih resursa te određivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega u vezi s usmjeravanjem, nadzorom i pregledom rada koji se obavlja.

Pribavljanje revizijskih dokaza o potpunosti populacije knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi (Vidjeti točke 49(b))

A140. Populacija knjiženja u dnevnik može uključivati ručne uskladbe ili druge uskladbe „odozgo“ koje su izravno primijenjene na iznose iskazane u financijskim izvještajima. Nepribavljanje revizijskih dokaza o potpunosti populacije može ograničiti učinkovitost postupaka revizije u reagiranju na rizike menadžmentovog zaobilaženja kontrola koje su povezane s prijevarnim knjiženjem u dnevnik i drugim uskladbama.

Odabir knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi (Vidjeti točke 49(c) i 49(d))

A141. Prije odabira stavki za testiranje, revizor može razmotriti je li integritet populacije knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi održan kroz sve faze obrade informacija na temelju razumijevanja i ocjenjivanja subjektovog informacijskog sustava i kontrolnih aktivnosti od strane revizora (npr. opće IT kontrole koje štite i održavaju integritet financijskih informacija) u skladu sa zahtjevima MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.).[66]

A142. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja te subjektovog sustava internih kontrola može pomoći revizoru u odabiru knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi za testiranje.

Primjeri:

Proces odabira knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi za testiranje može se poboljšati ako revizor iskoristi uvide utemeljene na njegovom razumijevanju o:

- načinu na koji financijski izvještaji (uključujući događaje i transakcije) mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare, osobito u područjima gdje postoje čimbenici rizika prijevare;
- primjeni računovodstvenih načela i metoda koje mogu biti podložne značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog pristranosti menadžmenta.

---

64 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(a)(ii).

65 MRevS 300*, Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točke 5, 9 i 12.

66 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 25–26.

- nedostacima u internim kontrolama koji predstavljaju prilike za one koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili druge unutar subjekta za počinjenje prijevare.

A143. **Dodatak 4** sadrži dodatna razmatranja koja revizor može uzeti u obzir pri odabiru knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi za testiranje.

Vremenski raspored testiranja knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi (Vidjeti točke 49(c) i 49(d))

A144. Prijevarna knjiženja u dnevnik i druge uskladbe često se rade na kraju izvještajnog razdoblja; Posljedično, točka 49(c) zahtijeva od revizora odabir knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi napravljenih u tom vremenu.

Primjer:

- Među knjiženjima u dnevnik i drugim uskladbama koje su najpodložnije menadžmentovom zaobilaženju kontrola su ručna uskladbena knjiženja u dnevnik i druge uskladbe izravno napravljene u financijskim izvještajima koja nastaju nakon zaključenja razdoblja financijskog izvještavanja i koje imaju malo ili nimalo objašnjavajuće potpore.

A145. Točka 49(d) zahtijeva od revizora da utvrdi postoji li također obveza testiranja knjiženja u dnevniku i drugih uskladbi tijekom razdoblja, jer značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare mogu nastati tijekom cijelog tog razdoblja i mogu uključivati opsežne napore da se prikrije način na koji prijevara počinjena.

Primjeri:

- Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koji mogu biti snažno povezani sa shemama prijevara koje se mogu dogoditi tijekom duljeg vremenskog razdoblja (npr. složene strukture transakcija povezanih strana koje mogu prikriti njihovu ekonomsku bit).
- Anomalije ili odstupanja u podacima unosa u dnevnik tijekom cijelog razdoblja koja se mogu otkriti korištenjem automatiziranih alata i tehnika.

Ispitivanje osnovne potpore za knjiženja u dnevnik i druge odabrane uskladbe (Vidjeti točke 49(c) i 49(d))

A146. Prilikom testiranja primjerenosti knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi, revizor može morati pribaviti i pregledati prateću dokumentaciju kako bi utvrdio poslovnu opravdanost za njihovo evidentiranje, uključujući odražava li knjiženje sadržaj transakcije i je li u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Razmatranje korištenja automatiziranih alata i tehnika pri testiranju knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi (Vidjeti točke 49(b) i 49(c))

A147. Revizor može razmotriti korištenje automatiziranih alata i tehnika pri testiranju knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi (npr. određivanje potpunosti populacije ili odabir stavki za testiranje). Takvo razmatranje može biti pod utjecajem subjektovog korištenja tehnologije u obradi knjiženja i drugih uskladbi.

Računovodstvene procjene (Vidjeti točke 50–51)

Zašto se obavlja pregled računovodstvenih procjena zbog menadžmentove pristranosti

A148. Sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva od menadžmenta donošenje niza prosudbi ili pretpostavki koje utječu na računovodstvene procjene te kontinuirani monitoring razumnosti takvih procjena. Prijevarno financijsko izvještavanje često se postiže namjernim pogrešnim prikazivanjem računovodstvenih procjena. Na primjer, to se može postići podcjenjivanjem ili preuveličavanjem rezerviranja ili rezervi tako da budu oblikovane ili za izravnavanje dobiti kroz dva ili više računovodstvena razdoblja, ili za postizanje određene razine zarade kako bi se zavarali korisnici financijskih izvještaja kroz utjecanje na njihovu percepciju o uspješnosti i profitabilnosti subjekta.

A149. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) sadrži smjernice o tome da je pristranost menadžmenta često povezana s određenim stanjima koja mogu dovesti do toga da menadžment nije neutralan pri donošenju prosudbi (tj. pokazatelji potencijalne menadžmentove pristranosti), što može dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja informacija koja bi bila prijevarna ako je namjerna.[67]

Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti

A150. MRevS 540 (izmijenjen)[68] uključuje zahtjev i povezani materijali za primjenu koji adresiraju pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti.

Primjeri:

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta u načinu na koji menadžment izrađuje računovodstvene procjene koji može predstavljati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare uključuju:

- promjene u metodama, značajnim pretpostavkama, izvorima ili odabranim stavkama podataka koji nisu temeljeni na novim okolnostima ili novim informacijama, a koji možda nisu razumni u danim okolnostima niti su u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- uskladbe napravljene na rezultatu jednog ili više modela koje nisu primjerene u okolnostima kada se razmatraju zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A151. Revizor može koristiti automatizirane alate i tehnike za pregled računovodstvenih procjena zbog pristranosti menadžmenta.

Primjeri:

- Analiziranje aktivnosti vezanih za račun s procjenom tijekom godine i usporedba s procjenama za tekuće i prethodno razdoblje.
- Usporedba pretpostavki korištenih za procjenu, korištenje vizualizacije podataka za razumijevanje položaja točkastih procjena unutar raspona prihvatljivih ishoda.
- Korištenje prediktivne analitike za utvrđivanje vjerojatnosti budućih ishoda na temelju povijesnih podataka.

---

[67] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 2 Dodatka 2.

[68] MRevS 540 (izmijenjen), točke 32 i A133–A136.

A152. Ako postoje pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta koja može biti namjerna, revizor može smatrati prikladnim uključiti osobe s forenzičkim vještinama u pregled računovodstvenih procjena zbog pristranosti menadžmenta u skladu s točkama 50–51. Primjena forenzičkih vještina kroz analizu računovodstvenih knjiženja, obavljanje intervjua, pregled internih i vanjskih komunikacija, provjera transakcija povezanih strana ili pregled internih kontrola također mogu pomoći revizoru u procjeni predstavljaju li pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare.

Značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja ili koje se na drugi način čine neuobičajenima (Vidjeti točku 52)

A153. Pokazatelji koji mogu upućivati na to da su značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili koje se na drugi način čine neuobičajenima mogle biti poduzete radi prijevarnog financijskog izvještavanja ili prikrivanja protupravnog prisvajanja imovine uključuju sljedeće:

- oblik takvih transakcija čini se pretjerano složenim (npr. transakcija uključuje više subjekata unutar konsolidirane grupe ili više nepovezanih trećih strana);
- menadžment nije razgovarao o vrsti i računovodstvu takvih transakcija s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom, a dokumentacija je nedostatna;
- menadžment stavlja veći naglasak na potrebu za određenim računovodstvenim tretmanom nego na osnovnu ekonomiku transakcije;
- transakcije koje uključuju nekonsolidirane povezane strane, uključujući posebne namjenske subjekte, nisu pravilno pregledane niti odobrene od strane onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom;
- neuobičajene aktivnosti bez logičnog poslovnog razloga;
- transakcije uključuju prethodno neidentificirane povezane strane ili strane koje nemaju komercijalnu supstancu ili financijsku snagu podržati transakciju bez pomoći subjekta koji je pod revizijom.

Analitički postupci obavljeni pri kraju revizije u oblikovanju općeg zaključka (Vidjeti točku 53)

A154. MRevS 520 objašnjava da su analitički postupci koji se obavljaju pri kraju revizije namijenjeni potvrđivanju zaključaka donesenih tijekom revizije pojedinih komponenti ili elemenata financijskih izvještaja.[69] Međutim, revizor može obaviti analitičke postupke na detaljnijoj razini za određene klase transakcija s višim rizikom, stanja računa i objavljivanja, kako bi utvrdio mogu li određeni trendovi ili odnosi ukazivati na prethodno neidentificirani rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Utvrđivanje koji određeni trendovi i odnosi mogu ukazivati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare zahtijeva profesionalnu prosudbu. Neuobičajeni odnosi koji uključuju prihode na kraju godine i dobit posebno su relevantni.

Primjeri:

- Neuobičajeno veliki iznosi prihoda iskazani u posljednjih nekoliko tjedana izvještajnog razdoblja.
- Neuobičajene transakcije.

[69] MRevS 520, točke A17–A19.

- Prihodi ili rashodi koji nisu dosljedni s trendovima novčanog toka iz poslovanja:
  - neuobičajeno mali iznosi prihoda ili rashoda na početku sljedećeg razdoblja; ili
  - neuobičajeno visoke razine povrata ili odobrenja na početku sljedećeg razdoblja.

A155. Revizor može koristiti automatizirane alate i tehnike za identificiranje neuobičajenih ili nedosljednih obrazaca evidentiranja transakcija kako bi utvrdio postoji li prethodno neidentificirani rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Prijevara ili sumnja na prijevaru (Vidjeti točke 55–58)

A156. Ako revizor identificira prijevaru ili sumnju na prijevaru, politike ili postupci društva mogu uključivati radnje koje angažirani partner može poduzeti, ovisno o činjenicama i okolnostima revizijskog angažmana te o vrsti prijevare.

Primjeri:

- Savjetovanje s drugima u društvu.
- Dobivanje pravnog savjeta od vanjskog odvjetnika kako bi se razumjele opcije angažiranog partnera i profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja bilo kojeg određenog koraka.
- Konzultacije na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili stručnim tijelom (osim ako to nije zabranjeno zakonom ili propisom ili bi prekršilo obvezu povjerljivosti).

A157. U skladu MRevS-om 220 (izmijenjen),[70] angažirani partner dužan je preuzeti odgovornost za upoznavanje angažiranog tima s politikama ili postupcima društva u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima. To uključuje odgovornosti članova angažiranog tima kada postanu svjesni slučaja nepridržavanja zakona i regulative od strane subjekta, što uključuje slučajeve prijevara.

Stjecanje razumijevanja prijevare ili sumnje na prijevaru

A158. Određivanje koja je razina menadžmenta primjerena razina stvar je profesionalne prosudbe i ovisi o čimbenicima poput vjerojatnosti dosluha te vrste i intenziteta sumnje na prijevaru. Obično je primjerena razina menadžmenta barem jednu razinu iznad osoba koje se čine uključenima u prijevaru ili sumnju na prijevaru.

A159. Prilikom stjecanja razumijevanja prijevare ili sumnje na prijevaru, revizor može učiniti jedno ili više od sljedećeg, ovisno o činjenicama i okolnostima revizijskog angažmana te o vrsti prijevare:

- uključiti revizorovog stručnjaka, poput osobe s forenzičkim vještinama;
- pregledati datoteke subjektovog programa za zviždače radi dodatnih informacija;
- postaviti dodatna pitanja:
  - internom pravnom savjetniku ili vanjskom pravnom savjetniku subjekta;
  - pojedincima unutar funkcije interne revizije (ako ta funkcija postoji).

Ocjenjivanje subjektovog procesa za istraživanje i otklanjanje prijevara ili sumnje na prijevaru

[70] MRevS 220 (izmijenjen), točka 17(c).

A160. Vrsta i opseg subjektovog procesa za istraživanje prijevara ili sumnje na prijevaru koju je počinio menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu varirati ovisno o okolnostima i mogu biti pod utjecajem procjene značaja rizika prijevare relevantnih za financijske ciljeve subjekta. Na primjer, program za zviždače (ili drugi program za prijavu prijevara) može odrediti politike ili postupke koje treba primjenjivati u vezi s istraživanjem i rješavanjem problema, uključujući postavljanje pragova za daljnje radnje.

Primjeri:

- Nove optužbe za prijevaru iznio je nezadovoljni bivši zaposlenik. Menadžment je slijedio politike i postupke koji su bile na snazi u subjektu te je predmet uputio odjelima za pravna pitanja i ljudske resurse. Budući da su subjektove politike i postupci bili primijenjeni, a prethodne optužbe sa sličnim činjenicama i okolnostima su istražene i utvrđene kao neutemeljene, menadžment je zaključio da daljnje mjere nisu potrebne.
- Sumnja na prijevaru u koju je uključen viši član menadžmenta prijavljena je onima koji su zaduženi za upravljanje od strane zaposlenika. Kao rezultat toga, oni koji su zaduženi za upravljanje slijedili su politike i postupke koje su na snazi u subjektu, uključujući angažiranje ovlaštenog istražitelja za prijevare radi obavljanja neovisne forenzičke istrage.

A161. Prilikom procjene primjerenosti subjektovog procesa istraživanja i korektivnih mjera koje su implementirane kao reakcija na prijevaru ili sumnju na prijevaru u skladu s točkama 55(b) i 55(c), revizor može razmotriti:

- U vezi s subjektovim procesom za istraživanje prijevare ili sumnje na prijevaru:
  - objektivnost i kompetentnost pojedinaca uključenih u subjektov proces za istraživanje prijevara ili sumnje na prijevaru;
  - vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka za istraživanje prijevare ili sumnje na prijevaru, uključujući identifikaciju temeljnih uzroka, ako je primjenjivo.
- U vezi s mjerama subjekta na ispravljanju prijevare ili sumnje na prijevaru:
  - rješavaju li korektivne mjere temeljne uzroke;
  - bilo da su korektivne mjere proporcionalne ozbiljnosti i raširenosti identificirane prijevare ili sumnje na prijevaru te hitnosti kojom se pitanje mora riješiti, uključujući način na koji je menadžment:
    - reagirao na sva identificirana pogrešna prikazivanja (npr. pravovremenost ispravljanja identificiranih pogrešnih prikazivanja od strane menadžmenta);
    - reagirao na prijevaru (npr. disciplinske ili pravne sankcije izrečene osobama uključenim u prijevaru);
    - adresirao nedostatke u kontrolama u vezi sa sprječavanjem ili otkrivanjem prijevara.

A162. Revizor može koristiti informacije pribavljanje iz svog razumijevanja programa zviždača subjekta u skladu s točkom 32(a)(ii), uključujući subjektov postupak za istraživanje i otklanjanje navoda o prijevarama koje su proizašle iz subjektovog programa za zviždače, kako bi utvrdio je li prijevara ili sumnja na prijevaru očito beznačajna.

Primjer:

- Na temelju razumijevanja sumnje na prijevaru, stečenog kroz razumijevanje subjektovog programa za zviždače, angažirani partner je utvrdio da je sumnja na prijevaru očito beznačajna jer je bila ograničena na protupravno prisvajanje neznačajne imovine od strane zaposlenika.

Utjecaj na sveukupnu strategiju revizije

A163. Stečeno razumijevanje stečeno o prijevari ili sumnji na prijevaru utječe na odluku angažiranog partnera o tome hoće li i kako uskladiti sveukupnu strategiju revizije, uključujući određivanje toga postoji li potreba za dodatnim postupcima procjene rizika ili daljnjim revizijskim postupcima, osobito u situacijama kada angažiranom partneru na pozornost dolaze informacije koje se značajno razlikuju od onih informacija koje su bile dostupne kada je sveukupna strategija revizije prvotno uspostavljena.[71]

A164. Kao što je opisano u MRevS-u 220 (izmijenjen),[72] ispunjavajući zahtjev iz stavka 56, angažirani partner može pribaviti informacije od drugih članova angažiranog tima (npr. revizora komponenti).

A165. Na temelju stečenog razumijevanja o prijevari ili sumnji na prijevaru i utjecaju na sveukupnu strategiju revizije, angažirani partner može odlučiti da je potrebno razgovarati s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje o produljenju rokova za revizijskog izvješćivanje, ako je produženje moguće prema važećem zakonu ili regulativi. Ako produženje nije moguće, MRevS 705 (izmijenjen) uređuje implikacije za mišljenje revizora o financijskim izvještajima.

Primjer:

- Na temelju razumijevanja sumnje na prijevaru, angažirani partner smatrao je da je integritet menadžmenta upitan. S obzirom na važnost i prožimajući karakter pitanja, angažirani partner odlučio je da se neće obavljati nikakav daljnji rad tijekom cijelog revizijskog angažmana dok se pitanje ne razriješi na primjereni način.

Revizor identificira pogrešno prikazivanje zbog prijevare

A166. MRevS 450[73] i MRevS 700 (izmijenjen)[74] uspostavljaju zahtjeve i sadrže smjernice za procjenu pogrešnih prikazivanja i utjecaja na mišljenje revizora u izvješću revizora.

A167. Slijede primjeri kvalitativnih ili kvantitativnih okolnosti koje mogu biti relevantne pri utvrđivanju je li pogrešno prikazivanje zbog prijevare značajno:

---

71 MRevS 300, točke 10 i A18.

72 MRevS 220 (izmijenjen), točka 9.

73 MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza utvrđenih tijekom revizije.*

74 MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima.*

Primjeri:

Kvalitativne okolnosti uključuju pitanje o tome:

- uključuje li pogrešno prikazivanje one koji su zaduženi za upravljanje, menadžment, povezane strane ili treće strane što dovodi u pitanje integritet ili kompetentnost uključenih osoba;
- utječe li pogrešno prikazivanje na sukladnost sa zakonima ili regulativama, što također može utjecati na razmatranje integriteta menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zaposlenika;
- utječe li pogrešno prikazivanje na sukladnost s odredbama ugovora o kreditu ili drugim ugovornim zahtjevima koji mogu navesti revizora da preispita pritiske koji se vrše na menadžment kako bi ispunio određena očekivanja u pogledu zarade.

Kvantitativne okolnosti uključuju pitanje o tome:

- utječe li pogrešno prikazivanje na ključne pokazatelje uspješnosti poput zarade po dionici, neto dobiti i obrtnog kapitala, što može negativno utjecati na izračun naknada po osnovi ugovora za viši menadžment u subjektu;
- utječe li pogrešno prikazivanje na više izvještajnih razdoblja, primjerice kada pogrešno prikazivanje ima neznačajan utjecaj na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, ali će vjerojatno imati značajan utjecaj na financijske izvještaje budućih razdoblja.

A168. Posljedice identificiranih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na pouzdanost informacija koje se namjerava koristiti kao revizijski dokaz ovise o okolnostima. Na primjer, inače beznačajna prijevara može biti značajna ako uključuje viši menadžment. U takvim okolnostima, pouzdanost prethodno prikupljenih informacija koje se namjeravaju koristiti kao revizijski dokaz može biti dovedena u pitanje jer postoje sumnje u potpunost i istinitost danih izjava te u autentičnost računovodstvenih evidencija i dokumentacije.

A169. Budući da prijevara uključuje poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare, percipiranu priliku za to ili neku racionalizaciju djela, slučaj prijevare vjerojatno neće biti izoliran slučaj. Pogrešna prikazivanja, poput brojnih pogrešnih prikazivanja u poslovnoj jedinici ili geografskoj lokaciji, iako kumulativni učinak nije značajan, također mogu ukazivati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A170. Za subjekte javnog sektora, primjer i kvalitativnih i kvantitativnih okolnosti uključuje pitanje o tome utječe li pogrešno prikazivanje na utvrđivanje suficita ili deficita o kojem je izviješteno za razdoblje, ili o tome je li subjekt javnog sektora ispunio ili premašio svoj odobreni proračun, uključujući, gdje je relevantno, jesu li njegovi troškovi unutar zakonskih granica.

Utvrđivanje postoje li nedostaci u kontroli

A171. MRevS 265[75] sadrži zahtjeve i smjernice o komunikaciji revizora o značajnim nedostacima u internim kontrolama koje su identificirane tijekom revizije s onima koji su zaduženi za upravljanje. Primjeri pitanja koja revizor razmatra pri utvrđivanju predstavlja li nedostatak ili kombinacija nedostataka u internoj kontroli značajan nedostatak uključuju:

[75] MRevS 265, točke 8 i A6–A7.

- Podložnost gubitku zbog prijevare povezane s imovinom ili obvezom.
- Važnost kontrola za proces financijskog izvještavanja (npr. kontrole nad sprječavanjem i otkrivanjem prijevara).

A172. Pokazatelji značajnih nedostataka u internim kontrolama uključuju, na primjer:

- dokaze o neučinkovitim aspektima kontrolnog okruženja, poput identifikacije menadžmentovih prijevara, bez obzira jesu li značajne ili ne, koje subjektov sustav internih kontrola nije spriječio;
- nedostatak procesa za istraživanje prijevare ili sumnje na prijevaru ili postupka za istraživanje prijevare ili sumnje na prijevaru koji nije primjeren u danim okolnostima.
- nedostatak ili neučinkovitost mjera za uklanjanje nedostataka koje je menadžment poduzeo kako bi spriječio ili otkrio ponovnu pojavu prijevare ili sumnje na prijevaru.

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s revizijom (Vidjeti točku 59)

A173. Primjeri iznimnih okolnosti koje se mogu pojaviti i koje mogu dovesti u pitanje sposobnost revizora za nastavljanje obavljanja revizije uključuju:

- subjekt ne poduzima primjerene mjere u vezi s prijevarom koje revizor smatra nužnima u danim okolnostima, čak ni kada prijevara nije značajna za financijske izvještaje;
- razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili rezultata obavljenih revizijskih postupaka od strane revizora ukazuje na značajnu i prožimajuću prijevaru; ili
- postoji revizorova značajna zabrinutost u vezi s kompetencijom ili integritetom menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

A174. Zbog raznolikosti okolnosti koje se mogu pojaviti, nije moguće sa sigurnošću opisati kada je povlačenje iz angažmana primjereno. Čimbenici koji utječu na zaključak revizora uključuju implikacije vezane uz uključenost člana menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje (što može utjecati na pouzdanost izjava menadžmenta) te učinke na revizora njegove trajnije povezanosti sa subjektom.

A175. Revizor ima profesionalne i pravne odgovornosti u takvim okolnostima, a te se odgovornosti mogu razlikovati ovisno o jurisdikciji. U nekim zemljama, primjerice, revizor može imati pravo ili obvezu dati izjavu ili izvijestiti osobu ili osobe koje su imenovale revizora ili, u nekim slučajevima, regulatorna tijela. S obzirom na iznimnu vrstu okolnosti i potrebu razmatranja zakonskih zahtjeva, revizor može smatrati primjerenim potražiti pravni savjet prilikom odlučivanja o pitanju povlačenja iz angažmana i o određivanju primjerenog daljnjeg tijeka djelovanja, uključujući mogućnost izvještavanja dioničara, regulatora ili drugih.[76]

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A176. U mnogim slučajevima u javnom sektoru, mogućnost povlačenja iz angažmana možda neće biti dostupna revizoru zbog vrste njegovog pravnog mandata koji se temelji na razmatranjima javnog interesa.

[76] IESBA Kodeks, točke 320.5 A1–R320.8, sadrži zahtjeve i materijale za primjenu u komunikacijama s postojećim ili prethodnim računovođom, odnosno predloženim računovođom.

Revizorsko izvješće (Vidjeti točke 60–62)

Određivanje ključnih revizijskih pitanja u vezi s prijevarom

A177. Korisnici financijskih izvještaja zainteresirani su za pitanja vezana uz prijevaru o kojima je revizor vodio intenzivan dijalog s onima koji su zaduženi za upravljanje. Razmatranja u točki 60 usredotočuju se na vrstu pitanja koja se komuniciraju onima koji su zaduženi za upravljanje, a čija namjera je odraziti pitanja u vezi s prijevarom koja mogu biti posebno zanimljiva namjeravanim korisnicima.

A178. Povrh pitanja koja se odnose na specifična zahtijevana razmatranja iz točke 60, mogu postojati i druga pitanja u vezi s prijevarom komunicirana onima koji su zaduženi za upravljanje, koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora i koja se stoga mogu smatrati ključnim revizijskim pitanjima u skladu s točkom 61.

A179. S prijevarama često su povezana pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora. Na primjer, identifikacija prijevare ili sumnje na prijevaru može zahtijevati značajne promjene u revizorovoj procjeni rizika i ponovno ocjenjivanje planiranih revizijskih postupaka (tj. značajnu promjenu pristupa reviziji).

A180. Utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja uključuje donošenje prosudbe o relativnoj važnosti pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora. Stoga je rijetko da revizor potpunog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenog subjekta ne utvrdi barem jedno ključno pitanje revizije vezano uz prijevaru. Međutim, u određenim ograničenim okolnostima, revizor može utvrditi da nema pitanja u vezi s prijevarom koja su ključna revizijska pitanja u skladu s točkom 61.

A181. Računovodstvene procjene često su najsloženiji dijelovi financijskih izvještaja jer mogu ovisiti o značajnoj menadžmentovoj prosudbi. Značajna pozornost revizora može biti potrebna u skladu s točkom 60(a) kako bi se reagiralo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare povezane s računovodstvenom procjenom koja uključuje značajnu menadžmentovu prosudbu. Značajna menadžmentova prosudba često je uključena kada je računovodstvena procjena podložna visokom stupnju neizvjesnosti i subjektivnosti procjene.

> **Primjer:**
>
> Revizor utvrđuje da je bila potrebna značajna pozornost revizora kako bi se reagiralo na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare povezane s subjektovom procjenom očekivanih kreditnih gubitaka. Menadžment koristi model koji zahtijeva složen skup pretpostavki o budućem razvoju događaja u raznim scenarijima specifičnim za subjekt koje je teško predvidjeti. Na temelju revizorove identifikacije agresivnih očekivanja profitabilnosti investicijskih analitičara u vezi sa subjektom, revizor je identificirao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare uslijed subjektivnosti uključene u procjenu očekivanih kreditnih gubitaka i poticaja kojeg ovakva situacija stvara za namjernu pristranost menadžmenta.

A182. MRevS 265 zahtijeva od revizora da komunicira značajan nedostatak u internim kontrolama koji je relevantan za sprječavanje i otkrivanje prijevara onima koji su zaduženi za upravljanje. Mogu postojati značajni nedostaci iako revizor nije identificirao pogrešna prikazivanja tijekom revizije. Na primjer, nepostojanje programa za zviždače (ili drugog programa za prijavljivanje prijevara) može ukazivati na nedostatke u subjektovom kontrolnom okruženju, ali to možda nije izravno povezano s rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Revizor također može komunicirati ove nedostatke menadžmentu.

A183. Ovaj MRevS zahtijeva da menadžmentovo zaobilaženje kontrola bude rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare (vidjeti točku 40) i pretpostavlja da postoje rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u priznavanju prihoda (vidjeti točku 41). Revizor može odlučiti da ta pitanja budu ključna revizijska pitanja u vezi s prijevarom jer su rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare često pitanja koja i zahtijevaju značajnu pozornost revizora i imaju najveći značaj u reviziji. Međutim, to možda nije slučaj za sva takva pitanja. Revizor može odrediti da određeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare nisu zahtijevali značajnu pozornost revizora te se stoga ti rizici ne bi uzimali u obzir pri revizorovom određivanju ključnih revizijskih pitanja u skladu s točkom 60.

A184. Kako je opisano u MRevS 701,[77] revizorov proces donošenja odluka pri određivanju ključnih revizijskih pitanja temelji se na njegovoj profesionalnoj prosudbi o tome koja su pitanja bila najznačajnija u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Značajnost se može razmatrati u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika, poput relativne veličine, vrste i utjecaja na predmetno pitanje te izraženih interesa namjeravanih korisnika ili primatelja.[78]

A185. Jedno od razmatranja koje može biti relevantno za određivanje relativnog značaja nekog pitanja koje je zahtijevalo značajnu pozornost revizora, i je li takvo pitanje ključno revizijsko pitanje, je važnost pitanja za razumijevanje financijskih izvještaja od strane namjeravanih korisnika.[79] Budući da su korisnici financijskih izvještaja zainteresirani za pitanja vezana uz prijevaru, jedno ili više pitanja u vezi s prijevarom koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora pri obavljanju revizije, utvrđena u skladu s točkom 60, obično bi bila od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja.

A186. MRevS 701[80] uključuje druga razmatranja koja mogu biti relevantna za određivanje toga koja su to pitanja vezana uz prijevare zahtijevala značajnu pozornost revizora i bila su od najvećeg značaja u tekućem razdoblju te su stoga ključna revizijskih pitanja.

Komunikacija ključnih revizijskih pitanja u vezi s prijevarom

A187. Ako se utvrdi da je pitanje vezano uz prijevaru ključno revizijsko pitanje i postoji niz odvojenih, ali povezanih razmatranja koja su bila od najveće važnosti u reviziji, revizor može ta pitanja komunicirati zajedno u revizorskom izvješću. Na primjer, dugoročni ugovori mogu zahtijevati značajnu pozornost revizora u vezi s priznavanjem prihoda, a priznavanje prihoda također se može identificirati kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. U takvim okolnostima, revizor može u revizorsko izvješće uključiti jedno ključno revizijsko pitanje vezano uz priznavanje prihoda s primjerenim podnaslovom koji jasno opisuje pitanje, uključujući navod da se odnosi na prijevaru.

A188. Izravno povezivanje pitanja sa specifičnim okolnostima subjekta može pomoći u smanjenju mogućnosti da takvi opisi s vremenom postanu previše standardizirani i manje korisni. Opisujući zašto je revizor smatrao da je neko pitanje jedno od najvažnijih u reviziji, može istaknuti aspekte specifične za subjekt (npr. okolnosti koje su utjecale na temeljne prosudbe u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja) kako bi opis bio relevantniji za namjeravane korisnike. To može biti posebno važno pri opisivanju ključnog revizijskog pitanja koje se ponavlja kroz više razdoblja. Slično tome, u opisivanju načina na koji je određeno ključno revizijsko pitanje vezano uz prijevaru adresirano tijekom

---

77 MRevS 701, točka 10.

78 MRevS 701, točka A1.

79 MRevS 701, točka A29.

80 MRevS 701, točka A29.

revizije, revizor može istaknuti pitanja izravno vezana uz specifične okolnosti subjekta, izbjegavajući generički ili standardizirani jezik.

A189. MRevS 701[81]uključuje razmatranja i smjernice o izvornim informacijama (informacijama o subjektu koje subjekt inače nije javno objavio) koje mogu biti osobito relevantne u kontekstu komunikacije ključnih revizijskih pitanja u vezi s prijevarom.

A190. MRevS 701[82] opisuje da menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu odlučiti uključiti nove ili poboljšane objave u financijske izvještaje ili negdje drugdje u godišnje izvješće vezano uz ključno revizijsko pitanje u svjetlu činjenice da će se to pitanje komunicirati u revizorskom izvješću. Takva nova ili poboljšana objavljivanja, na primjer, mogu biti uključena kako bi se pružile solidnije informacije o identificiranoj prijevari ili sumnji na prijevaru ili identificiranim nedostatcima u internim kontrolama koji su relevantni za sprječavanje i otkrivanje prijevara.

Okolnosti u kojima se pitanje određeno kao ključno revizijsko pitanje ne komunicira u revizorskom izvješću

A191. MRevS 701, točka 14(b), navodi da će biti iznimno rijetko da se pitanje koje se smatra ključnim revizijskim pitanjem ne komunicira u revizorskom izvješću i uključuje smjernice o okolnostima u kojima takvo pitanje koje se smatra ključnim revizijskim pitanjem ne komunicira u revizorskom izvješću. Na primjer:

- zakon ili regulativa mogu spriječiti javno objavljivanje od strane menadžmenta ili revizora određenog pitanja koje se smatra ključnim revizijskim pitanjem;
- pretpostavlja se da postoji korist za javni interes u pružanju veće transparentnosti o reviziji za namjeravane korisnike. Stoga je odluka da se ne komunicira ključno revizijsko pitanje primjerena samo u slučajevima kada se negativne posljedice za subjekt ili javnost kao rezultat takve komunikacije smatraju toliko značajnima da bi se razumno moglo očekivati da nadmašuju koristi za javni interes od komunikacije tog pitanja.[83]

A192. Također može biti potrebno da revizor razmotri implikacije komunikacije o pitanju koje se smatra ključnim revizijskim pitanjem u svjetlu relevantnih etičkih zahtjeva.[84] Povrh toga, revizor može biti na temelju zakona ili regulative obvezan komunicirati s nadležnim regulatornim, provedbenim ili nadzornim tijelima u vezi s tim pitanjem, bez obzira na to je li pitanje navedeno u revizorskom izvješću.

Pisane izjave (Vidjeti točku 63)

A193. MRevS 580[85] uspostavlja zahtjeve i sadrži smjernice za pribavljanje primjerenih izjava od menadžmenta i, gdje je primjereno, od onih koji su zaduženi za upravljanje tijekom revizije. Iako su pisane izjave važan izvor revizijskih dokaza, one same po sebi nisu dostatni i primjereni revizijski

---

81 MRevS 701, točke A34–A36.

82 MRevS 701, točka A37.

83 MRevS 701, točke A53–A54.

84 Na primjer, osim u određenim specificiranim okolnostima, točka R114.2 IESBA Kodeksa ne dopušta korištenje ili objavljivanje informacija na koje se primjenjuje obveza povjerljivosti. Kao jedna od iznimki, točka R114.3 IESBA Kodeksa dopušta profesionalnom računovođi objavljivanje ili korištenje povjerljive informacije ako postoji zakonska ili profesionalna obveza ili pravo na to. Točka 114.3 A1(b)(iv) IESBA Kodeksa objašnjava da postoji profesionalna dužnost ili pravo na objavljivanje takvih informacija radi sukladnosti s tehničkim i profesionalnim standardima.

85 MRevS 580, *Pisane izjave.*

dokazi o bilo kojem od pitanja na koja se odnose. Osim toga, budući da je menadžment u jedinstvenoj poziciji za počinjenje prijevare, važno je da revizor uzme u obzir sve prikupljene revizijske dokaze, uključujući i one koji su dosljedni ili nedosljedni s drugim revizijskim dokazima, pri donošenju zaključka zahtijevanog u skladu MRevS-om 330.[86]

A194. MRevS 580[87] također uređuje okolnosti kada revizor sumnja u pouzdanost pisanih izjava, uključujući ako su pisane izjave nedosljedne s drugim revizijskim dokazima. Sumnje u pouzdanost informacija dobivenih od menadžmenta mogu ukazivati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točke 64–66)

A195. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa mogu ograničiti komunikaciju revizora o određenim pitanjima s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa može izričito zabraniti komunikaciju ili drugu radnju koja bi mogla naštetiti istrazi nadležnog tijela o stvarnoj ili sumnjivoj nezakonitoj radnji, uključujući upozoravanje subjekta, na primjer, kada je revizor dužan prijaviti prijevaru nadležnom tijelu prema zakonima o sprječavanju pranja novca. U takvim okolnostima, pitanja koja razmatra revizor mogu biti složena i revizor može smatrati primjerenim zatražiti pravni savjet.

Komunikacija s menadžmentom (Vidjeti točku 64)

A196. Ako revizor identificira prijevaru ili sumnju na prijevaru, važno je da se slučaj što prije iznese na pozornost primjerenoj razini menadžmenta, čak i ako se slučaj može smatrati očito beznačajnim (npr. manje protupravno prisvajanje imovine od strane zaposlenika na nižoj razini unutar subjektove organizacije).

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 65)

A197. Komunikacija revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje može se obavljati usmeno ili pismeno. MRevS 260 (izmijenjen) identificira čimbenike koje revizor uzima u obzir pri odlučivanju hoće li komunicirati usmeno ili pismeno.[88] Zbog prirode i osjetljivosti prijevara koje uključuju viši menadžment ili prijevara koje rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima, revizor takva pitanja komunicira pravovremeno i može smatrati nužnim o njima izvijestiti i u pisanom obliku.

A198. U nekim slučajevima, revizor može smatrati primjerenim komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o prijevari ili sumnji na prijevaru u koju su uključeni drugi, a za koju je revizor utvrdio da je očito beznačajna. Slično tome, oni koji su zaduženi za upravljanje možda žele biti informirani o takvim okolnostima. Proces komunikacije se olakšava ako se revizor i oni koji su zaduženi za upravljanje u ranoj fazi revizije dogovore o vrsti i opsegu revizorove komunikacije u tom pogledu.

A199. U iznimnim okolnostima kada revizor sumnja u integritet ili poštenje menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može smatrati primjerenim zatražiti pravni savjet kao pomoć u određivanju primjerenog tijeka djelovanja.

---

[86] MRevS 330, točka 26.

[87] MRevS 580, točke 16–18.

[88] MRevS 260 (izmijenjen), točka A38.

Ostala pitanja u vezi s prijevarom (Vidjeti točku 66)

A200. Ostala pitanja u vezi s prijevarom koja se moraju raspraviti s osobama zaduženima za upravljanje subjektom mogu uključivati, na primjer:

- zabrinutost oko vrste, opsega i učestalosti menadžmentovih procjena o kontrolama koje postoje za sprječavanje ili otkrivanje prijevara te o riziku da se financijski izvještaji mogu pogrešno prikazati;
- neuspjeh menadžmenta da adekvatno riješi identificirane značajne nedostatke u internim kontrolama ili da primjereno reagira na identificiranu prijevaru;
- revizorovo ocjenjivanje subjektovog kontrolnog okruženja, uključujući pitanja o kompetenciji i integritetu menadžmenta;
- radnje menadžmenta koje mogu ukazivati na prijevarno financijsko izvještavanje, poput odabira i primjene računovodstvenih politika od strane menadžmenta, što može ukazivati na napore menadžmenta da upravlja zaradama kako bi zavarao korisnike financijskih izvještaja utječući na njihovu percepciju o uspješnosti i profitabilnosti subjekta;
- zabrinutost oko adekvatnosti i potpunosti odobravanja transakcija koje se čine izvan uobičajenog poslovanja.

Izvještavanja primjerenog tijela vlasti izvan subjekta (Vidjeti točku 67)

A201. Izvještavanje može biti upućeno nadležnim regulatornim, provedbenim, nadzornim ili drugim nadležnim tijelima izvan subjekta.

A202. MRevS 250 (izmijenjen)[89] sadrži daljnje smjernice u vezi s revizorovom procjenom o tome je li zahtijevano ili primjereno prijaviti identificiranu ili sumnjivu nesukladnost sa zakonima ili regulativama nadležnom tijelu izvan subjekta u danim okolnostima, uključujući razmatranje revizorove dužnosti čuvanja povjerljivosti.[90]

A203. Čimbenici koje revizor može uzeti u obzir pri određivanju je li primjereno prijaviti slučaj nadležnom tijelu izvan subjekta, ako to nije zabranjeno zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima, uključuju:

- sva stajališta izražena od strane regulatornih, provedbenih, nadzornih ili drugih nadležnih tijela izvan subjekta;
- bi li izvještavanje o tom pitanju bilo u javnom interesu.

A204. Prijavljivanje pitanja povezanih s prijevarom nadležnom tijelu izvan subjekta može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U takvim okolnostima, revizor može razmotriti poduzimanje internog savjetovanja (npr. unutar društva ili mreže društva) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi se time prekršila obveza čuvanja povjerljivosti). Revizor također može razmotriti pribavljanje pravnog savjeta kako bi razumio opcije revizora te profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja određenog smjera djelovanja.

---

89 MRevS 250 (izmijenjen), točke A28–A34.

90 Na primjer, točka R114.3 IESBA Kodeksa dopušta profesionalnom računovođi objavljivanje ili korištenje povjerljive informacije ako postoji zakonsko ili profesionalno pravo na to. Točka 114.3 A1(b)(iv) IESBA Kodeksa objašnjava da postoji profesionalna dužnost ili pravo na objavljivanje takvih informacija radi sukladnosti s tehničkim i profesionalnim standardima.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A205. U javnom sektoru, zahtjevi za prijavljivanjem prijevara, bez obzira na to jesu li otkrivene u revizijskom procesu ili ne, mogu biti podložni posebnim odredbama revizijskog mandata ili povezanog zakona, regulative ili drugih propisa.

Dokumentacija (Vidjeti točku 68)

A206. MRevS 230[91] uređuje okolnosti kada revizor identificira informacije koje nisu dosljedne s konačnim zaključkom revizora o važnom pitanju i zahtijeva od revizora dokumentiranje načina na koji je revizor razriješio tu nedosljednost.

[91] MRevS 230, točke 11 i A15.

Dodatak 1

(Vidjeti točke A26 i A43)

Primjeri čimbenika rizika prijevare

Čimbenici rizika prijevare koji su identificirani u ovom Dodatku primjeri su takvih čimbenika s kojima se revizori mogu suočiti u širokom rasponu situacija. Zasebno su predstavljeni primjeri koji se odnose na dvije vrste prijevara relevantne za revizorovo razmatranje — to jest, prijevarno financijsko izvještavanje i protupravno prisvajanje imovine. Za svaku od ovih vrsta prijevara, čimbenici rizika dodatno se klasificiraju na temelju tri uvjeta koja se općenito javljaju kada nastanu značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare: (a) poticaji/pritisci, (b) prilike i (c) stavovi/racionalizacije. Iako čimbenici rizika pokrivaju širok raspon situacija, oni su samo primjeri i, shodno tome, revizor može identificirati dodatne ili različite čimbenike rizika. Nisu svi ovi primjeri relevantni u svim okolnostima, a neki mogu imati veći ili manji značaj u subjektima različite veličine ili s različitim karakteristikama vlasništva ili okolnostima. Također, namjera redoslijeda primjera navedenih čimbenika rizika nije da odražava njihovu relativnu važnost ili učestalost pojavljivanja.

Čimbenici rizika povezani s pogrešnim prikazivanjima koja proizlaze iz prijevarnog financijskog izvještavanja

Slijede primjeri čimbenika rizika koji se odnose na pogrešna prikazivanja nastala zbog prijevarnog financijskog izvještavanja.

Poticaji/pritisci

Financijska stabilnost ili profitabilnost ugrožena je ekonomskim, granskim, geopolitičkim uvjetima ili uvjetima poslovanja subjekta, kao što su (ili kako je indicirano):

- visok stupanj konkurencije ili zasićenosti tržišta, praćen padajućim maržama;
- visoka ranjivost na brze promjene, poput promjena u tehnologiji, zastarijevanja proizvoda ili kamatnih stopa;
- povećana volatilnost na financijskim tržištima i tržištima roba zbog fluktuacija kamatnih stopa i inflacijskih trendova;
- značajan pad potražnje kupaca i sve veći poslovni neuspjeh u gospodarskoj grani ili ukupnom gospodarstvu;
- poslovni gubici dovode do prijetećeg stečaja, ovrhe ili neprijateljskog preuzimanja koji neposredno predstoje.
- ponavljajući negativni novčani tokovi iz poslovanja ili nesposobnost generiranja novčanih tokova uz istovremeno izvještavanje o zaradama i rastu zarada;
- brz rast ili neuobičajena profitabilnost, osobito u usporedbi s drugim subjektima u istoj gospodarskoj grani;
- novi računovodstveni, zakonski ili regulatorni zahtjevi;
- pandemije ili ratovi koji izazivaju velike poremećaje u poslovanju subjekta, financijske poteškoće i ozbiljna smanjenja novčanih tokova;
- ekonomske sankcije koje nameću vlade i međunarodne organizacije protiv jurisdikcije, uključujući njezine subjekte i proizvode.

Postoji prevelik pritisak na menadžment da ispuni zahtjeve ili očekivanja trećih strana zbog sljedećeg:

- očekivanja o profitabilnosti ili o razini trendova koja imaju investicijski analitičari, institucionalni investitori, značajni vjerovnici ili druge vanjske strane (osobito očekivanja koja su agresivna ili nerealna), uključujući očekivanja koja stvara menadžment, primjerice u pretjerano optimističnim priopćenjima za medije ili porukama u godišnjim izvještajima;
- nužnost pribavljanja dodatnog financiranja dugom ili kapitalom, ili kvalificiranja za državnu pomoć ili poticaje, kako bi se izbjegao stečaj ili ovrha, ili ostao konkurentan—uključujući financiranje velikih istraživanja i razvoja ili kapitalnih ulaganja;
- marginalna sposobnost ispunjavanja zahtjeva za uvrštavanje na burzu, otplatu duga ili drugih zahtjeva iz ugovora o kreditu;
- percipirani ili stvarni negativni učinci izvještavanja o lošim financijskim rezultatima na značajne tekuće transakcije, poput inicijalnih javnih ponuda, spajanja i preuzimanja, poslovnih spajanja ili dodjele ugovora;
- menadžment ulazi u značajne transakcije koje pretjerano naglašavaju postizanje ključnih pokazatelja uspješnosti za dionike (npr. ispunjavanje prognoza zarade po dionici ili održavanje cijene dionice);
- negativna medijska pozornost usmjerena na subjekt ili ključne članove menadžmenta.

Dostupne informacije ukazuju da je osobna financijska situacija menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ugrožena financijskim rezultatima subjekta koji proizlaze iz sljedećeg:

- značajni financijski interesi u subjektu;
- značajan dio njihovih primanja (npr. bonusi, opcije na dionice i dogovori o dobiti) ovisi o postizanju ambicioznih ciljeva koji su vezani za cijenu dionice, poslovne rezultate, financijsku poziciju, novčani tok ili druge ključne pokazatelje uspješnosti;[92]
- osobna jamstva za dugove subjekta.

Postoji prevelik pritisak na menadžment ili poslovno osoblje da ispune financijske ciljeve koje su postavili oni koji su zaduženi za upravljanje, uključujući poticaje na osnovi ciljane prodaje ili profitabilnosti.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

- Subjekti javnog sektora podložni zakonskim ograničenjima svoje potrošnje mogu imati za posljedicu pogrešno izvještavanje o nastalim izdacima.

Prilike

Vrsta gospodarske grane ili poslovanja subjekta pruža prilike za prijevarno financijsko izvještavanje koje može proizaći iz sljedećeg:

- značajne transakcije povezanih strana koje nisu sudionici u redovnom poslovanju ili s povezanim subjektima koje nisu revidirane ili su revidirane od strane drugog društva;

[92] Planovi poticaja za menadžment mogu biti uvjetovani postizanjem ciljeva koji se odnose samo na određene račune ili odabrane aktivnosti subjekta, iako povezani računi ili aktivnosti možda nisu značajni za subjekt u cjelini.

- imovina, obveze, prihodi ili rashodi temeljeni na značajnim procjenama koje uključuju subjektivne prosudbe ili neizvjesnosti koje je teško potvrditi;
- značajne, neuobičajene ili vrlo složene transakcije, osobito one blizu kraja izvještajnog razdoblja koje postavljaju teška pitanja vezana uz prevagu "biti nad formom";
- značajne poslovne aktivnosti koje su smještene ili se obavljaju preko međunarodnih granica u jurisdikcijama gdje postoje različita poslovna okruženja i kulture;
- korištenje poslovnih posrednika za koje ne postoji jasno poslovno opravdanje;
- izmjena, opoziv ili izmjena ugovora vezanih uz prihode korištenjem dodatnih ugovora koji se obično sklapaju izvan priznatih poslovnih procesa i kanala izvještavanja;
- značajni bankovni računi ili podružnice ili poslovanje ogranaka u poreznim oazama, za koje ne postoji jasno poslovno opravdanje;
- netradicionalni ulazak subjekta na tržišta kapitala, primjerice, kroz akviziciju ili spajanje s posebnim subjektima za stjecanje;
- agresivne promocije dionica od strane subjekta putem priopćenja za medije, investicijskih biltena, izvještavanja na web stranici, online oglasa, e-pošte ili direktne pošte.

Monitoring menadžmenta nije učinkovit zbog sljedećeg:

- dominacija menadžmenta od strane jedne osobe ili male grupe (u subjektu kojim ne upravljaju vlasnici) bez kompenzacijskih kontrola;
- nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje nad procesom financijskog izvještavanja i internim kontrolama nije učinkovit;
- oslabljeno kontrolno okruženje potaknuto promjenom fokusa menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi se reagiralo na hitnije potrebe poslovanja poput financijskih i poslovno operativnih pitanja.

Postoji složena ili nestabilna organizacijska struktura, što se vidi iz sljedećeg:

- teškoće u utvrđivanju organizacije ili pojedinaca koji imaju kontrolni udio u subjektu;
- previše složena organizacijska struktura koja uključuje neuobičajene pravne subjekte ili linije ovlasti menadžmenta;
- previše složeno IT okruženje u odnosu na vrstu poslovanja subjekta, naslijeđeni IT sustavi iz akvizicija koji nikada nisu integrirani u sustav financijskog izvještavanja subjekta ili neučinkovite IT opće kontrole;
- visoka fluktuacija višeg menadžmenta, pravnih savjetnika ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

Nedostaci u internim kontrolama kao posljedica sljedećeg:

- neprikladan proces za monitoring subjektovog sustava internih kontrola, uključujući automatizirane kontrole i kontrole nad financijskim izvještavanjem za međurazdoblja (ako je potrebno vanjsko izvještavanje);
- neprikladan program upravljanja rizikom prijevara, uključujući nepostojanje programa za zviždače;
- neprikladne kontrole zbog promjena u trenutnom okruženju, primjerice, povećani rizici sigurnosti podataka korištenjem nezaštićenih mreža, što čini podatke i informacije subjekta ranjivijima u odnosu na kibernetički kriminal;

- visoke stope fluktuacije zaposlenika ili zapošljavanje osoblja u računovodstvu, IT-u ili funkciji interne revizije koje nije učinkovito;
- računovodstveni i informacijski sustavi koji nisu učinkoviti, uključujući situacije sa značajnim nedostacima u internim kontrolama.

Stavovi/racionalizacije

- Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje nisu stvorili kulturu poštenja i etičkog ponašanja. Na primjer, komunikacija, implementacija, podrška ili provođenje subjektovih vrijednosti ili etičkih standarda od strane menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje nisu učinkoviti, kao niti komunikacija o neprimjerenim vrijednostima ili etičkim standardima.
- Pretjerano sudjelovanje nefinancijskog menadžmenta ili zaokupljenost odabirom računovodstvenih politika ili određivanjem značajnih procjena.
- Poznata povijest kršenja zakona o vrijednosnim papirima ili drugih zakona i regulative, ili terećenja protiv subjekta, njegovog višeg menadžmenta ili osoba zaduženih za upravljanje koja navode prijevaru ili povrede zakona i regulativa, uključujući propise koji se odnose na korupciju, mito i pranje novca.
- Pretjerani interes menadžmenta za održavanje ili povećanje cijene dionica ili trenda zarade subjekta.
- Praksa menadžmenta da preuzima obvezu prema analitičarima, vjerovnicima i drugim trećim stranama koja se odnosi na postizanje agresivnih ili nerealnih prognoza.
- Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje pokazuju neuobičajeno visoku toleranciju na rizik ili pokazuju neuobičajeno visok standard životnog stila, obrazac značajnih osobnih financijskih problema ili se često upuštaju u aktivnosti visokog rizika.
- Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje daju značajno netočne ili obmanjujuće izjave u ostalim informacijama uključenim u godišnje izvješće subjekta (npr. ključne aspekte poslovanja, proizvoda ili tehnologije subjekta).
- Menadžment ne uklanja pravovremeno poznate značajne nedostatke u internim kontrolama.
- Interes menadžmenta za korištenje neprimjerenih sredstava za minimiziranje iskazanih zarada iz porezno motiviranih razloga.
- Primjena agresivnih pretpostavki za procjenu vrijednosti u spajanjima i akvizicijama radi podrške visokim kupovnim cijenama ili precjenjivanju stečene nematerijalne imovine.
- Racionaliziranje korištenja nerazumnih pretpostavki koje utječu na vremenski raspored i iznos priznavanja prihoda, primjerice, u pokušaju da se ublaže negativni učinci teških gospodarskih padova.
- Racionaliziranje korištenja nerazumnih pretpostavki u projekcijama za procjenu umanjenja goodwilla i nematerijalne imovine, na primjer, kako bi se izbjeglo priznavanje značajnih gubitaka zbog umanjenja vrijednosti.
- Nizak moral među višim menadžmentom.
- Vlasnik-menadžer ne razlikuje osobne i poslovne transakcije.
- Spor između dioničara subjektu s malim brojem dioničara.
- Ponavljajući pokušaji menadžmenta da opravda marginalno ili neprimjereno računovodstvo na temelju značajnosti.

- Odnos između menadžmenta i sadašnjeg ili prethodnog revizora je napet, što je vidljivo od sljedećeg:
    - česti sporovi sa sadašnjim ili prethodnim revizorom oko pitanja vezanih za računovodstvo, reviziju ili izvještavanje;
    - nerazumni zahtjevi prema revizoru, poput nerealnih vremenskih ograničenja u vezi s dovršetkom revizije ili izdavanjem revizorskog izvješća;
    - ograničenja za revizora koja neprimjereno ograničavaju pristup osobama ili informacijama, ili sposobnost učinkovite komunikacije s onima koji su zaduženi za upravljanje;
    - dominantno ponašanje menadžmenta u odnosu s revizorom, osobito u pokušajima utjecaja na opseg revizorovog rada ili na odabir ili nastavljanje rada osoblja dodijeljenog ili konzultiranog tijekom revizije.

Čimbenici rizika povezani s pogrešnim prikazivanjima nastalim zbog protupravnog prisvajanja imovine

Čimbenici rizika koji se odnose na pogrešna prikazivanja nastala protupravnim prisvajanjem imovine također se klasificiraju sukladno trima uvjetima koji se općenito javljaju kada prijevara postoji: poticaji/pritisci, prilike i stavovi/racionalizacija. Neki od čimbenika rizika povezanih s pogrešnim prikazivanjima koja proizlaze iz prijevarnog financijskog izvještavanja također mogu biti prisutni kada dođe do pogrešnih prikazivanja nastalih zbog protupravnog prisvajanja imovine. Na primjer, neučinkoviti monitoring menadžmenta i drugi nedostaci u internim kontrolama mogu biti prisutni kada postoje pogrešni prikazi zbog prijevarnog financijskog izvještavanja ili protupravnog prisvajanja imovine. Slijede primjeri čimbenika rizika povezanih s pogrešnim prikazivanjima koje proizlaze iz protupravnog prisvajanja imovine.

Poticaji/pritisci

Osobne financijske obveze mogu stvoriti pritisak na menadžment ili zaposlenike koji imaju pristup gotovini ili drugoj imovini podložnoj krađi da protupravno prisvajaju tu imovinu.

Negativni odnosi između subjekta i zaposlenika koji imaju pristup gotovini ili drugoj imovini podložnoj krađi mogu motivirati te zaposlenike da protupravno prisvoje tu imovinu. Na primjer, negativni odnosi mogu biti stvoreni sljedećim okolnostima:

- poznata ili očekivana buduća otpuštanja zaposlenika;
- nedavne ili očekivane promjene u planovima plaća ili beneficija zaposlenika;
- promaknuća, naknade ili druge nagrade koje nisu u skladu s očekivanjima.

Prilike

Određene karakteristike ili okolnosti mogu povećati podložnost imovine protupravnom prisvajanju. Na primjer, mogućnosti za protupravno prisvajanje imovine rastu kada postoji sljedeće:

- velike količine gotovine u blagajni ili postupku prijenosa;
- artikli na zalihi koji su male veličine, visoke vrijednosti ili za koje postoji visoka potražnja;
- lako konvertibilna imovina, poput prenosivih obveznica, dijamanata ili računalnih čipova;
- dugotrajna imovina koja je male veličine, utrživa ili bez vidljive identifikacije vlasništva.

Neprikladne kontrole nad imovinom mogu povećati podložnost te imovine protupravnom prisvajanju. Na primjer, može doći do protupravnog prisvajanja imovine jer postoji sljedeće:

- neadekvatna podjela dužnosti ili neadekvatne neovisne provjere;
- neadekvatan nadzor nad troškovima višeg menadžmenta, poput putovanja i drugih nadoknada;
- neadekvatan menadžmentov nadzor nad zaposlenicima odgovornima za imovinu, na primjer, neadekvatan nadzor ili monitoring udaljenih lokacija;
- neadekvatna provjera kandidata za posao zaposlenika s pristupom imovini;
- neadekvatno vođenje evidencije u vezi s imovinom;
- neadekvatan sustav autorizacije i odobravanja transakcija (npr. u kupnji);
- neadekvatne mjere fizičke zaštite gotovine, investicija, zaliha ili fiksne imovine;
- nepostojanje potpunog i pravovremenog usklađivanja imovine;
- nepostojanje pravovremene i primjerene dokumentacije transakcija, na primjer, odobrenja za povrate robe;
- nepostojanje obveznih godišnjih odmora za zaposlenike koji obavljaju ključne kontrolne funkcije;
- neadekvatno menadžersko razumijevanje IT-a, što omogućuje IT zaposlenicima počinjenje protupravnog prisvajanja;
- neadekvatne kontrole pristupa automatiziranim zapisima, uključujući kontrole nad i pregled dnevničkih zapisa događaja računalnih sustava;
- neadekvatne kontrole u upravljanju dobavljačima, uključujući promjene u opskrbnom lancu, koje mogu izložiti subjekt fiktivnim dobavljačima ili neprovjerenim dobavljačima koji isplaćuju mito ili su uključeni u druge prijevarne ili nezakonite aktivnosti;
- nepostojanje nadzora od strane onih koji su zaduženi za upravljanje načinom na koji je menadžment koristio financijsku pomoć primljenu od vlada i lokalnih vlasti (npr. spašavanja tijekom pandemija, ratova ili nadolazećeg granskog kolapsa).

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

- povjerenički fondovi pod upravom – javni sektor često upravlja imovinom u ime drugih, uključujući ranjive pojedince, koji su podložniji zloporabi;
- vrsta određenih prihodnih transakcija (npr. porezi i potpore) može pružiti veću priliku za manipulaciju vremenskim rasporedom ili iznosom prihoda koji se priznaje u tekućem razdoblju.

Stavovi/racionalizacije

- Zanemarivanje potrebe za monitoringom ili smanjenjem rizika povezanih s protupravnim prisvajanjem imovine.
- Zanemarivanje kontrola nad protupravnim prisvajanjem imovine zaobilaženjem postojećih kontrola ili nepoduzimanjem primjerenih mjera radi uklanjanja poznatih nedostataka u internim kontrolama.
- Ponašanje koje ukazuje na nezadovoljstvo ili nezadovoljstvo subjektom ili subjektovim postupanjem prema zaposleniku.
- Promjene u ponašanju ili stilu života koje mogu ukazivati na protupravno prisvajanje imovine.
- Tolerancija na sitne krađe.

- Racionaliziranje protupravnog prisvajanja počinjenog tijekom teških gospodarskih padova s namjerom da se subjektu imovina vrati kada se okolnosti vrate u normalu.

Dodatak 2

(Vidjeti točke A59, A127 i A135)

Primjeri mogućih revizijskih postupaka za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom

U nastavku se nalaze primjeri mogućih revizijskih postupaka za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare koja proizlazi iz prijevarnog financijskog izvještavanja i protupravnog prisvajanja imovine. Iako ti postupci pokrivaju širok raspon situacija, oni su samo primjeri i, shodno tome, možda nisu najprikladniji niti najnužniji u svakoj situaciji. Također, redoslijed navedenih postupaka nema namjeru odražavati njihovu relativnu važnost.

Razmatranje na razini tvrdnje

Specifične reakcije na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare razlikuju se ovisno o vrstama ili kombinacijama identificiranih čimbenika rizika ili stanja prijevare, kao i o klasama transakcija, stanju na računima, objavljivanjima i tvrdnjama na koje mogu utjecati.

Slijedeće su konkretni primjeri reakcija:

- posjete lokacijama ili obavljanje određenih testova iznenadno ili nenajavljeno. Na primjer, promatranje zaliha na lokacijama gdje prisutnost revizora nije prethodno najavljena ili brojanje gotovine na određeni datum na iznenadnoj osnovi;
- zahtjev da se zalihe broje na kraju izvještajnog razdoblja ili na datum bliži kraju razdoblja kako bi se smanjio rizik manipulacije saldima u razdoblju između datuma završetka brojanja i kraja izvještajnog razdoblja;
- promjena pristupa reviziji u tekućoj godini. Na primjer, usmeno kontaktiranje glavnih kupaca i dobavljača uz slanje pisanih potvrda, slanje zahtjeva za potvrdu određenoj strani unutar organizacije ili traženje više ili drugačijih informacija;
- obavljanje detaljnog pregleda subjektovih knjiženja usklađivanja za kraj kvartala ili kraj godine te istraživanje onih koji se čine neuobičajenima po vrsti ili iznosu;
- za značajne i neuobičajene transakcije, osobito one koje se događaju na kraju ili blizu kraja godine, istraživanje mogućnosti da povezane strane i izvori financijskih sredstava podržavaju te transakcije;
- obavljanje dokaznih analitičkih postupaka korištenjem raščlanjenih podataka. Na primjer, usporedba prodaje i troškova prodaje prema lokaciji, vrsti poslovne aktivnosti ili mjesecu s očekivanjima koje je razvio revizor;
- obavljanje intervjua s osobljem uključenim u područja gdje je identificiran rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, kako bi se pribavila njihova saznanja o riziku i o tome adresiraju li kontrole rizik i način na koji to čine;
- obavljanje intervjua s osobljem izvan funkcije financijskog izvještavanja, na primjer s prodajnim i marketinškim osobljem;
- kada drugi neovisni revizori revidiraju financijske izvještaje jednog ili više ovisnih društava, odjela ili ogranaka, raspravljanje s njima o opsegu posla potrebnom za rješavanje procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara koje proizlaze iz transakcija i aktivnosti između tih komponenti;

- ako rad stručnjaka postane posebno značajan u vezi sa stavkom financijskog izvještaja za koju je procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare visok, obavljanje dodatnih postupaka u vezi s nekom ili svim stručnjakovim pretpostavkama, metodama ili nalazima kako bi se utvrdilo da ti nalazi nisu nerazumni ili angažiranje drugog stručnjaka u tu svrhu;
- obavljanje revizijskih postupaka za analizu odabranih početnih stanja na računima bilance u prethodno revidiranim financijskim izvještajima kako bi se procijenio način na koji su određena pitanja vezana uz računovodstvene procjene i prosudbe, primjerice, iznos uskladbe za povrat prodanih proizvoda, riješena s uzimajući u obzir naknadno raspoložive informacije;
- obavljanje postupaka vezanih za račun ili druge uskladbe koje je pripremio subjekt, uključujući razmatranje usklađivanja obavljenih u međurazdobljima;
- korištenje automatiziranih alata i tehnika, poput rudarenja podataka, za testiranje anomalija u populaciji. Na primjer, korištenje automatiziranih alata i tehnika za identificiranje brojeva koji su često korišteni jer može postojati nesvjesna pristranost menadžmenta ili zaposlenika da za unos prijevarnih knjiženja u dnevnik i druge uskladbe opetovano koriste isti broj;
- testiranje integriteta računalno proizvedenih zapisa i transakcija;
- traženje dodatnih revizijskih dokaza od izvora izvan subjekta koji se revidira.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

- Testiranje jesu li potpore ili zajmovi dodijeljeni trećim stranama ispunjavali relevantne kriterije podobnosti i jesu li pravilno odobreni i evidentirani od strane javnog sektora.
- Testiranje jesu li otpisi i druge uskladbe potraživanja po osnovi poreza i drugih propisanih davanja ili stanja zajmova primjereno odobreni.

Specifične reakcije — pogrešna prikazivanja uzrokovana prijevarnim financijskim izvještavanjem

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih izvještavanja zbog prijevarnog financijskog izvještavanja su sljedeći:

Priznavanje prihoda

- Obavljanje dokaznih analitičkih postupaka u vezi s prihodima korištenjem raščlanjenih podataka, na primjer, usporedba prihoda iskazanih po mjesecima i po proizvodnim linijama ili poslovnim segmentima tijekom tekućeg izvještajnog razdoblja s usporedivim prethodnim razdobljima. Automatizirani alati i tehnike mogu biti korisni za identificiranje neuobičajenih ili neočekivanih odnosa prihoda ili transakcija.
- Konfirmiranje s klijentima određenih relevantnih ugovornih uvjeta i odsutnost dodatnih ugovora, jer primjereno računovodstvo često ovisi o takvim uvjetima ili ugovorima, a osnova za rabate ili razdoblje na koje se odnose često je slabo dokumentirana. Na primjer, kriteriji prihvaćanja, uvjeti isporuke i plaćanja, odsutnost budućih ili trajnih obveza dobavljača, pravo na povrat proizvoda, zajamčeni iznosi preprodaje te odredbe o otkazivanju ili povratu novca često su relevantni u takvim okolnostima.
- Postavljanje upita prodajnom i marketinškom osoblju subjekta ili internom pravnom savjetniku u vezi s prodajom ili otpremama pred kraj razdoblja i njihovim saznanjima o svim neuobičajenim uvjetima ili odredbama povezanim s tim transakcijama.

- Fizička prisutnost na jednoj ili više lokacija na kraju razdoblja radi promatranja otpreme robe ili pripreme za otpremu (ili povrata koji čekaju obradu) te obavljanja drugih prikladnih postupaka prodaje i razgraničenja zaliha.
- Za situacije u kojima se prihodne transakcije elektronički pokreću, obrađuju i evidentiraju, testiranje kontrola kako bi se utvrdilo pružaju li one razumno uvjerenje da su evidentirane prihodne transakcije izvršene i pravilno evidentirane.
- Pregledavanje dosjea korespondencije s kupcima u subjektu u potrazi za neuobičajenim uvjetima ili odredbama koje izazivaju pitanja o primjerenosti priznatih prihoda.
- Analiza razloga navedenih za povrate proizvoda koji su primljeni ubrzo nakon završetka financijske godine (npr. proizvod nije naručen, subjekt je poslao više jedinica nego što je naručeno).
- Određivanje jesu li prihodne transakcije evidentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama subjekta. Na primjer, roba koja se šalje ne evidentira se kao prodaja osim ako ne dođe do prijenosa pravnog vlasništva u skladu s uvjetima otpreme, osobito u slučajevima kada subjekt koristi špeditera ili skladište kod treće strane ili centar za ispunjavanje narudžbi.

Količine zaliha

- Pregled subjektove evidencije zaliha radi identifikacije lokacija ili stavki koje zahtijevaju posebnu pozornost tijekom ili nakon fizičkog popisa zaliha.
- Promatranje brojanja zaliha na određenim lokacijama nenajavljeno ili obavljanje brojanja na svim lokacijama na isti datum.
- Obavljanje brojanja zaliha na ili blizu kraja izvještajnog razdoblja kako bi se smanjio rizik neprimjerene manipulacije tijekom razdoblja između brojanja i kraja izvještajnog razdoblja.
- Izvođenje dodatnih postupaka tijekom promatranja brojanja, primjerice, rigoroznije ispitivanje sadržaja pakiranih predmeta, načina na koji se roba slaže (npr. šuplji kvadrati) ili označava, te kvalitete (tj. čistoća, stupanj ili koncentracija) tekućih tvari poput parfema ili specijalnih kemikalija. Korištenje rada stručnjaka može biti korisno u tom pogledu.
- Usporedba količina za tekuće razdoblje s prethodnim razdobljima prema klasi ili kategoriji zaliha, lokaciji ili drugim kriterijima, ili usporedba količina prebrojanih s trajnim evidencijama.
- Korištenje automatiziranih alata i tehnika za daljnje testiranje kompilacije fizičkog brojanja zaliha – na primjer, sortiranje po broju oznake za testiranje kontrola oznaka ili po serijskom broju artikla radi testiranja mogućnosti izostavljanja ili dupliciranja artikala.
- Provjera točnosti kalibracije alata koji se koriste za evidentiranje, mjerenje ili vaganje količine zaliha – na primjer, vage, mjerni uređaji ili skeneri.
- Korištenje stručnjaka za potvrđivanje količine zaliha specijaliziranih proizvoda – na primjer, težina dragog kamenja može se odrediti, ali stručnjak može pomoći u određivanju brusa, boje i čistoće dragog kamenja.

Menadžmentove procjene

- Korištenje stručnjaka za izradu neovisne procjene radi usporedbe s menadžmentovom procjenom.

- Proširivanje postavljanja upita na pojedince izvan menadžmenta i računovodstvenog odjela kako bi se potvrdila sposobnost i namjera menadžmenta da provede planove koji su relevantni za izradu procjene.

Specifične reakcije — pogrešna prikazivanja zbog protupravnog prisvajanja imovine

Različite okolnosti nužno bi zahtijevale različite reakcije. Obično će revizijska reakcija na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare povezane s protupravnim prisvajanjem imovine biti usmjerena na određena stanja na računima i klase transakcija. Iako se neke od revizijskih reakcija navedenih u gore navedenim dvjema kategorijama mogu primijeniti u takvim okolnostima, opseg rada mora biti povezan s konkretnim informacijama o riziku protupravnog prisvajanja koji je identificiran.

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog protupravnog prisvajanja imovine su sljedeći:

- brojanje gotovine ili vrijednosnih papira na kraju ili blizu kraja godine;
- izravno konfirmiranje s kupcima o aktivnostima na računu (uključujući odobrenja i aktivnosti povrata prodaje, kao i datume plaćanja) za razdoblje pod revizijom;
- analiza naplate otpisanih računa;
- analiza manjkova zaliha prema lokaciji ili vrsti proizvoda;
- usporedba ključnih pokazatelja o zalihama s granskim pokazateljima;
- pregled relevantne dokumentacije za smanjenja na trajnim evidencijama zaliha;
- obavljanje računalne analize podudaranja popisa dobavljača s popisom zaposlenika radi identifikacije podudaranja adresa ili telefonskih brojeva;
- obavljanje računalne pretrage evidencije plaća radi identifikacije dupliciranih adresa, identifikacija zaposlenika ili poreznih brojeva ili bankovnih računa;
- pregledavanje osobnih dosjea za one koji sadrže malo ili nimalo dokaza o aktivnostima, na primjer, nepostojanje ocjene uspješnosti;
- analiza prodajnih popusta i povrata robe u potrazi za neuobičajenim obrascima ili trendovima;
- konfirmiranje specifičnih uvjeta ugovora s trećim stranama;
- pribavljanje dokaza da se ugovori izvršavaju u skladu s njihovim odredbama;
- pregledavanje primjerenosti velikih i neuobičajenih rashoda;
- pregledavanje odobrenja i knjigovodstvene vrijednosti zajmova danih višem menadžmentu i povezanim stranama;
- pregledavanje razine i ispravnosti izvještaja o rashodima koje podnosi viši menadžment.

Dodatak 3

(Vidjeti točke A29)

Primjeri okolnosti koje mogu ukazivati na prijevaru ili sumnju na prijevaru

Slijede primjeri okolnosti koje mogu ukazivati na to da financijski izvještaji mogu sadržavati značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare.

Nepodudaranja u računovodstvenim evidencijama, uključujući sljedeće:

- transakcije koje nisu evidentirane u potpunosti ili pravovremeno ili su nepravilno evidentirane u pogledu iznosa, obračunskog razdoblja, klasifikacije ili politike subjekta;
- nedokumentirana ili neovlaštena stanja ili transakcije;
- uskladbe u zadnji čas koje značajno utječu na financijske rezultate (npr. uskladbe zaliha).

Proturječni ili nedostajući dokazi, uključujući sljedeće:

- nedostajući dokumenti;
- nedostajuća odobrenja ili potpisi za autorizaciju;
- nepodudaranja u potpisima ili rukopisu te nevažeći elektronički potpisi;
- dokumenti koji izgledaju kao da su izmijenjeni;
- nedostupnost dokumenata osim fotokopiranih ili elektronički prenesenih kada se očekuje da postoje dokumenti u izvornom obliku;
- značajne neobjašnjene stavke za usklađivanje;
- neuobičajene promjene u bilanci, ili promjene trendova ili važnih pokazatelja financijskih izvještaja ili odnosa – na primjer, potraživanja koja rastu brže od prihoda;
- nedosljedni, nejasni ili neuvjerljivi odgovori menadžmenta ili zaposlenika na postavljene upite ili proizašli iz analitičkih postupaka;
- neuobičajene razlike između subjektovih evidencija i odgovora na tražene konfirmacije;
- velik broj knjiženja odobrenja i drugih uskladbi na računima potraživanja;
- pomoćne knjige, koje su neusklađene s kontrolnim računima;
- neobjašnjene ili nedostatno objašnjene razlike između pomoćne knjige za potraživanja i kontrolnog računa, ili između izvoda otvorenih stavki kupaca i pomoćne knjige za potraživanja;
- neobjašnjene fluktuacije stanja na računima zaliha, odstupanja zaliha i stopa prometa;
- nedostajuće zalihe ili fizička imovina značajnih razmjera;
- nedostupni ili nedostajući elektronički dokazi, neusklađeni sa subjektovim praksama ili politikama čuvanja računovodstvenih evidencija;
- manje odgovora na zahtjeve za konfirmiranjem nego što se očekivalo ili veći broj odgovora nego što se očekivalo;
- nemogućnost dobivanja dokaza o ključnim aktivnostima razvoja sustava i testiranja promjena programa i aktivnosti implementacije za promjene sustava i uvođenja u sustav u tekućoj godini;

- informacije o pretjerano optimističnim projekcijama dobivene slušanjem subjektovih poziva o zaradi s analitičarima ili čitanjem istraživačkih izvještaja analitičara, što je suprotno informacijama prikazanim u subjektovim internim prognozama korištenim za potrebe budžetiranja.

Problematični ili neuobičajeni odnosi između revizora i menadžmenta, uključujući sljedeće:

- odbijanje pristupa evidencijama, objektima, određenim zaposlenicima, kupcima, dobavljačima ili drugima od kojih bi se mogli tražiti revizijski dokazi;
- uskraćivanje pristupa ključnom osoblju za IT poslove i objektima, uključujući osoblje za sigurnost, operacije i razvoj sustava;
- neprimjereni vremenski pritisci koje menadžment nameće za rješavanje složenih ili spornih pitanja;
- pritužbe menadžmenta na obavljanje revizije ili zastrašivanje članova angažiranog tima, osobito u vezi s revizorovom kritičkom procjenom revizijskih dokaza ili u rješavanju mogućih nesuglasica s menadžmentom;
- neuobičajena kašnjenja od strane subjekta u pružanju traženih informacija;
- nevoljnost za olakšanje pristupa revizora ključnim elektroničkim datotekama za testiranje korištenjem automatiziranih alata i tehnika;
- nevoljnost da se dopusti rasprava između revizora i menadžmentovog stručnjaka – treće strane (npr. stručnjaka za porezno pravo);
- nevoljnost menadžmenta da dopusti revizoru privatno sastajanje s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- nevoljnost da se ispravi značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima ili u drugim informacijama uključenim u godišnje izvješće subjekta;
- nevoljnost za dodavanje ili izmjenu objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi bili potpuniji i razumljiviji;
- nevoljnost da se na vrijeme razriješe identificirani nedostaci u internim kontrolama;
- nevoljnost da se dopusti revizoru slanje zahtjeva za konfirmaciju;
- nevoljnost da se izda tražena pisana izjava.

Ostalo, uključujući sljedeće:

- opsežna uporaba privremenih računa;
- računovodstvene politike koje se čine suprotnima industrijskim normama;
- česte promjene u računovodstvenim procjenama koje ne izgledaju kao rezultat promijenjenih okolnosti;
- tolerancija kršenja subjektovog kodeksa ponašanja;
- razlika između zarade i stila života;
- neuobičajeno, iracionalno ili nedosljedno ponašanje;
- optužbe za prijevaru putem anonimnih e-mailova, pisama, telefonskih poziva, dojava ili pritužbi koje mogu privući pozornost revizora.

- dokazi o pristupu zaposlenika sustavima i evidencijama koji nisu u skladu s onim što je nužno za obavljanje njihovih dodijeljenih dužnosti;
- isključivanje kontrola ili revizijskih logova.

Dodatak 4

(Vidjeti točke A100, A104 i A143)

Dodatna razmatranja koja mogu biti korisna za revizora pri odabiru knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi radi testiranja

Sljedeća su razmatranja relevantna pri odabiru knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi radi testiranja:

- razumijevanje subjektovog informacijskog sustava i komunikacije relevantne za pripremu financijskih izvještaja[93] (vidjeti također točku 35 ovog MRevS-a) – stjecanje ovog zahtijevanog razumijevanja daje revizoru znanje o sljedećim područjima:
    - subjektove politike i postupci subjekta u vezi s (uključujući osobe unutar subjekta odgovornog za) načinom na koji se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju ako je potrebno, uključuju u glavnu knjigu i izvještavaju u financijskim izvještajima;
    - vrste knjiženja u dnevnik (bilo standardne ili nestandardne) uključene su u glavnu knjigu i potom izvještavane u financijskim izvještajima, uključujući druge uskladbe napravljene izravno u financijskim izvještajima;
    - proces koji obuhvaća način na koji se knjiženja u dnevnik ili druge uskladbe evidentiraju ili čine (bilo automatizirano ili ručno), kao i zahtijevana prateća dokumentacija, temeljeno na politikama i postupcima subjekta;
    - proces zatvaranja financijskih izvještaja subjekta.
- razumijevanje subjektovih kontrola oblikovanih za sprječavanje ili otkrivanje prijevara u vezi s knjiženjima u dnevnik[94] (vidjeti također točku 36 ovog MRevS-a) – za mnoge subjekte rutinsko procesiranje transakcija koje uključuje kombinaciju ručnih i automatiziranih kontrola. Slično tome, procesiranje knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi može uključivati i ručne i automatizirane kontrole na jednom ili više IT sustava. Ako se IT koristi u procesu financijskog izvještavanja, knjiženja u dnevnik i druge uskladbe mogu postojati samo u elektroničkom obliku.
    - vrste kontrola oblikovanih za sprječavanje ili otkrivanje prijevara nad knjiženjima u dnevnik mogu uključivati autorizacije i odobrenja, usklađivanja, verifikacije (kao što su provjere uređivanja i validacije ili automatiziranih izračuna), razdvajanje dužnosti te fizičke ili logičke kontrole;
    - zahtjev u točki 36 obuhvaća kontrole nad knjiženjima u dnevnik koje adresiraju rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje, a koji bi mogli biti podložni neautoriziranoj ili neprimjerenoj intervenciji ili manipulaciji. Te kontrole uključuju:
        - kontrole nad nestandardnim knjiženjima u dnevnik – gdje su knjiženja u dnevnik automatizirana ili ručna i koriste se za evidentiranje neponavljajućih, neuobičajenih transakcija ili uskladbi.
        - kontrole nad standardnim knjiženjima u dnevnik – ako su knjiženja u dnevnik automatizirana ili ručna i podložna neautoriziranoj ili neprimjerenoj intervenciji ili manipulaciji.

---

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

94 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26.

- učinkovitost kontrola koje su implementirane nad knjiženjima u dnevnik i drugim uskladbama - učinkovite kontrole nad pripremom i kontiranjem knjiženja u dnevnik i drugim uskladbama mogu smanjiti opseg nužnog dokaznog testiranja, pod uvjetom da je revizor testirao operativnu učinkovitost kontrola;
- identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare - ocjena informacija dobivenih iz postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti, uključujući razmatranje informacija dobivenih iz drugih izvora, može ukazivati na prisutnost čimbenika rizika prijevare. Takvi čimbenici rizika prijevare, osobito događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaje i pritiske na menadžment da zaobiđe kontrole, prilike za menadžmentovo zaobilaženje te stavovi ili racionalizacije koje omogućuju menadžmentu opravdati zaobilaženje kontrola, mogu pomoći revizoru u identificiranju određenih klasa knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi za testiranje. To može uključivati knjiženja u dnevnik i druge uskladbe koje su podložne neautoriziranoj ili neprimjerenoj intervenciji ili manipulaciji koja proizlazi iz sljedećih okolnosti:
    - pritisci ili poticaji za postizanje ili premašivanje korištenih mjera uspješnosti, interno i eksterno (npr. storniranje knjiženja u dnevnik koja su učinjena na kraju godine);
    - pritisci ili poticaji za minimiziranje ili izbjegavanje poreza (npr. nepravilna knjiženja u dnevnik radi evidentiranje preuranjenog ili odgođenog priznavanja prihoda ili rashoda);
    - pritisci na ispunjavanje obveza otplate duga ili drugih zahtjeva iz ugovora o kreditu (npr. neprimjereni prijeboj imovine i obveza u bilanci kroz izravne uskladbe financijskih izvještaja radi ispunjavanja uvjeta iz ugovora o kreditu u vezi sa subjektovim odnosom duga i kapitala, čak i kada uvjeti za pravo na prijeboj nisu ispunjeni);
    - prilike, koje proizlaze iz neprimjerene podjele dužnosti, za bilo kojeg pojedinca u subjektu da prikrije ili počini prijevaru u uobičajenom tijeku svojih dužnosti (npr. knjiženja u dnevnik i druge uskladbe vezane uz transakcije koje utječu na imovinu, gdje je pojedinac odgovoran za (a) čuvanje imovine ili (b) autorizaciju ili odobrenje onih transakcija koje utječu na tu imovinu, i (c) evidentiranje ili izvještavanje o tim transakcijama);
    - prilike koje proizlaze iz nedostataka u internim kontrolama (npr. knjiženja u dnevnik i druge uskladbe vezane uz plaćanja nabave neautoriziranim dobavljačima ili koja su izvršena od strane otpuštenih ili premještenih zaposlenika);
    - prilike koje proizlaze iz privilegiranog pristupa dodijeljenog pojedincima uključenim u proces zatvaranja financijskih izvještaja (npr. knjiženja u dnevnik i druge uskladbe koje su napravile osobe sa statusom administratora ili privilegiranog korisnika);
    - prilike koje proizlaze iz izračuna temeljenih na alatima krajnjih korisnika koji podržavaju računovodstvene procjene podložne pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti menadžmenta ili prijevare (npr. knjiženja u dnevnik i druge uskladbe temeljene na izračunima umanjenja vrijednosti goodwilla i druge nematerijalne imovine pomoću softvera za računske tablice).
- karakteristike prijevarnih knjiženja u dnevnik i drugih uskladbi - neprimjerena knjiženja u dnevnik ili druge uskladbe često imaju jedinstvene karakteristike za identifikaciju. Takve karakteristike mogu uključivati knjiženja:
    - na nepovezanim, neuobičajenim ili rijetko korištenim računima;
    - unose ih pojedinci koji uobičajeno ne knjiže u dnevnik;

- unesena su na kraju razdoblja ili kao unosi nakon zatvaranja koji imaju malo ili nimalo objašnjenja ili opisa;
- učinjena su prije ili tijekom pripreme financijskih izvještaja bez brojeva računa;
- sadrže zaokružene brojeve ili dosljedne završne brojeve.

Revizor može koristiti najnovije informacije, poput podataka o stvarnim počinjenim prijevarama ili izvještaja o trendovima u profesionalnim prijevarama, kako bi se informirao o karakteristikama prijevarnih knjiženja u dnevnik.

- vrsta i složenost računa—neprimjerena knjiženja u dnevnik ili uskladbe mogu se primijeniti na račune koji:
  - sadrže transakcije koje su složene ili neuobičajene vrste;
  - sadrže značajne procjene i uskladbe na kraju razdoblja;
  - su u prošlosti bili skloni pogrešnim prikazivanjima;
  - nisu bili na vrijeme usklađeni ili sadrže neusklađene razlike;
  - sadrže međukompanijske transakcije ili transakcije s povezanim stranama;
  - su i inače povezani s identificiranim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.
- knjiženja u dnevnik i druge uskladbe obrađene izvan uobičajenog poslovanja – nestandardna knjiženja u dnevnik možda nisu podložni istoj vrsti i opsegu kontrola kao ona knjiženja u dnevnik koja se koriste na ponavljajućoj osnovi za evidentiranje transakcija poput mjesečnih prodaja, kupnji i isplate novčanih sredstava.

Dodatak 5

(Vidjeti točku A18)

Drugi MRevS-ovi koji uređuju specifična pitanja koja se odnose na prijevaru ili sumnju na prijevaru

Ovaj Dodatak identificira druge MRevS-ove sa specifičnim zahtjevima koji se odnose na prijevaru ili sumnju na prijevaru. Popis ne uključuje druge MRevS-ove s zahtjevima koji se odnose na prijevaru ili pogrešku (npr. MRevS 210,[95] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), MRevS 700 (izmijenjen)). Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 402*, Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužne organizacije* – točka 19.
- MRevS 505*, Eksterne konfirmacije* – točke 8(b) i 11.
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja* – točka 32.
- MRevS 550, *Povezane strane* – točke 22(e) i 23(a)(i).
- MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)* – točke 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) i 59(g)(i).
- MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima* – točka 40(a).

[95] MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*

USKLAĐUJUĆE I POSLJEDIČNE IZMJENE KOJE PROIZLAZE IZ MRevS-a 240 (IZMIJENJEN)

Napomena: U nastavku se nalaze usklađujuće i posljedične izmjene drugih međunarodnih standarda IAASB kao rezultat odobrenja MRevS-u 240 (izmijenjen). Ove izmjene stupaju na snagu istovremeno s MRevS-om 240 (izmijenjen) i prikazane su s izraženim promjenama u odnosu na najnovije odobrene verzije međunarodnih standarda IAASB koje su izmijenjene. Brojevi fusnota unutar ovih izmjena nisu usklađeni s međunarodnim standardima IAASB koji su izmijenjeni, te se trebaju pozivati na te međunarodne standarde IAASB-a.

MRevS 200, OPĆI CILJEVI NEOVISNOG REVIZORA I OBAVLJANJE REVIZIJE U SKLADU S MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA

Uvod

Revizija financijskih izvještaja

…

9. Revizor također može imati određene druge odgovornosti za obavještavanje i izvješćivanje korisnika, menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili strana izvan poslovnog subjekta, u vezi s pitanjima koja nastanu temeljem revizije. Ta pitanja mogu biti ustanovljena MRevS-ima ili primjenjivim zakonima ili regulativama.[1]

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 15)

…

A24. Revizor može prihvatiti evidencije i dokumentaciju kao vjerodostojne osim ako ima razloga vjerovati suprotno. Ipak, od revizora se zahtijeva razmatranje pouzdanosti informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi. [2] U slučajevima sumnje u pouzdanost informacija ili indikacija mogućih prijevara (primjerice, ako stanja utvrđena tijekom revizije uzrokuju da revizor povjeruje da dokumentacija može biti neautentična ili da bi navodi u dokumentu mogli biti falsificirani), MRevS-ovi zahtijevaju da to revizor dalje istraži i odredi koje su izmjene ili dopune revizijskih postupaka nužne za rješavanje tog pitanja. [3]

…

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik (Vidjeti točke 5 i 17)

---

[1] Vidjeti, na primjer, MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*; i MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točke 44 64–67.

[2] MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točke 7–9.

[3] MRevS 240 (izmijenjen), točka 14 22; MRevS 500, točka 11; MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*, točke 10–11 i 16.

…

Inherentna ograničenja revizije

…

Ostala pitanja koja utječu na inherentna ograničenja revizije

A56. U slučaju određenih tvrdnji ili predmetnih pitanja, posebno su važni potencijalni učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja. Takve tvrdnje ili predmetna pitanja uključuju:

- prijevaru, a osobito prijevaru koja uključuje viši menadžment ili dosluh; (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 240 (izmijenjen).

…

MRevS 220 (IZMIJENJEN), UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija (Vidjeti točke 13–15)

…

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 7)

…

A37. Moguće mjere koje angažirani tim može poduzeti kako bi ublažio prepreke za korištenje profesionalnog skepticizma na razini angažmana mogu uključivati:

…

- Izmjena vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja ili pregledavanje uključivanjem iskusnijih članova angažiranog tima, češći osobni nadzor ili detaljnije pregledavanje određene radne dokumentacije za:
  - složena ili subjektivna područja revizije;
  - područja koja predstavljaju rizik za postizanje kvalitete revizijskog angažmana;
  - područja na kojima može postojati veći rizik značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ~~postoji rizik prijevare~~; i
  - identificirano nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje zakona ili regulative.

…

Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana (Vidjeti točke 22–24)

…

A55. Informacije dobivene tijekom prihvaćanja i nastavljanja također mogu biti relevantne za ispunjavanje zahtjeva drugih MRevS-ova, kao i ovog MRevS-a, na primjer u pogledu:

…

- utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog pogreške ili prijevare, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS-om 240 (izmijenjen); [4]

…

MRevS 230, REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Dodatak

(Vidjeti točku 1)

Ovaj dodatak navodi točke u drugim MRevS-ima koji sadrže određene zahtjeve za dokumentiranje. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

…

- MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja* – točkue ~~45–48~~68

…

MRevS 250 (IZMIJENJEN), RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVA U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Revizijski postupci kada je utvrđena nesukladnost ili sumnja da ona postoji

Indikacije nesukladnosti sa zakonima i regulativama (Vidjeti točku 19)

A17. Revizor može postati svjestan informacija u vezi s nekim slučajem nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sa sumnjom da one postoje koje nisu posljedica obavljanja postupaka iz točaka 13–17 (npr. kad zviždač upozorava revizora na nesukladnost).

…

[4] MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*

MRevS 260 (IZMIJENJEN), KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

…

Dodatak 1

(Vidjeti točku 3)

Posebni zahtjevi u MSUK-u 1 i ostalim MRevS-ima koji se odnose na komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Ovaj Dodatak navodi točke u MSUK 1 i ostalim MRevS-ima koji zahtijevaju komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

…

- MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja* – točke ~~22, 39(c)(i)~~25, 32(c),55(a), 59(c)(i) i ~~41–43~~ 64–66

…

MRevS 265, PRIOPĆAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Značajan nedostatak u internim kontrolama (Vidjeti točke 6(b), 8)

…

A6. Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati pri određivanju predstavlja li neki nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama značajan nedostatak uključuju:

...

- važnost kontrola procesa financijskog izvještavanja; Na primjer:

  …

  - kontrole nad sprječavanjem ~~i~~/ili otkrivanjem prijevare;

…

Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama

…

Priopćavanje menadžmentu nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku 10)

…

Priopćavanje menadžmentu značajnih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku 10(a))

…

A21. MRevS 250 (izmijenjen) uspostavlja zahtjeve i sadrži upute za izvješćivanje o utvrđenim, nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili o sumnjama da one postoje, uključujući kad su u takve nesukladnosti uključeni i oni koji su zaduženi za upravljanje.[5] MRevS 240 (izmijenjen) ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kad revizor otkrije menadžmentovu prijevaru ili indikaciju za takvu prijevaru.[6]

…

MRevS 300, PLANIRANJE REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Uključenost ključnih članova angažiranog tima (Vidjeti točku 5)

A5. Uključenost angažiranog partnera i ostalih ključnih članova angažiranog tima u planiranje revizije znači uključivanje njihovog iskustva i uvida te time poboljšava učinkovitost I djelotvornost procesa planiranja.[7]

…

MRevS 315 (IZMIJENJEN 2019.), IDENTIFICIRANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA

Uvod

…

Ključni koncepti u ovom MRevS-u

…

6. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koje je revizor identificirao i procijenio uključuju i one koji nastaju zbog pogreške kao i one koji nastaju zbog prijevare. Iako se ovaj MRevS primjenjuje na obje vrste rizika, značaj prijevare je takav da su daljnji zahtjevi i smjernice uključeni u MRevS-u 240 (izmijenjen)[8] u svezi s postupcima procjene rizika i s time povezanim aktivnostima radi pribavljanja informacija koje se koriste za identificiranje, procjenjivanje i postupanje s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

---

5 MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i propisa u reviziji financijskih izvještaja*, točke 23–29.

6 MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točka 4265.

7 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 17 i 18, utvrđuju zahtjeve i daje smjernice o raspravi angažiranog tima o osjetljivosti subjekta na materijalne pogrešnosti financijskih izvještaja. MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točka ~~16~~ 29, daje smjernice o naglasku tijekom ove rasprave na podložnost financijskih izvještaja subjekta na značajne netočne izjave zbog prijevare.

8 MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja.*

…

Definicije

12. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

…

(f) Čimbenici inherentnog rizika – karakteristike događaja ili stanja koje utječu na podložnost pogrešnom prikazivanju, bilo zbog prijevare ili pogreške, neke tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavi prije razmatranja kontrola. Ovi čimbenici mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i uključivati kompleksnost, subjektivnost, promjenu, neizvjesnost ili podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili drugih čimbenika rizika prijevare[9] ako utječu na inherentni rizik. (Vidjeti točke A7–A8)

…

(l) Značajan rizik – Identificiran rizik značajnih pogrešnih prikazivanja: (Vidjeti točke A10)

…

(ii) To se tretira kao značajan rizik u skladu sa zahtjevima drugih MRevS-a.[10]

…

Zahtjevi

…

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke A184-A185)

…

Ocjenjivanje revizijskih dokaza dobivenih iz postupaka procjene rizika

35. Revizor mora procijeniti pružaju li revizijski dokazi dobiveni postupcima procjene rizika odgovarajuću osnovu za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške. Ako to nije slučaj, revizor mora obaviti dodatne postupke procjene rizika sve dok se ne pribave revizijski dokazi koji pružaju takvu osnovu. Pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor mora voditi računa o svim revizijskim dokazima dobivenim iz postupaka procjene rizika, bez obzir jesu li oni potkrepljujući ili opovrgavajući naspram tvrdnjama menadžmenta. (Vidjeti točke A230–A232.)

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti (Vidjeti točke 13–18)

A11. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koje treba identificirati i procijeniti uključuju i one zbog prijevare i one zbog pogreške a oba su obuhvaćena ovim MRevS-om. Međutim, značajnost prijevare je takva da su dodatni zahtjevi i smjernice uključeni u MRevS 240 (izmijenjen) u vezi s postupcima

---

[9] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~A24-A27~~A24–A26.

[10] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~2739(b)~~ i MRevS 550, *Povezane strane*, točka 18.

procjenjivanja rizika i povezanim aktivnostima radi dobivanja informacija koje se koriste u svrhu identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.[11] Povrh toga, sljedeći MRevS-ovi sadrže dodatne zahtjeve i smjernice za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u svezi s posebnim pitanjima ili okolnostima:

…

Rasprave u angažiranom timu (Vidjeti točke 17–18)

Zašto je angažirani tim dužan raspraviti primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i podložnost financijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnim prikazivanjima.

A42. Rasprava unutar angažiranog tima o primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i podložnosti financijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnim prikazivanjima:

…

MRevS 240 (izmijenjen) zahtijeva da se u raspravi unutar angažiranog tima poseban naglasak stavi na način i dio financijskih izvještaja subjekta koji mogu biti podložni značajno pogrešnom prikazivanju zbog prijevare, uključujući i način na koji prijevara može nastati.[12]

…

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola (vidjeti točke 19-27)

…

Zašto je obvezno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točke 19-20)

A50. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja pomaže revizoru u razumijevanju događaja i stanja koji su relevantni za subjekt i u identificiranju načina na koji čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnim prikazivanjima u sastavljanju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te o stupnju do kojeg to čine. Takve informacije su referentni okvir unutar kojeg revizor identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Ovaj referentni okvir također pomaže revizoru u planiranju revizije i korištenju profesionalne prosudbe i profesionalnog skepticizma tijekom cijele revizije, na primjer, kad:

- identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) ili drugim relevantnim standardima (npr., u odnosu na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen) ili kad identificira rizike povezane s računovodstvenim procjenama u skladu s MRevS-om 540 (izmijenjen));

  …

Subjekt i njegovo okruženje (Vidjeti točke 19(a))

…

[11] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~12–27~~26–41.

[12] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~16~~29.

Mjere koje koristi menadžment za procjenu financijske uspješnosti subjekta (Vidjeti točku 19(a)(iii))

Zašto revizor stječe razumijevanje mjera koje koristi menadžment

A74. Razumijevanje subjektovih mjera pomaže revizoru u razmatranju stvaraju li takve mjere, kad se koriste eksterno ili interno, pritisak na subjekt da postigne ciljeve uspješnosti. Ovi pritisci mogu motivirati menadžment na poduzimanje radnji koje povećavaju podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare (npr. radi poboljšavanja poslovne uspješnosti ili radi namjernog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja) (vidjeti MRevS 240 (izmijenjen) za zahtjeve i smjernice u odnosu na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare).

…

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 19(b))

…

Kako čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju (Vidjeti točku 19(c))

…

Učinak čimbenika inherentnog rizika na određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu

…

A89. Događaji ili stanja koja mogu utjecati na podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti mogu također utjecati na podložnost pogrešnom prikazivanju zbog ostalih čimbenika rizika prijevare. Sukladno tome, ovo može biti relevantna informacija za korištenje u skladu s točkom ~~24~~38 MRevS-a 240 (izmijenjen), koji zahtijeva od revizora da ocijeni ukazuju li informacije pribavljene iz ostalih postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti na prisutnost jednog ili više čimbenika rizika prijevare.

…

Stjecanje razumijevanja subjektovog procesa procjene rizika (Vidjeti točke 22–23)

Razumijevanje subjektovog procesa procjene rizika (Vidjeti točku 22(a))

A109. Kao što je objašnjeno u točki A62, ne uzrokuju svi poslovni rizici rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Kako bi razumio način na koji su menadžment i oni zaduženi za upravljanje identificirali poslovne rizike koji su relevantni za sastavljanje financijskih izvještaja i odlučili o radnjama radi postupanja u vezi s tim rizicima, pitanja koja revizor može razmotriti uključuju jesu li menadžment ili, ako je primjereno, oni zaduženi za upravljanje:

…

- razmotrili potencijal za prijevaru pri razmatranju rizika za postizanje subjektovih ciljeva.[13]

…

Kontrolne aktivnosti (Vidjeti točku 26)

…

[13] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~19~~ 33(b)(i).

Prilagodljivost opsega (Vidjeti točke 26)

…

A157. Možda je manje izvedivo uspostaviti segregaciju dužnosti u manje kompleksnim subjektima koji imaju manje zaposlenih. Međutim, u subjektu kojim upravlja vlasnik, vlasnik-menadžer može biti u mogućnosti obavljati učinkovitiji nadzor kroz izravno uključivanje nego u većem subjektu što može kompenzirati općenito veću ograničenost mogućnosti segregacije dužnosti. Iako, kako je također objašnjeno u MRevS-u 240 (izmijenjen), dominiranje menadžmentom od strane pojedinca može potencijalno biti nedostatak kontrole budući da postoji mogućnost za menadžmentovo zaobilaženje kontrola.[14]

Kontrole koje reagiraju na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (Vidjeti točke 26(a))

Kontrole koje reagiraju na rizik koji je utvrđen kao značajan rizik (Vidjeti točku 26(a)(i))

…

A159. MRevS 240 (izmijenjen)[15] zahtijeva od revizora razumijevanje kontrola povezanih s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare (koje su tretirane kao značajni rizici) i dalje objašnjava kako je važno da revizor stekne razumijevanje kontrola koje je menadžment oblikovao, implementirao i koje održava radi sprječavanja i otkrivanja prijevare.

…

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 28-37)

…

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja (Vidjeti točke 28(a) i 30)

…

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja

A195. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja upućuju na rizike koji se prožimajuće odnose na financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na puno tvrdnji. Rizici ove prirode nisu nužno rizici koji se mogu identificirati u vezi s određenim tvrdnjama na razini klasa transakcija, stanja računa ili objava ~~(npr. Rizik menadžmentovog prekoračivanja kontrola)~~. Oni više predstavljaju okolnosti koje mogu prožimajuće povećati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Revizorova ocjena pitanja odnose li se identificirani rizici na prožimajući način na financijske izvještaje podržava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja. U drugim slučajevima, jedan broj tvrdnji može također biti identificiran kao podložan riziku i može stoga utjecati na revizorovu identifikaciju rizika i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

…

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje

…

---

[14] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~A28~~A112.

[15] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~28~~36, 39(b) i ~~A33~~A102.

Značajni rizici (Vidjeti točku 32)

…

Utvrđivanje značajnih rizika

…

A220. Utvrđivanje koji se rizici od procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja nalaze bliže gornjem kraju spektra inherentnog rizika te su zbog toga značajni rizici, je pitanje profesionalne prosudbe osim ako je rizik one vrste za koju određeno da se tretira kao značajni rizik u skladu s odredbama drugog MRevS-a. MRevS 240 (izmijenjen) sadrži daljnje zahtjeve i upute u odnosu na identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.[16]

…

Dodatak 2

(Vidjeti točke 12(f), 19(c), A7-A8, A85-A89)

Razumijevanje čimbenika inherentnog rizika

Ovaj dodatak sadrži daljnja objašnjenja o čimbenicima inherentnog rizika kao i pitanja koja revizor može razmotriti pri razumijevanju i primjenjivanju čimbenika inherentnog rizika kod identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Čimbenici inherentnog rizika

1. Čimbenici inherentnog rizika karakteristike su događaja ili stanja koje utječu na podložnost tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju, pogrešnom prikazivanju, bilo zbog prijevare ili pogreške te prije razmatranja kontrola. Takvi čimbenici mogu biti kvalitativni ili kvantitativni te uključuju složenost, subjektivnost, promjenu, nesigurnost ili podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti menadžmenta ili drugih čimbenika rizika prijevare[17] u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvenih politika subjekta, u skladu s točkama 19(a)-(b), revizor također razumije način na koji inherentni čimbenici rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju pri pripremi financijskih izvještaja.

2. Čimbenici inherentnog rizika koji se odnose na pripremu informacija sukladno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (dalje u ovoj točki: “zahtijevane informacije”) uključuju:

   …

   - *Podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti menadžmenta ili drugih čimbenika rizika prijevare ako oni utječu na inherentni rizik* —podložnost pristranosti menadžmenta rezultira iz uvjeta koji stvaraju podložnost namjernom ili nenamjernom propustu menadžmenta da održi neutralnost u pripremi informacija. Menadžmentova pristranost je često povezana s određenim uvjetima koji imaju potencijal biti uzrokom da menadžment ne održava neutralnost u stvaranju prosudbi (pokazatelji potencijalne pristranosti menadžmenta), što može dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja informacija koje bi moglo biti prijevarno ako je namjerno. Takvi

[16] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~26–28~~39–41.

[17] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~A24-A27~~ A24–A26.

pokazatelji uključuju poticaje ili pritiske ako utječu na inherentni rizik (na primjer, kao posljedica motiviranosti za postizanjem željenog rezultata kao što je željena ciljna dobit ili pokazatelj kapitala) i priliku da ne održavaju neutralnost. Čimbenici koji su relevantni za podložnost pogrešnom prikazivanju zbog prijevare u obliku prijevarnog financijskog izvještavanja ili prisvajanja imovine opisani su u točkama od ~~A1~~A2 do ~~A5~~A6 MRevS-a 240 (izmijenjen).

…

Dodatak 3

(Vidjeti točke 12(m), 21–26, A90–A181)

Razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola

…

Komponente subjektovog sustava internih kontrola

Kontrolno okruženje

…

6. Kontrolno okruženje obuhvaća sljedeće elemente:

…

(b) Kad su oni koji su zaduženi za upravljanje odvojeni od menadžmenta - kako oni koji su zaduženi za upravljanje pokazuju neovisnost od menadžmenta i obavljaju nadzor nad subjektovim sustavom internih kontrola. Na svijest o subjektovim kontrolama utječu oni koji su zaduženi za upravljanje. Razmatranja mogu uključivati pitanja o tome postoji li dovoljno pojedinaca koji su neovisni od menadžmenta i koji su objektivni u svojim ocjenama i odlučivanju; način na koji oni zaduženi za upravljanje identificiraju i prihvaćaju nadzorne odgovornosti i zadržavaju li oni zaduženi za upravljanje odgovornost za nadzor nad menadžmentovim oblikovanjem, implementacijom i provođenjem subjektovog sustava internih kontrola. Važnost odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje priznata je u kodeksima prakse i drugim zakonima i regulativi ili uputama koji su izrađeni u korist onih zaduženih za upravljanje. Druge odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju nadzor nad oblikovanjem i učinkovitim djelovanjem ~~postupaka vezanih za zviždače.~~ subjektovog programa za zviždače (ili nekog drugog programa za prijavljivanje prijevara).

…

Dodatak 4

(Izvor: točka 14(a), 24(a)(ii), A25-A28, A118)

Razmatranja za razumijevanje subjektove službe interne revizije

Ovaj dodatak sadrži daljnja razmatranja koja se odnose na razumijevanje subjektove funkcije interne revizije kad takva funkcija postoji.

…

Postavljanje upita službi interne revizije

…

5. Uz to, u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen),[18] ako funkcija interne revizije pruži revizoru informacije koje se odnose na bilo koju prijevaru ili ~~stvarnu,~~ sumnjivu ~~ili navodnu~~ prijevaru, uključujući prijave za prijevaru revizor to uzima u obzir u svojoj identifikaciji rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

…

MRevS 330, REVIZOROVE REAKCIJE NA PROCIJENJENE RIZIKE

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje

Vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka (Vidjeti točku 6)

…

Vremenski raspored

A11. Revizor može obavljati testove kontrola ili dokazne postupke u tijeku međurazdoblja ili na kraju razdoblja. Što je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja viši, to je vjerojatnije da revizor može odlučiti kako je učinkovitije obaviti dokazne postupke u vremenu blizu ili na kraju razdoblja radije nego na neki raniji datum, ili mora revizijske postupke obaviti nenajavljeno ili u nepredvidivo vrijeme (na primjer, provodeći nenajavljene revizijske postupke na odabranim lokacijama). To je osobito relevantno pri razmatranju reakcija na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Na primjer, revizor može zaključiti da, kad su identificirani rizici namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipulacija, revizijski postupci, kojima se proširuju revizijski zaključci za međurazdoblje od kad su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom, neće biti učinkoviti.

…

Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza (Vidjeti točke 25–27)

A62. Revizija financijskih izvještaja je kumulativan i iterativan proces. Kako revizor obavlja planirane revizijske postupke, prikupljeni revizijski dokazi mogu biti razlogom revizorove promjene vrsta, vremenskog rasporeda i opsega drugih planiranih revizijskih postupaka. Informacije koje revizor dobiva tijekom obavljanja revizije mogu se značajno razlikovati od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Primjerice:

…

U takvim okolnostima, na temelju ponovnog razmatranja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške za sve ili neke klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja i njihove relevantne tvrdnje, revizor može morati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke. MRevS 315 (izmijenjen) sadrži daljnje upute za mijenjanje revizorove procjene rizika. [19]

---

[18] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~19~~34(b).

[19] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 37.

…

MRevS 450, OCJENJIVANJE POGREŠNIH PRIKAZA USTANOVLJENIH TIJEKOM REVIZIJE

…

Zahtjevi

…

Razmatranje pogrešnih prikaza identificiranih tijekom revizije

5A. Ako revizor utvrdi pogrešan prikaz, revizor mora ocijeniti ukazuje li takav pogrešni prikaz na prijevaru. (Vidjeti točku A6A)

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija pogrešnog prikaza (Vidjeti točku 4(a))

A1. Pogrešan prikaz može biti posljedica:

…

Primjeri pogrešnih prikaza nastalih prijevarom navedeni su u MRevS-u 240 (izmijenjen).[20]

…

Razmatranje pogrešnih prikaza identificiranih tijekom revizije (Vidjeti točke 5A–7)

A6A. Vrsta identificiranih pogrešnih prikazivanja i okolnosti njihovog nastanka mogu ukazivati na to da su pogrešna prikazivanja rezultat prijevare. U takvim slučajevima, revizor također obavlja postupke zahtijevane MRevS-om 240 (izmijenjen),[21] uzimajući u obzir da je slučaj prijevare malo vjerojatno izolirani slučaj.

…

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza (Vidjeti točke 10–11)

…

A22. MRevS 240 (izmijenjen)[22] objašnjava kako bi trebalo uzeti u obzir implikacije pogrešnog prikazivanja koje je ili može biti rezultat prijevare u odnosu na druge aspekte revizije, čak i ako veličina pogrešnog prikazivanja nije značajna u odnosu na financijske izvještaje. Ovisno o okolnostima, pogrešni prikazi u objavljivanjima također mogu ukazivati na prijevaru i, na primjer, mogu proizaći iz:

- obmanjujućih objavljivanja koja su proizašla iz pristranosti u prosudbama menadžmenta;
- opsežnih duplih ili neinformativnih objavljivanja koji imaju za cilj zamagliti pravilno razumijevanje pitanja u financijskim izvještajima.

---

[20] MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točke ~~A1–A7~~ A2–A6.

[21] MRevS 240 (izmijenjen), točke 55–58.

[22] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~36~~57.

Kad razmatra implikacije pogrešnih prikazivanja u klasama transakcija, stanja računa i objavljivanja, revizor primjenjuje profesionalni skepticizam u skladu s MRevS-om 200.[23]

…

MRevS 500, REVIZIJSKI DOKAZI

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Informacije koje se upotrebljavaju kao revizijski dokazi

Relevantnost i pouzdanost (Vidjeti točku 7)

…

Pouzdanost

…

A37. MRevS 240 (izmijenjen) uređuje uvjete u kojima revizor ima razloga vjerovati da neki dokument nije autentičan ili kad je modificiran bez da su modifikacije bile otkrivene revizoru.[24]

…

MRevS 505, EKSTERNE KONFIRMACIJE

Uvod

…

Postupci eksternog konfirmiranja radi pribavljanja revizijskih dokaza

…

3. Drugi MRevS-i priznaju važnost eksternih konfirmacija kao revizijskih dokaza, na primjer:

   …

   - MRevS 240 (izmijenjen) navodi da revizor može oblikovati ~~zahtjeve~~ postupke za vanjsko konfirmiranje kako bi pribavio revizijske dokaze ~~dodatne potvrđujuće informacije~~ kao reakciju na procijenjene rizike pogrešnog prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje. [25]

…

Zahtjevi

…

Menadžmentovo odbijanje davanja dopuštenja revizoru za slanje zahtjeva za konfirmiranje

---

[23] MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima*, točka 15.

[24] MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točka ~~14~~22.

[25] MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točke ~~A38~~A129–A135.

8. Ako menadžment odbije dopustiti revizoru slanje zahtjeva za konfirmiranje, revizor mora:

(a) postaviti upit o menadžmentovim razlozima odbijanja i tražiti revizijske dokaze za njihovu valjanost i razumnost; (Vidjeti točku A8)

(b) ocijeniti posljedice menadžmentovog odbijanja na revizorovu procjenu relevantnih rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare i na vrste, vremenski raspored i opseg drugih revizijskih postupaka; i (Vidjeti točku A9)

(c) obaviti alternative revizijske postupke oblikovane za pribavljanje relevantnih i pouzdanih revizijskih dokaza. (Vidjeti točku A10.)

…

Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja

Pouzdanost odgovora na zahtjeve za konfirmaciju

…

11. Ako revizor utvrdi da odgovor na zahtjev za konfirmaciju nije pouzdan, revizor mora ocijeniti posljedice na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare i na vrste, vremenski raspored i opseg drugih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A17)

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Postupci eksternog konfirmiranja

…

Oblikovanje zahtjeva za konfirmaciju (Vidjeti točku 7(c))

…

A4. Čimbenici koje treba razmotriti pri oblikovanju zahtjeva za konfirmacije uključuju:

- tvrdnju na koju će se odnositi;
- konkretno identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare;

…

Menadžmentovo odbijanje davanja dopuštenja revizoru za slanje zahtjeva za konfirmiranje

…

Posljedice za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku 8(b))

A9. Revizor može zaključiti, na osnovi ocjenjivanja iz točke 8(b), da bi bilo primjereno izmijeniti procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i izmijeniti planirane revizijske postupke u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019).[26] Na primjer, ako nije razuman menadžmentov zahtjev

[26] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*, točka 37.

da se konfirmiranje ne provede, to može ukazati na čimbenik rizika prijevare koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen).[27]

…

Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja

Pouzdanost odgovora na zahtjeve za konfirmiranjem (vidjeti točku 10)

A11. MRevS 500 navodi da, čak kad su revizijski dokazi pribavljeni iz vanjskih izvora u odnosu na subjekt, mogu postojati okolnosti koje utječu na njihovu pouzdanost.[28] Svi odgovori stvaraju rizik presretanja, mijenjanja ili prijevare. Takvi rizici postoje neovisno o tome jesu li odgovori dobiveni u pisanom obliku ili pomoću elektroničkih ili drugih medija. Čimbenici koji mogu stvarati sumnju u pouzdanost odgovora uključuju okolnost da:

- ih je revizor dobio posredno; ili
- se doima da nisu došli od strane kojoj je izvorno upućen zahtjev za konfirmiranje.

…

Nepouzdani odgovori (Vidjeti točku 11)

A17. Kad revizor zaključi da je odgovor nepouzdan, revizor može trebati izmijeniti procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i sukladno tome izmijeniti planirane revizijske postupke, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.).[29] Na primjer, nepouzdan odgovor može ukazati na čimbenik rizika prijevare koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen).[30]

Neodgovaranje (Vidjeti točku 12)

…

A19. Na vrste i opseg alternativnih revizijskih postupaka utječe vrsta računa i tvrdnja o kojoj je riječ. Neodgovaranje na zahtjev za konfirmaciju može ukazati na ranije neidentificirani rizik pogrešnog prikazivanja. U takvim situacijama, revizor može trebati izmijeniti procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i izmijeniti planirane revizijske postupke, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen).[31] Na primjer, manje odgovora na zahtjeve za konfirmacije nego što je bilo anticipirano, može ukazati na ranije neidentificirani čimbenik rizika prijevare koji zahtijeva ocjenu u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen).[32]

…

Izuzeci (Vidjeti točku 14)

A21. Izuzeci navedeni u odgovorima na zahtjeve za konfirmiranje mogu ukazati na pogrešne prikaze ili potencijalne pogrešne prikaze u financijskim izvještajima. Kad je otkriveno pogrešno prikazivanje,

---

27 MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~25~~38.

28 MRevS 500, točka A35.

29 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 37.

30 MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~25~~38.

31 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 37.

32 MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~25~~38.

MRevS 450[33] ~~MRevS 240~~ zahtijeva od revizora da ocijeni je li takav pogrešan prikaz indikacija za prijevaru.[34] Izuzeci mogu stvoriti okvir za sagledavanje kvalitete odgovora sličnih strana kojima su upućeni zahtjevi za konfirmacije ili za slične račune. Izuzeci također mogu ukazati na nedostatak ili nedostatke u subjektovim internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem.

…

MRevS 530 (IZMIJENJEN), REVIZIJSKO UZORKOVANJE

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Oblikovanje i veličina uzorka i izbor stavki za testiranje

Oblikovanje uzorka (Vidjeti točku 6)

…

A6. Revizorovo razmatranje svrhe revizijskog postupka, kako se zahtjeva u točki 6, uključuje jasno razumijevanje što čini devijaciju ili pogrešan prikaz tako da su svi, ali samo oni uvjeti koji su relevantni za svrhu revizijskog postupka uključeni u ocjenjivanje devijacija i projekciju pogrešnih prikaza. Primjerice, u testovima detalja u vezi s postojanjem potraživanja, kao što je konfirmacija, plaćanja kupaca prije datuma konfirmacija, ali primljena ubrzo nakon tog datuma ne smatraju se pogrešnim prikazima. Također, knjiženje na računu pogrešnog kupca ne utječe na ukupno stanje računa potraživanja od kupaca. Zbog toga, može biti neprimjereno to smatrati pogrešnim prikazivanjem pri ocjenjivanju rezultata na temelju uzorka za pojedini revizijski postupak, čak i onda kad to može imati važan učinak na ostala područja revizije, kao što je procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare ili adekvatnosti ispravaka sumnjivih potraživanja.

…

MRevS 540 (IZMIJENJEN), REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POVEZANIH OBJAVA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

…

Pregledavanje ishoda ili ponovno procjenjivanje prethodnih računovodstvenih procjena (Vidjeti točku 14)

…

[33] MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije*, točka 5A.

[34] ~~MRevS 240, točka 36.~~

A57. MRevS 240 (izmijenjen)[35] zahtijeva retrospektivni pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki povezanih s važnim računovodstvenim procjenama. Kao praktično pitanje, revizorov pregled prethodne računovodstvene procjene kao postupak procjene rizika u skladu s ovim MRevS-om može biti obavljen povezano s pregledom koji zahtijeva MRevS 240 (izmijenjen).

…

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta (Vidjeti točku 32)

…

A136. Nadalje, u primjenjivanju MRevS-a 240 (izmijenjen), od revizora se zahtijeva da ocijeni ~~ukazuju~~ jesu li menadžmentove prosudbe i odluke u stvaranju računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje, čak i ako su pojedinačno razumne, ~~na~~ indikatori mogućeu ~~u~~ pristranosti menadžmenta koja predstavlja značajni pogrešni prikaz zbog prijevare. Prijevarno financijsko izvještavanje je često postignuto namjernim pogrešnim prikazivanjem računovodstvenih procjena, koje može uključivati namjerno podcjenjivanje ili precjenjivanje računovodstvenih procjena. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta koji mogu također biti čimbenici rizika prijevare,[36] mogu uzrokovati da revizor ponovno procjeni jesu li revizorove procjene rizika, osobito procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare, i povezane reakcije i nadalje primjerene.

…

MRevS 550, POVEZANE STRANE

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornosti revizora u reviziji financijskih izvještaja vezanim za odnose i transakcije s povezanim stranama. Posebice, on detaljnije objašnjava kako MRevS 315 (izmijenjen 2019.)[37], MRevS 330[38] i MRevS 240 (izmijenjen)[39] trebaju biti primijenjeni u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s odnosima i transakcijama s povezanim stranama.

…

Odgovornosti revizora

…

5. Povrh toga, razumijevanje subjektovih odnosa i transakcija s povezanim stranama relevantno je za revizorovu ocjenu o tome postoji li jedan ili više čimbenika rizika prijevare prema MRevS u 240 (izmijenjen),[40] upravo stoga što je lakše počiniti prijevaru kroz transakcije s povezanim stranama.

…

---

35 MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točka ~~33(b)(ii)~~28.

36 MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~33(b)~~ 50–51.

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

38 MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike.*

39 MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja.*

40 MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~25~~38.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

11. Kao dio postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti koje MRevS 315 (izmijenjen) i MRevS 240 (izmijenjen) zahtijevaju od revizora da ih obavi tijekom revizije[41], revizor mora obaviti revizijske postupke i povezane aktivnosti navedene u točkama 12-17 kako bi pribavio informacije relevantne za identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanim stranama. (Vidjeti točku A8.)

Razumijevanje subjektovih odnosa i transakcija s povezanim stranama

12. Diskusija angažiranog tima koju zahtijevaju MRevS 315 (izmijenjen) i MRevS 240 (izmijenjen) [42] mora uključiti posebno razmatranje osjetljivosti financijskih izvještaja na značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare ili pogreške koje može biti posljedica subjektovih odnosa i transakcija s povezanim stranama. (Vidjeti točke A9-A10.)

…

Identificiranje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama

…

19. Ako revizor identificira čimbenike rizika prijevare (uključujući okolnosti povezane s postojanjem povezane strane s dominantnim utjecajem) prilikom obavljanja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim stranama, revizor mora razmotriti takve informacije prilikom identificiranja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen). (Vidjeti točku A6 i točke A29-A30.)

…

Reakcije na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama

…

Identificirane značajne transakcije s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta

23. Za identificirane značajne transakcije s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, revizor mora:

    (a) pregledati osnovne ugovore ili dogovore, ako ih ima, te ocijeniti:

        (i) sugerira li poslovna logika transakcija (ili nedostatak iste) kako su te transakcije zaključene zbog prijevarnog financijskog izvještavanja ili zataškavanja protupravnog prisvajanja imovine; [43] (Vidjeti točke A38-A39)

…

---

41 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 13; MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~17~~26.

42 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 17; MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~16~~29.

43 MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~33(c)~~ 52.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

…

Razumijevanje odnosa i transakcija s povezanim stranama subjekta

…

Subjektove kontrole nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti točku 14)

…

A17. U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) da se stekne razumijevanje kontrolnog okruženja, revizor može razmatrati značajke kontrolnog okruženja važne za umanjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama, kao što su:

…

- postojanje ~~politika i postupaka za tzv. "zviždače",~~ programa za zviždače (ili drugog programa za prijavljivanje prijevara), tamo gdje je primjenjivo.

…

A19. Prijevarno financijsko izvještavanje često uključuje menadžmentovo zaobilaženje kontrola za koje se inače čini da učinkovito djeluju. [44] Rizik zaobilaženja kontrola je veći ako menadžment ima odnose koje uključuju kontrolu ili značajan utjecaj nad stranama s kojima subjekt posluje, zato što takvi odnosi mogu predstavljati menadžmentu veći poticaj i davati veću mogućnost za počinjenje prijevare. Primjerice, financijski interes menadžmenta u određenim transakcijama s povezanim stranama može predstavljati poticaj za zaobilaženje kontrola kako bi (a) usmjerio subjekt, protivno njegovom interesu, da zaključi transakciju u korist tih povezanih strana, ili (b) bio u dosluhu s povezanim stranama ili nadzirao njihove aktivnosti. Primjeri moguće prijevare uključuju:

…

Identificiranje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s odnosom i transakcijama s povezanim stranama

Čimbenici rizika prijevare povezani s povezanim stranama koje imaju dominantan utjecaj (Vidjeti točku 19)

A29. Dominacija jedne osobe ili manje grupe ljudi nad menadžmentom, a bez kompenzacijskih kontrola čimbenik je rizika prijevare.[45] Pokazatelji dominantnog utjecaja koji ima povezana strana uključuju sljedeće:

…

---

[44] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~32~~40 i A4A5.

[45] MRevS 240 (izmijenjen), Dodatak 1.

Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosom i transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti točku 20)

A31. Vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka koje je revizor može odabrati kao reakciju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama ovise o vrsti tih rizika i okolnostima u kojima se subjekt nalazi.[46]

…

A33. Ako je revizor procijenio značajnim rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare kao rezultat prisutnosti povezanih strana s dominantnim utjecajem, revizor može, kao povrh općih zahtjeva MRevS-a 240 (izmijenjen), obaviti 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 primjerenim dokaznim revizijskim postupcima:

…

- pregledavanje izvještaja zaposlenika "zviždača", tamo gdje se ti izvještaji čuvaju.

…

Identificiranje prethodno neidentificiranih ili neobjavljenih povezanih strana ili značajnih transakcija s povezanim stranama

…

Namjerno neobjavljivanje od strane menadžmenta (Vidjeti točku 22(e))

A37. Zahtjevi i upute u MRevS-u 240 (izmijenjen) u vezi s revizorovim odgovornostima u reviziji financijskih izvještaja povezanim s prijevarama su važni tamo gdje se čini kako je menadžment namjerno izostavio otkriti revizoru povezane strane ili značajne transakcije s povezanim stranama. Revizor može razmotriti je li potrebno ponovno ocjenjivanje pouzdanosti odgovora menadžmenta dobivenih na revizorove upite i izjava menadžmenta danih revizoru.

…

MRevS 570 (IZMIJENJEN 2024.), VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja (Vidjeti točku 11)

…

[46] MRevS 330 sadrži dodatne smjernice za razmatranje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka. MRevS 240 (izmijenjen) uspostavlja zahtjeve i daje smjernice o primjerenim reakcijama na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

A8. U određenim okolnostima, revizor može identificirati čimbenike rizika prijevare koji proizlaze iz događaja ili uvjeta koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, a relevantni su za identifikaciju i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen).[47]

…

Događaji ili uvjeti koje menadžment nije ranije identificirao ili objavio (Vidjeti točku 14)

…

A31. Kad menadžment namjerno nije identificirao ili priopćio revizoru događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, to može izazvati sumnju u njihovu integritet i poštenje, kao što je slučaj kad revizor sumnja na namjerno dovođenje u zabludu. MRevS 240 (izmijenjen) daje dodatne zahtjeve i smjernice u vezi s identifikacijom i procjenom rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.[48]

…

Menadžment nije voljan produljiti razdoblje svoje procjene (Vidjeti točke 22–23)

A57. Ako revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji podržavaju primjerenost korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, zbog odluke menadžmenta da ne produlji razdoblje svoje procjene, revizor može zaključiti da je primjereno:

- izmijeniti procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i izmijeniti planirane revizijske postupke u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019).[49] Na primjer, ako je odluka menadžmenta nerazumna u danim okolnostima, to može ukazivati na čimbenik rizika prijevare koji zahtijeva ocjenu u skladu s MRevS-om 240.

…

Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti (Vidjeti točku 30(a))

…

A71. Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti također mogu biti čimbenici rizika prijevare i mogu navesti revizora da preispita jesu li revizorova procjena rizika, osobito procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare, i povezane reakcije, i dalje primjereni.[50] Kad postoji namjera dovođenja u zabludu, pristranost menadžmenta je prijevarne prirode i revizor može morati razmotriti može li ta pristranost predstavljati značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare.

…

---

47 MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točka ~~24~~27.

48 MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~26-28~~39–41.

49 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 37.

50 MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~25~~38.

MRevS 580, PISANE IZJAVE

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Dodatak 1

(Vidjeti točku 2)

Popis MRevS-a koji sadrže zahtjeve za pisane izjave

Ovaj Dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ima koji su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. i nakon tog datuma koje zahtijevaju određene pisane izjave o pojedinim pitanjima. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 240 (izmijenjen), Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja – točka ~~40~~63

…

Dodatak 2

(Vidjeti točku A21)

Ilustrativno pismo s izjavom

Sljedeće ilustrativno pismo uključuje pisane izjave koje su zahtijevane ovim i ostalim MRevS-ima koji su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. i nakon tog datuma. U ovoj se ilustraciji pretpostavlja da su primjenjivi okvir financijskog izvještavanja Međunarodni standardi financijskog izvještavanja; zahtjev MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.)[51] 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.

…

Pružene informacije

o Mi smo vam osigurali: [52]

[51] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

[52] Ako je revizor uključio i druga pitanja vezana uz odgovornosti menadžmenta u pismo o revizijskom angažmanu u skladu s MRevS-om 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana, m*ože se razmotriti uključivanje ovih pitanja u pisane izjave menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

- pristup svim informacijama za koje smo svjesni da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja kao što su evidencije, dokumentacija i ostalo;
- dodatne informacije koje ste od nas zahtijevali za svrhe revizije; i
- neograničeni pristup osobama unutar subjekta za koji ste odredili da su vam nužne za pribavljanje revizijskih dokaza.

o Sve transakcije bile su evidentirane u računovodstvenim evidencijama i odrazile su se u financijskim izvještajima.

o Objavili smo vam rezultate naše procjene rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare. (MRevS 240 (izmijenjen))

o Objavili smo vam sve informacije u vezi sa svakom prijevarom ili sumnjom da ona postoji za koju imamo saznanja i koja ima učinka na subjekt i uključuje:

- menadžment;
- zaposlenike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
- ostale gdje prijevara može imati značajan učinak na financijske izvještaje. (MRevS 240)

o Objavili smo vam sve informacije u vezi sa ~~navodnom prijevarom ili~~ sumnjom na prijevaru uključujući dojave o prijevarama koje utječu na financijske izvještaje koje su priopćili zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili ostali.(MRevS 240 (izmijenjen))

o Objavili smo vam sve poznate slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjama da postoje, kojima se učinak treba sagledavati kada se sastavljaju financijski izvještaji. (MRevS 250)

o Objavili smo vam identitet subjektovih povezanih strana i sve odnose i transakcije s povezanim stranama koje su nam poznate. (MRevS 550)

o [Bilo koje drugo pitanje koje revizor može smatrati primjerenim. (Vidjeti točku A11 ovog MRevS-a.)]

…

MRevS 600 (IZMIJENJEN), POSEBNI ASPEKTI - REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE (UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

…

Zahtjevi

…

Prijevara ili sumnja na prijevaru

44A. Prilikom primjene MRevS-a 240 (izmijenjen),[53] revizor grupe mora preuzeti odgovornost za stjecanje razumijevanja identificirane prijevare ili sumnje na prijevaru.

Ocjenjivanje komunikacije revizora komponente i adekvatnosti njihova rada

[53] MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točka 55.

45. Revizor grupe mora zahtijevati od revizora komponente komuniciranje pitanja relevantnih za zaključak revizora grupe u vezi s revizijom grupe. Takva komunikacija mora uključivati: (Vidjeti točku A144)

…

(h) prijevaru ili sumnju na prijevaru koja uključuje:

(i) menadžment komponente;

(ii) zaposlenike koji imaju značajne uloge u sustavu internih kontrola grupe u komponenti; ili

(iii) drugo, osim pitanja koja su očito nebitna ~~ako je prijevara dovela do značajnih pogrešnih prikazivanja~~ za financijske informacije komponente;

…

Komunikacija s menadžmentom grupe i osobama zaduženima za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe

…

55. Ako je revizor grupe utvrdio prijevaru ili sumnju na prijevaru ili ga je o tome upozorio revizor komponente (Vidjeti točku: 45(h)) ili informacije ukazuju na mogućnost postojanja prijevare ili sumnje na prijevaru, revizor grupe mora o tome pravodobno obavijestiti primjerenu razinu menadžmenta grupe kako bi informirao one s primarnom odgovornošću za sprječavanje i otkrivanje prijevara o pitanjima koja su važna za njihove odgovornosti. (Vidjeti točku A160)

…

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

57. Revizor grupe mora komunicirati sljedeća pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje grupom, povrh onih koja se zahtijevaju MRevS-om 260 (izmijenjen) i drugim MRevS-ima: (Vidjeti točku A163)

(a) prikaz radova koje treba obaviti na komponentama grupe i vrsta planiranog sudjelovanja revizora grupe u radu koji trebaju obaviti revizori komponenti; (Vidjeti točku A164)

(b) slučajeve u kojima je rad revizora komponente koji je pregledao revizor grupe izazvao zabrinutost u pogledu kvalitete rada revizora te komponente i način na koji je revizor grupe riješio tu zabrinutost;

(c) sva ograničenja opsega revizije grupe, na primjer, značajna pitanja povezana s ograničenjima pristupa ljudima ili informacijama;

(d) prijevare ili sumnje na prijevaru koje uključuju:

(i) menadžment grupe ili menadžment komponenata,
(ii) zaposlenike koji imaju značajnu ulogu u sustavu internih kontrola grupe ili
(iii) druge, osim za pitanja koja su jasno beznačajna. ~~kad je prijevara rezultirala značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima grupe.~~

…

Dokumentacija

59. U skladu s MRevS-om 230[54] revizijska dokumentacija angažmana za reviziju grupe mora biti dostatna kako bi iskusni revizor, koji prethodno nije bio povezan s revizijom, mogao razumjeti vrstu, vremenski raspored i opseg obavljenih revizijskih postupaka, pribavljene dokaze i zaključke donesene u pogledu značajnih pitanja koja su nastala tijekom revizije grupe. Pri primjeni MRevS-a 230[55] revizor grupe u revizijsku dokumentaciju mora uključiti: (Vidjeti točke: A166–A169, A179, A182)

…

(g) pitanja povezana s komunikacijom s revizorima komponenti, uključujući:

(i) pitanja, ako postoje, povezana s prijevarom ili sumnjom na prijevaru, povezanim stranama ili vremenskom neograničenošću poslovanja koja su priopćena u skladu s točkom 32;

(ii) pitanja relevantna za zaključak revizora grupe u pogledu revizije grupe, u skladu s točkom 45, uključujući način na koji je revizor grupe razrješavao značajna pitanja o kojima se raspravljalo s revizorima komponenti, menadžmentom komponenata ili menadžmentom grupe

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točke 1–2)

…

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 9)

…

A17. Na primjenu profesionalnog skepticizma u reviziji grupe mogu utjecati pitanja kao što su sljedeća:

...

- složena struktura nekih grupa može uvesti čimbenike koji dovode do povećane osjetljivosti na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Povrh toga, pretjerano složena organizacijska struktura može biti čimbenik rizika prijevare u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen) [56] i stoga može zahtijevati dodatno vrijeme ili stručnost za razumijevanje poslovne svrhe i aktivnosti određenih subjekata ili poslovnih jedinica.

…

Razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola grupe (Vidjeti točku 30)

…

Rasprava angažiranog tima (Vidjeti točku 30)

---

[54] MRevS 230, točka 8.

[55] MRevS 230, točke 1–3, 9–11, A6–A7 i Dodatak.

[56] MRevS 240 (izmijenjen), ~~*Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*~~, Dodatak 1

…

A92. Rasprava pruža priliku za:

…

- razmjenu ideja o tome kako i gdje financijski izvještaji grupe mogu biti podložni značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevare ili pogreške. MRevS 240 (izmijenjen)[57] zahtijeva da se u raspravi angažiranog tima poseban naglasak stavi na to kako i gdje financijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevare, uključujući način na koji može doći do prijevare;

…

- raspravu o utvrđenoj prijevari ili sumnji na prijevaru, ili informacijama koje ukazuju na postojanje prijevare;

…

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku 33)

…

Prijevara

A113. Pri primjeni MRevS-a 240 (izmijenjen),[58] revizor je dužan identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare te oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke čija vrsta, vremenski raspored i opseg reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje. Informacije koje se koriste za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog prijevare mogu uključivati sljedeće:

- procjenu rizika od strane menadžmenta grupe da financijski izvještaji grupe mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare;
- proces menadžmenta grupe za identificiranje i reagiranje na rizik prijevare u financijskim izvještajima grupe, uključujući sve posebne rizike prijevara koje je utvrdilo menadžment grupe ili klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja za koje je rizik prijevare viši;
- pitanje postoje li određene komponente koje su podložnije rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare;
- pitanje postoje li u procesu konsolidacije čimbenici rizika prijevare ili pokazatelji pristranosti menadžmenta;
- pitanje kako oni koji su zaduženi za upravljanje grupom obavljaju monitoring nad procesima menadžmenta grupe za identificiranje rizika prijevare u grupi i kontrolama koje je uspostavio menadžment grupe radi ublažavanja tih rizika;
- odgovori osoba zaduženih za upravljanje grupom, menadžmenta grupe, primjerenih pojedinaca unutar funkcije interne revizije (i, prema potrebi, menadžmenta komponenata, revizora komponenti i drugih) na upit revizora grupe o tome imaju li saznanja o bilo kakvoj prijevari

---

[57] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~16~~29.

[58] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~26~~39, ~~31~~46.

~~stvarnoj, sumnjivoj~~ ili ~~navodnoj~~ sumnji na prijevaru, uključivo s prijavama prijevara koje utječu na komponentu ili grupu.

…

Reagiranje na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku 37)

…

Element nepredvidivosti

A136. Uključivanje elementa nepredvidljivosti u vrstu posla koji treba obaviti, subjekti ili poslovne jedinice u kojima se postupci obavljaju i u kojoj je mjeri revizor grupe uključen u rad, mogu povećati vjerojatnost utvrđivanja značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponenti koje mogu dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog prijevare.[59]

…

Ocjenjivanje komunikacije revizora komponente i primjerenosti njihova rada

Komunikacija o pitanjima važnima za zaključak revizora grupe u vezi s revizijom grupe (referenca: točka 45)

A144. Iako su pitanja koja je potrebno komunicirati u skladu s točkom 45 relevantna za zaključak revizora grupe u pogledu revizije grupe, određena pitanja mogu se komunicirati tijekom postupaka revizora komponente. Povrh pitanja iz točaka 32 i 50, takva pitanja mogu uključivati, na primjer:

…

- novonastale značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare;
- ~~utvrđene~~ prijevare ili sumnjive prijevare ili nezakonite radnje koje uključuju menadžment komponenata ili zaposlenike, a koje bi mogle imati značajan učinak na financijske izvještaje grupe; ili

…

Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe (Vidjeti točke 54–56)

…

A160. MRevS 240 (izmijenjen)[60] sadržava zahtjeve i smjernice o komuniciranju prijevare ili sumnje na prijevaru menadžmentu i, ~~kad menadžment može biti uključen u prijevaru,~~ onima koji su zaduženi za upravljanje.

…

[59] MRevS 240 (izmijenjen), točka ~~30(c)~~43.

[60] MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~41–43~~64–66.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A88)

Razumijevanje sustava internih kontrola grupe

…

Proces procjenjivanja rizika u grupi

3. Razumijevanje revizora grupe o procesu procjenjivanja rizika u grupi može uključivati pitanja kao što je proces procjene rizika vođenja poslova grupe, odnosno proces utvrđivanja, analize i upravljanja poslovnim rizicima, uključujući rizik prijevare, koji mogu imati za posljedicu značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Može uključivati i razumijevanje razine sofisticiranosti procesa procjenjivanja rizika grupe i uključenosti subjekata i poslovnih jedinica u taj proces.

…

MRevS 610, KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Korištenje rada službe interne revizije

Rasprava i koordinacija sa službom interne revizije (Vidjeti točku 21)

…

A26. U MRevS-u 200[61] se razmatra važnost revizorovog planiranja i obavljanja revizije s profesionalnim skepticizmom, uključujući i s budnošću spram informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji će se koristiti kao revizijski dokazi. U skladu s tim, komunikacija sa službom interne revizije tijekom angažmana može pružiti mogućnost internim revizorima da eksternom revizoru skrenu pozornost na pitanja koja mogu utjecati na rad eksternog revizora.[62] Eksterni revizor je tada u mogućnosti uzeti u obzir takve informacije u svojem identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Povrh toga, ako takve informacije mogu biti indikacija povišenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja ili mogu biti u vezi s ~~počinjenom~~ prijevarom~~,~~ ili sumnjom ~~ili navodom da je~~ na prijevaru~~a počinjena~~, uključujući prijave za prijevaru, eksterni revizor ih može, u skladu s MRevS-om 240 (izmijenjen),[63] uzeti u obzir pri svojem identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

…

---

61 MRevS 200, točke 15 i A21.

62 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), Dodatak 4.

63 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), Dodatak 4 u vezi s MRevS-om 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja.*

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi pružanja izravne pomoći

…

Određivanje sadržaja i opsega rada koji može biti dodijeljen internim revizorima radi pružanja izravne pomoći (Vidjeti točke 29–31)

…

A36. U određivanju vrste posla koji može biti dodijeljen internim revizorima, eksterni revizor je oprezan kako bi ograničio takav posao na područja koja su primjerena za dodjeljivanje. Primjeri aktivnosti i zadataka koji ne bi bili primjereni za korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći uključuju sljedeće:

- raspravu o riziku prijevare. Međutim, eksterni revizori mogu postavljati upite internim revizorima o riziku prijevare u organizaciji u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.).[64]
- određivanje nenajavljenih revizijskih postupaka kojima se bavi MRevS 240 (izmijenjen).

…

MRevS 700 (IZMIJENJEN), FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

…

Zahtjevi

…

Revizorsko izvješće

…

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu s međunarodnim revizijskim standardima

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

…

40. U revizorskom izvješću u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja mora se također: (Vidjeti točku A51)

    (a) navesti iskaz o tome da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije te važnim revizijskim nalazima, ~~uključujući i onima u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama~~ koje revizor ~~otkrije~~ utvrdi tijekom revizije uključujući bilo koje od sljedećeg:

        (i) značajne nedostatke u internim kontrolama; ~~koje revizor identificira tijekom revizije;~~

[64] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 14(a).

(ii) identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru;[65] i

(iii) ostala pitanja u vezi s prijevarom koja su, prema prosudbi revizora, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje; [66]

…

Dodatak

Ilustracija 1 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugi primjereni naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja[67]

…

Ključna revizijska pitanja

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovi tih financijskih izvještaja.

…

Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

[65] MRevS 240 (izmijenjen), točka 65.

[66] MRevS 240 (izmijenjen), točka 66.

[67] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kada drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o poduzetnim mjerama za uklanjanje prijetnji ili o primijenjenim mjerama zaštite.

…

Ilustracija 2 – Revizorsko izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugi primjereni naslovnik]

Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja[68]

…

Ključna revizijska pitanja

…

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li konsolidirani financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih konsolidiranih financijskih izvještaja.

…

Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnih pogrešnih prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše

[68] Podnaslov "Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kada drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o poduzetim mjerama za uklanjanje prijetnji ili i o primijenjenim mjerama zaštite.

…

Ilustracija 4 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima opće namjene subjekta različitog od uvrštenog subjekta, sastavljen u skladu s okvirom sukladnosti

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

…

Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

…

MRevS 701, PRIOPĆAVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 2)

…

Odnos između ključnih revizijskih pitanja, revizorskog mišljenja i drugih dijelova revizorskog izvješća (Vidjeti točke 4, 12, 15)

…

A8A. MRevS 240 (izmijenjen)[69] uključuje zahtjeve za određivanje i komuniciranje ključnih revizijskih pitanja vezanih uz prijevaru. Zahtjevi i smjernice MRevS-a 240 (izmijenjen) odnose se na primjenu ovog MRevS-a ili ga proširuju.

Određivanje ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točke 9–10)

…

Razmatranja u određivanju onih pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora (Vidjeti točku 9)

…

A18A. MRevS 240 (izmijenjen)[70] određuje da su pitanja u vezi s prijevarama često pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora i da, ako postoji interes korisnika financijskih izvještaja, jedno ili više pitanja u vezi s prijevarom koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora pri obavljanju revizije, a utvrđena su u skladu s točkom 60 MRevS 240 (izmijenjen), obično imaju najveći značaj u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja.

Područja s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili sa značajnim rizicima identificiranim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019..) (Vidjeti točku 9(a))

…

---

[69] MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, točke 60–62.

[70] MRevS 240 (izmijenjen), točke A179 i A185.

A21. ~~Međutim, to ne mora biti ono što bi vrijedilo za sve značajne rizike. Na primjer,~~ MRevS 240 (izmijenjen) pretpostavlja da postoje rizici prijevare pri priznavanju prihoda i zahtijeva da revizor tretira te procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare kao značajne rizike.[71] Povrh toga, MRevS 240 (izmijenjen) navodi da, zbog nepredvidljivih načina na koji se može dogoditi da menadžment zaobiđe kontrole, postoji rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare i time i značajni rizik.[72] Revizor može utvrditi da su ta pitanja ključna revizijska pitanja u vezi s prijevarom jer su rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare često pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora i imaju najveći značaj u reviziji. Međutim, to možda nije slučaj za sva ta pitanja. Revizor može utvrditi određene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare koji nisu zahtijevali značajnu pozornost revizora ~~Ovisno o njihovom sadržaju, ti rizici ne moraju zahtijevati osobitu revizorovu pozornost~~ i stoga se ne bi razmatrali pri revizorovu određivanju ključnih revizijskih pitanja. ~~u skladu s točkom 10.~~

…

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

…

Okolnosti u kojima u revizorskom izvješću nije priopćeno pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje (Vidjeti točku 14)

…

A55. Može također biti nužno da revizor razmotri posljedice priopćavanja pitanja koje je određeno kao ključno revizijsko pitanje u pogledu relevantnih etičkih zahtjeva.[73] Osim toga zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora komuniciranje s odgovarajućim regulatornim, izvršnim ili nadzornim tijelima u vezi s pitanjem, neovisno o tom hoće li pitanje biti priopćeno u revizorskom izvješću. Takvo komuniciranje može također biti korisno u stvaranju informacijske osnove za revizorovo razmatranje negativnih posljedica koje mogu nastati priopćavanjem pitanja.

…

MRevS 705 (IZMIJENJEN), MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Okolnosti u kojima se zahtijeva modifikacija revizorskog mišljenja

…

---

71 MRevS 240 (izmijenjen), *~~Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja~~*, točke ~~27–28~~ 39(b) i 41.

72 MRevS 240 (izmijenjen), točke ~~32~~ 39(b) i 40.

73 Na primjer, osim u određenim specificiranim okolnostima, točka R114.2 IESBA Kodeksa ne dopušta korištenje ili otkrivanje informacija na koje se primjenjuje obveza povjerljivosti. Kao jedna od iznimki, točka R114.3 IESBA Kodeksa dopušta profesionalnom računovođi da otkrije ili koristi povjerljive informacije ako postoji zakonska ili profesionalna obveza ili pravo na to. Točka 114.3 A1(b)(iv) IESBA Kodeksa objašnjava da postoji profesionalna dužnost ili pravo na otkrivanje takvih informacija radi usklađenosti s tehničkim i profesionalnim standardima.

Vrste nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (Vidjeti točku 6(b))

…

A9. Nemogućnost obavljanja određenog postupka ne predstavlja ograničenje opsega revizije ako revizor može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze obavljanjem alternativnih postupaka. Ako to nije moguće, primjenjuju se zahtjevi točke 7(b) i 9-10 kako je primjereno. Ograničenja koja nametne menadžment mogu imati druge posljedice na reviziju, kao što su posljedice na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare i na razmatranje o nastavljanju angažmana.

…

MRevS 800 (IZMIJENJEN), POSEBNA RAZMATRANJA - REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA SASTAVLJENIH U SKLADU S OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Dodatak

(Vidjeti točke A13 i A21)

Ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima posebne namjene

Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija koja je obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

…

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i

pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

…

Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s poreznom osnovom računovodstva u jurisdikciji X (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

…

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

…

Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvještaja pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija kompletnog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koje je pripremilo menadžment subjekta u skladu s odredbama o financijskom izvještavanju koje je uspostavio regulator (tj. okvir posebne namjene) kako bi se zadovoljili zahtjevi tog regulatora. Menadžment nema izbor okvira za financijsko izvještavanje.**

…

- **Regulator zahtijeva od revizora da komunicira ključna revizijskih pitanja u skladu MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

…

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u odjeljku Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem utvrdili smo da su niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu MRevS-om 701 primijenjenim na ovu reviziju.]

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

…

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

…

MRevS 805 (IZMIJENJEN), POSEBNA RAZMATRANJA - REVIZIJE POJEDINAČNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH, RAČUNA ILI STAVAKA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije (Vidjeti točku 10)

A10. Relevantnost svakog MRevS-a zahtijeva pažljivo razmatranje. Čak i kad je samo određeni element financijskih izvještaja podvrgnut reviziji, načelno su relevantni MRevS-ovi kao što su MRevS 240 (izmijenjen),[74] MRevS 550[75] i MRevS 570 (izmijenjen 2024.). To je stoga što element može biti pogrešno prikazan zbog prijevare, učinaka povezanih s transakcijama s povezanim stranama ili neispravne primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

…

Dodatak 2

(Vidjeti točku A17)

---

[74] MRevS 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja.*

[75] MRevS 550, *Povezane strane.*

Ilustracije izvješća neovisnog revizora o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja

…

Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li financijski izvještaj kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

…

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

…

Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta različitog koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene.

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li financijski izvještaj kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tog financijskog izvještaja.

…

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

…

Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o određenom elementu financijskog izvještaja uvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene.

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

…

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li popis bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i

smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi ovog popisa.

…

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja popisa uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

…

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima koji su utvrđeni tijekom naše revizije uključujući:

- značajne nedostatke u internim kontrolama ~~koje identificiramo tijekom revizije~~;
- identificiranu prijevaru ili sumnju na prijevaru; i
- ostala pitanja vezana uz prijevaru koja su, po našoj prosudbi, relevantna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

…

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA (MSU) 2400 (IZMIJENJEN), ANGAŽMANI UVIDA U POVIJESNE FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

…

Zahtjevi

…

Obavljanje angažmana

…

Oblikovanje i obavljanje postupaka

…

48. Praktičarevi upiti menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema potrebi, moraju uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A82–A86)

    …

    ~~(i) Prijevare ili nezakonite radnje koje utječu na subjekt;~~ i

    ~~(ii)~~ identificirane nesukladnosti ili sumnja na nesukladnosti s odredbama zakona i regulativa za koje se uobičajeno smatra da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima, kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative;

…

Pisane izjave

…

62. Praktičar mora također zahtijevati menadžmentove pisane izjave o tome da je menadžment priopćio praktičaru: (Vidjeti točku A105.)

…

(b) ~~značajne činjenice poznate~~ svoje spoznaje o svakoj prijevari, ili sumnji na prijevaru, poznate menadžmentu i koje mogu imati utjecaj na subjekt;

…

Međunarodni revizijski standardi (International Standards on Auditing), Međunarodni standard za reviziju financijskih izvještaja manje složenih subjekata (International standards on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities), Međunarodni standardi za angažmane uvida (International Standards on Review Engagements), Međunarodni standardi za izražavanje uvjerenja o održivosti (International Standards on Sustainability Assurance), Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standards on Assurance Engagements), Međunarodni standardi za povezane usluge (International Standards on Related Services), Međunarodni standardi za upravljanje kvalitetom (International Standards on Quality Management), Međunarodne smjernice revizijske prakse (International Auditing Practice Notes), Nacrti za raspravu (Exposure Drafts), Konzultacijski dokumenti (Consultation Papers) i druge publikacije IAASB-a predmeti su autorskog prava koje pripada Međunarodnoj federaciji računovođa (IFAC).

Međunarodna zaklada za etiku i reviziju™ (IFEA),™ Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB®) i Međunarodna federacija računovođa® (IFAC)® ne preuzimaju odgovornost za gubitak nanesen bilo kojoj osobi koja postupa ili se suzdržava od postupanja oslanjajući se na materijal iz ove publikacije, bez obzira je li taj gubitak uzrokovan nemarom ili na drugi način.

The ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Sustainability Assurance’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISRE’, ‘ISSA’, ‘ISAE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’, i logotip IAASB-a su zaštitni žigovi koji pripadaju IFAC-u, ili su registrirani zaštitni žigovi i uslužni žigovi IFAC-a u SAD i ostalim zemljama. ‘International Foundation for Ethics and Audit’ i ‘IFEA’ su zaštitni znakovi koji pripadaju IFEA-i, ili registrirani zaštitni žigovi i uslužni žigovi IFEA-e u SAD i ostalim zemljama.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja,* uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih međunarodnih standarda IAASB-a, koji je izdao International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavio International Federation of Accountants (IFAC) u srpnju 2025. na engleskom jeziku, Hrvatska revizorska komora je u svibnju 2026. prevela na hrvatski jezik i objavljuje uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja,* uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih međunarodnih standarda IAASB-a, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating Publication of the International Federation of Accountants”. Odobreni tekst Međunarodnog revizijskog standarda 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja,* uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih međunarodnih standarda IAASB-a, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima nikakvu odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupke koji bi mogli proizaći iz toga.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodni revizijski standard 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja,* uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih međunarodnih standarda IAASB-a © 2025. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodni revizijski standard 240 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja,* uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih međunarodnih standarda IAASB-a © 2026. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Ne dodjeljuju se nikakva prava za korištenje ovog materijala u vezi s umjetnom inteligencijom, strojnim učenjem ili sličnim tehnologijama, osim ako to nije izričito odobrio IFAC.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International Federation of Accountants®