

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

(Na snazi od 15. prosinca 2009.)

SADRŽAJ

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

Uvod

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

Objave Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

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

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

4. Međunarodni revizijski standardi (MRevS) (International Standards on Auditing – ISAs) trebaju se primijeniti u reviziji povijesnih financijskih informacija.
5. Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU) (International Standards on Review Engagements – ISREs) trebaju se primijeniti u uvidu u povijesne financijske informacije.
6. Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs) trebaju se primijeniti u angažmanima s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizije povijesnih financijskih informacija ili uvidi u povijesne financijske informacije.

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

Međunarodni revizijski standardi

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

Međunarodni standardi kontrole kvalitete

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

Ostali Međunarodni standardi

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

¹ Pojam “financijski izvještaji”, ako nije drugačije navedeno, označava financijske izvještaje koji sadrže povijesne financijske informacije.

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

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

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

Profesionalna prosudba

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

Primjenjivost Međunarodnih standarda

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

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

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

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

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

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

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

Jezik

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

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

POJMOVNIK SA STANJEM – VELJAČA 2009¹

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

*†**Angažirani partner** (*Engagement partner*)² – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu i njezino ispunjavanje i za izvješće koje se izdaje u ime tvrtke te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.

***Angažirani partner za grupu** (*Group engagement partner*) – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu revizije grupe i njezino ispunjavanje te za revizorovo izvješće o financijskim izvještajima grupe koje se izdaje u ime tvrtke. Gdje se revizija grupe obavlja kroz zajedničku reviziju, partneri zajedničke revizije i njihovi angažirani timovi zajednički čine angažiranog partnera za grupu i angažirane timove za grupu.

*†**Angažirani tim** (*Engagement team*) – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obveze i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju preuzete obveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka.³

***Angažirani tim za grupu** (*Group engagement team*) – partneri, uključujući angažiranog partnera za grupu, i osoblje koje ustanovljuje opću strategiju revizije grupe, komuniciraju s revizorima komponenti, obavljaju poslove u postupku konsolidacije i ocjenjuju zaključke izvedene iz revizijskih dokaza kao osnove za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima grupe.

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

* Označava pojam definiran u MReVS-ima.

† Označava pojam definiran u MSKK 1.

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

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

² “Angažirani partner”, “partner” i “tvrtka”, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačenice u javnom sektoru.

³ Pojam “revizorov ekspert” definira točka 6(a) MReVS-a 620 “Korištenje radom revizorovog eksperta”.

ma su se dogovorili revizor, klijent i neka odgovarajuća treća stranka te izvijestio o činjeničnom stanju. Primatelji izvješća moraju formirati vlastite zaključke temeljem revizorova izvješća. Izvješće je namijenjeno samo strankama koje su sudjelovale u dogovaranju postupaka, jer ostali, koji nisu upoznati s razlozima odabira postupaka, mogu krivo tumačiti rezultate.

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

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

Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja (*Limited assurance engagement*) – vidjeti **Angažman s izražavanjem uvjerenja** (*Assurance engagement*).

Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (*Reasonable assurance engagement*) – vidjeti **Angažman s izražavanjem uvjerenja** (*Assurance engagement*).

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

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

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

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

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

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

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

***Čimbenici rizika prijevare** (*Fraud risk factors*) – događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaj ili pritisak da se počini prijevara ili stvara prilika za počinjenje prijevare.

***Datum financijskih izvještaja** (*Date of the financial statements*) – datum kraja posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima.

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

***Datum kada su financijski izvještaji izdani** (*Date the financial statements are issued*) – datum kada su revizorovo izvješće i revidirani financijski izvještaji postali dostupni trećim osobama.

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

***Datum revizorova izvješća** (*Date of the auditor's report*) – datum s kojim je revizor datirao izvješće o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700⁵.

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

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

- (a) testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objave); i
- (b) dokazne analitičke postupke.

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

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

Dopunske informacije (*Supplementary informations*) – informacije prezentirane zajedno s financijskim izvještajima, koje nisu zahtijevane okvirom financijskog izvještavanja primijenjenim pri sastavljanju financijskih izvještaja, obično prikazane u dopunskim tablicama ili dodatnim bilješkama.

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

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

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

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

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

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

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

***Financijski izvještaji** (*Financial statements*) – strukturirano predstavljanje povijesnih financijskih informacija, uključujući povezane bilješke uz financijske izvještaje, namijenjene za priopćavanje o ekonomskim resursima ili obvezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj točki ili njihovim promjena tijekom razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uz financijske izvještaje uobičajeno obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Naziv “financijski izvještaji” uobičajeno se odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja koji je određen zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ali se može odnositi i na pojedini izvještaj.

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

***Financijski izvještaji grupe** (*Group financial statements*) – financijski izvještaji koji uključuju financijske informacije više od jedene komponente. Pojam “financijski izvještaji grupe” odnosi se također i na spojene financijske izvještaje nastale objedinjavanjem financijskih informacija koje su pripremile komponente koje nemaju maticu ali su pod zajedničkom kontrolom.

Financijski izvještaji ili informacije za međurazdoblja (*Interim financial information or statements*) – financijske informacije (mogu biti nepotpunije nego u cjelovitom skupu financijskih izvještaja, definiranom prethodno u ovom pojmovniku) objavljene na neki raniji datum (primjerice tromjesečni, polugodišnji...) u odnosu na poslovnu godinu.

***Financijski izvještaji opće namjene** (*General purpose financial statements*) – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.

***Financijski izvještaji posebne namjene** (*Special purpose financial statements*) – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene.

Godišnje izvješće (*Annual report*) – dokument koji izdaje poslovni subjekt, uobičajeno godišnje, a sadrži njegove financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima.

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

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

Informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje (*Information system relevant to financial reporting*) – komponenta internih kontrola koja uključuje sustav financijskog izvještavanja i sastoji se od postupaka i evidencija ustanovljenih s ciljem iniciranja, evidentiranja, obrađivanja i izvještavanja transakcija poslovnog subjekta (kao i događaja i uvjeta) te za održavanje odgovornosti za s njima povezanu imovinu, obveze i glavnice.

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

***Interna kontrola** (*Internal control*) – postupak koji su oblikovali i stavili na snagu oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment i ostalo osoblje kako bi se osiguralo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva poslovnog subjekta u vezi s pouzdanim financijskim izvještavanjem, učinkovitim i uspješnim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam “kontrola” odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.

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

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

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

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

*†**Izlistani subjekt** (*Listed entity*) – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Komponenta (*Component*) – subjekt ili poslovna aktivnost za koju menadžment grupe ili komponente sastavlja financijske informacije koje trebaju biti uključene u financijske izvještaje grupe.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (iv) malobrojne interne kontrole;
- (v) mala razina rukovođenja s odgovornostima za širok raspon kontrola; ili
- (vi) malobrojno osoblje sa širokim rasponom odgovornosti.

Ovo nisu sve kvalitativne karakteristike, niti su svojstvene samo manjim subjektima i manji subjekti ne moraju nužno imati sve navedene karakteristike.

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

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

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

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

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

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

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

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

***†Monitoring (u vezi s kontrolom kvalitete)** (*Monitoring (in relation to quality control)*) – postupak koji obuhvaća neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo tvrtki da stekne razumno uvjerenje da njezin sustav kontrola kvalitete djeluje učinkovito.

Monitoring kontrola (*Monitoring of control*) – postupak procjenjivanja učinkovitosti obavljanja internih kontrola tijekom vremena. On uključuje procjenjivanje oblika i pravodobnosti djelovanja kontrola i poduzimanje nužnih korektivnih mjera uslijed promjena uvjeta. Monitoring kontrola je komponenta internih kontrola.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neovisnost⁸ (*Independence*) – obuhvaća:

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

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

zaključiti da je kompromitirana čestitost, objektivnost ili profesionalni skepticizam tvrtke ili članova tima koji sudjeluju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja.

***Nepridržavanje (u kontekstu MRevS-a 250⁹)** (*Non-compliance (in the context of ISA 250)*) – čin namjernog ili nenamjernog subjektovog propusta ili neizvršavanja koji je protivan važećim zakonima i propisima. Takva djela uključuju transakcije koje zaključuju oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili zaposlenici u svoje ime ili u ime subjekta ili za račun subjekta. Nepridržavanje ne uključuje osobno pogrešno postupanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta ili zaposlenika subjekta.

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

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

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

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

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

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

***Odjeljak za ostala pitanja** (*Other Matter paragraph*) – odjeljak uključen u revizorovo izvješće koji se odnosi na pitanja koja nisu prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima i po revizorovoj prosudbi relevantna su korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća.

Okruženje informacijskih tehnologija (*IT environment*) – politike i postupci koje poslovni subjekt primjenjuje i infrastruktura informacijskih tehnologija (hardver, operacijski sustav, itd.) i aplikacijski softver koji se koristi za podržavanje poslovnih aktivnosti i ostvarivanje poslovnih strategija.

⁹ MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja".

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

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

***Okvir opće namjene** (*General purpose framework*) – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog raspona korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.

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

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

Pojam “okvir sukladnosti” koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz točke (a) ili (b).

***Okvir posebne namjene** (*Special purpose framework*) – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje informacijskih potreba posebnih korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti¹⁰.

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

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

¹⁰ MRevS 200, točka 13(a).

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

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

Opće kontrole informacijskih tehnologija (*General IT-controls*) – politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podupiru učinkovito funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući da se osigura ispravno djelovanje informacijskih sustava. Opće IT kontrole uobičajeno obuhvaćaju kontrole nad centrom obrade i poslovanjem mreže; nabavom, razvojem i održavanjem sistemskog softvera; zaštitom pristupa i nabavom, razvojem i održavanjem aplikacijskog sustava.

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

***Ostale informacije** (*Other information*) – financijske i nefinancijske informacije (osim financijskih izvještaja ili revizorova izvješća o njima) uključene, sukladno zakonu ili običaju, u dokument koji sadrži revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima.

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

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

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

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

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

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

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

- (a) financijski izvještaji za prethodno razdoblje nisu bili revidirani; ili
- (b) financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao je revizor prethodnik.

***Pogrešan prikaz** (*Misstatement*) – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave stavke predloženog financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji bi bio potreban za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati uslijed pogreške ili prijevare.

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

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

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

Ponovno izračunavanje (*Recalculation*) – sastoji se od kontroliranja matematičke točnosti dokumenata ili evidencija.

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

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

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

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

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

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

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

Međutim, subjekti koji su pod zajedničkom kontrolom države (tj. nacionalne, regionalne ili lokalne uprave) ne smatraju se povezanim, osim ako su uključeni u značajne transakcije ili dijele resurse u značajnom razmjeru međusobno.

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

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

***Povijesne financijske informacije** (*Historical financial informations*) – informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj točki, izražene u novčanim iznosima u vezi s određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava.

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

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

¹² Točke 35-36 MRevS-a 700 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

¹³ MRevS 200, točka 13.

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

*†**Pregled kontrole kvalitete angažmana** (*Engagement quality control review*) – postupak oblikovan kako bi se, prije nego što je izvješće izdano, osiguralo objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih je došao pri formuliranju izvješća. Pregled kontrole kvalitete angažmana je postupak za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata te za ostale angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana.

*†**Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana** (*Engagement quality control reviewer*) – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije dijelom angažiranog tima, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do koji je došao pri formuliranju izvješća.

***Prethodni revizor** (*Predecessor auditor*) – revizor iz druge revizorske tvrtke koji je revirirao financijske izvještaje poslovnog subjekta u prethodnom razdoblju i kojeg je zamijenio revizor tekućeg razdoblja.

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

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

U slučaju okvira fer prezentacije, gore navedeno pod (a) može se preformulirati u “za sastavljanje i *fer* prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja”

ili “za sastavljanje financijskih izvještaja *koji pružaju istinit i fer prikaz* u skladu s okvirom financijskog izvještavanja”.

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

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

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

Prijevarno financijsko izvještavanje (*Fraudulent financial reporting*) – obuhvaća namjerno pogrešno prikazivanje, uključujući ispuštanje iznosa i objava u financijskim izvještajima kako bi se prevarilo korisnike financijskih izvještaja.

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

***†Prikladno kvalificirane eksterne osobe** (*Suitable qualified external person*) – osoba izvan tvrtke sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažirani partner, primjerice partner druge tvrtke ili zaposlenik (s odgovarajućim iskustvom) profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije i uvide povijesnih financijskih informacija, druge angažmane s izražavanjem uvjerenja ili angažmane s preuzimanjem obveze za povezane usluge ili neke organizacije koja pruža relevantne usluge kontrole kvalitete.

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

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

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

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

¹⁴ MRevS 810 “Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima”.

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

Pojam “okvir sukladnosti” koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz točke (a) ili (b).

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

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

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

Profesionalni računovođa u javnoj praksi (*Practitioner*)

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

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

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

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

†**Profesionalni standardi (u kontekstu MSKK 1**¹⁷) (*Professional standards (in the context of ISQC 1)*) – IAASB-ovi standardi za angažmane (IAASB Engagement Standards), kako je

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

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

¹⁷ Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 “Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge”.

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

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

Projekcija (*Projection*) – financijska informacija o predviđanjima za buduće razdoblje pripremljena na temelju:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

***†Razumno uvjerenje (u kontekstu angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući revizije i kontrole kvalitete)** (*Reasonable assurance (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control)*) – visoka, ali ne i apsolutna, razina uvjerenja.

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

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

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

***Revizijska dokumentacija** (*Audit documentation*) – podaci o obavljenim revizijskim postupcima, pribavljenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor stvorio (ponekad se također rabi pojam – radni spisi ili radni papiri).

¹⁸ MRevS 540 “Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja”.

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

*†**Revizijska tvrtka** (*Audit firm*) – vidjeti **Tvrtka** (*Firm*).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

***Revizorov ekspert** (*Auditor’s expert*) – osoba ili tvrtka s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi revizor kako bi mu to pomoglo u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Revizorov ekspert može biti

neki interni revizorov ekspert (koji je partner²⁰ ili član osoblja, uključujući privremenog člana osoblja, revizorske tvrtke ili umrežene tvrtke) ili neki vanjski revizorski ekspert.

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁰ "Partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²¹ MRevS 200, točka 13(f).

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

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

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

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

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

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

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

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

*†**Umrežena tvrtka** (*Network firm*) – tvrtka ili poslovni subjekt koji pripada mreži.

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

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

Upit (*Inquiry*) – predstavlja traženje podataka o financijskim i nefinancijskim pitanjima, od informirane osobe unutar ili izvan poslovnog subjekta.

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

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

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

***Usporedne informacije** (*Comparative information*) – iznosi i objave u vezi s jednim ili više prethodnih razdoblja uključeni u financijske izvještaje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

* **Usporedne stavke** (*Corresponding figures*) – usporedne informacije gdje su iznosi i ostala objavljanja za prethodno razdoblje uključeni kao dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja s namjerom da bi se čitali samo u odnosu na iznose i ostala objavljanja koja se odnose na tekuće razdoblje (nazivaju se “stavke tekućeg razdoblja”). Razmjer detaljnosti prezentiranja usporednih iznosa i objava prvenstveno je uvjetovan njihovom važnošću u odnosu na stavke tekućeg razdoblja.

***Usporedni financijski izvještaji** (*Comparative financial statements*) – usporedne informacije gdje se iznosi i ostala objavljanja prethodnog razdoblja uključuju za usporedbu s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. No ako su revidirane, na njih se poziva u revizorovom mišljenju. Razina informacija uključenih u te usporedne financijske izvještaje usporediva je s onom iz financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

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

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

***Vanjska potvrda** (*External confirmation*) – revizijski dokaz dobiven kao izravni pisani odgovor revizoru od treće stranke (stranke od koje se zahtijeva potvrđivanje), u pisanom obliku ili u elektroničkom ili drugom mediju.

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

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

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

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

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

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

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

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

***Značajnost komponente** (*Component materiality*) – značajnost za komponentu koju je odredio angažirani tim grupe.

***Značajnost rezultata** (*Performance materiality*) – iznos ili iznosi koje revizor odredi niže od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu kako bi smanjio na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnost da zbrojena neispravljena i neotkrivena pogrešna prikazivanja prijeđu iznos značajnosti za financijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, značajnost rezultata odnosi se također na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jedne ili više razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objave.

MEĐUNARODNI STANDARD KONTROLE KVALITETE 1
KONTROLA KVALITETE ZA TVRTKE KOJE
OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE FINANCIJSKIH
IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM
UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

(Na snazi od 15. prosinca 2009.)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MSKK-a.....	1-3
Ovlast ovog MSKK-a	4-9
Datum stupanja na snagu	10
Cilj	11
Definicije	12
Zahtjevi	
Primjenjivanje i sukladnost, relevantni zahtjevi	13-15
Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete	16-17
Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke	18-19
Relevantni etički zahtjevi	20-25
Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana	26-28
Ljudski resursi	29-31
Obavljanje angažmana	32-47
Monitoring	48-56
Dokumentacija sustava kontrole kvalitete	57-59
Primjena i drugi materijali s objašnjenjima	
Primjenjivanje i sukladnost, relevantni zahtjevi	A1
Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete	A2-A3
Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke	A4-A6
Relevantni etički zahtjevi	A7-A17

KONTROLA KVALITETE ZA TVRTKE KOJE OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE FINANCIJSKIH
IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana	A18-A23
Ljudski resursi	A24-A31
Obavljanje angažmana	A32-A63
Monitoring	A64-A72
Dokumentacija sustava kontrole kvalitete	A73-A75

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

Uvod

Djelokrug ovog MSKK-a

1. Ovaj Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) uređuje odgovornosti tvrtke za njezin sustav kontrole kvalitete za revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge. Ovaj MSKK treba čitati povezano s relevantnim zahtjevima etike.
2. Ostale objave Odbora za Međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) navode dodatne standarde i upute o odgovornostima osoblja tvrtke u vezi s postupcima kontrole kvalitete za određene vrste angažmana. MRevS 220,¹ primjerice, uređuje postupke kontrole kvalitete za revizije financijskih izvještaja.
3. Sustav kontrole kvalitete sastoji se od politika oblikovanih za postizanje cilja navedenog u točki 11 i postupaka nužne za uvođenje i monitoring postupanja u skladu s tim politikama.

Ovlast ovog MSKK-a

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

¹ MRevS 220 “Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja”.

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

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

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

Datum stupanja na snagu

10. Sustavi kontrole kvalitete u skladu s ovim MSKK-om trebaju se uspostaviti do 15. prosinca 2009.

Cilj

11. Cilj je tvrtke uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će joj pružiti razumno jamstvo da:
 - (a) tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - (b) izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, primjerena su u danim okolnostima.

Definicije

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

- (b) Dokumentacija angažmana – evidencija obavljenog posla, prikupljenih rezultata i zaključaka do kojih je došao profesionalni računovođa u javnoj praksi (ponekad se koristi naziv radna dokumentacija ili radni papiri).
- (c) Angažirani partner² – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu i njezino ispunjavanje i za izvješće koje se izdaje u ime tvrtke te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.
- (d) Pregled kontrole kvalitete angažmana – postupak oblikovan kako bi se osiguralo objektivno ocjenjivanje, prije nego što je izvješće izdano, značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih su došli pri formuliranju izvješća. Pregled kontrole kvalitete angažmana je postupak za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata i one ostale angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana.
- (e) Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije dijelom angažiranog tima, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do kojih je došao pri formuliranju izvješća.
- (f) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obveze i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju preuzete obveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka.
- (g) Tvrtka – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, ortakluk ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.
- (h) Provjera – u vezi s okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete.
- (i) Poslovni subjekt u kotaciji – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.
- (j) Monitoring – postupak koji obuhvaća neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo tvrtki da stekne razumno uvjerenje da njezin sustav kontrola kvalitete djeluje učinkovito.

² “Angažirani partner”, “partner” i “tvrtka”, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoiznačnice u javnom sektoru.

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

Zahtjevi

Primjenjivanje i postupanje u skladu s relevantnim zahtjevima

13. Osoblje unutar tvrtke odgovorno za uspostavljanje i održavanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete steći će razumijevanje cjelokupnog sadržaja ovog MSKK-a, njegovog

materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenima kako bi shvatili cilj MSKK-a i ispravno ispunili njegove zahtjeve.

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

Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete

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

Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke

18. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane za promicanje internog stava da je kvaliteta prijeko potrebna u obavljanju svakog angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da tvrtkin glavni izvršni dužnosnik (ili ekvivalent) ili, ako je primjereno, tvrtkin upravni odbor partnera (ili ekvivalent) preuzme krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete tvrtke. (Vidjeti točke A4-A5.)
19. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke tako da svaka osoba kojoj, ili sve osobe kojima, tvrtkin glavni izvršni dužnosnik ili upravni odbor partnera dodijeli operativnu odgovornost za tvrtkin sustav kontrole kvalitete ima dostatno i primjereno iskustvo i mogućnost, i nužnu ovlast, da preuzme tu odgovornost. (Vidjeti točku A6.)

Relevantni etički zahtjevi

20. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A7-A10.)

Neovisnost

21. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da tvrtka, njezino osoblje i, gdje je primjenjivo, ostali koji su podložni zahtjevima neovisnosti (uključujući osoblje tvrtkine mreže) održavaju neovisnost gdje je to potrebno prema relevantnim etičkim zahtjevima. Takve politike i postupci tvrtki će omogućiti da:
- (a) svoje zahtjeve u vezi s neovisnošću priopći svom osoblju i, gdje je primjenjivo, drugima na koje se oni odnose; i
 - (b) prepozna i ocijeni okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnju neovisnosti te da poduzme odgovarajuće aktivnosti radi eliminiranja ili smanjivanja tih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenjujući mjere zaštite ili, ako se smatra primjerenim, da se povuče iz angažmana, gdje je povlačenje dopušteno zakonom ili regulativom. (Vidjeti točku A10.)
22. Takve će politike i postupci zahtijevati:
- (a) da angažirani partneri daju tvrtki relevantne informacije o angažmanima s klijentima, uključujući djelokrug usluga, kako bi omogućili tvrtki da ocijeni cjelokupni učinak, ako ga ima, na zahtjeve neovisnosti;
 - (b) da osoblje bez odlaganja obavijesti tvrtku o okolnostima i odnosima koji stvaraju prijetnju neovisnosti tako da se mogu poduzeti primjerene mjere;
 - (c) prikupljanje i priopćavanje relevantnih informacija odgovarajućem osoblju tako da:
 - (i) tvrtka i njezino osoblje može lako utvrditi ispunjavaju li oni zahtjeve neovisnosti;
 - (ii) tvrtka može održavati i ažurirati svoje evidencije u vezi s neovisnošću; i
 - (iii) tvrtka može poduzeti primjerene aktivnosti u vezi s uočenim prijetnjama neovisnosti koje nisu na prihvatljivoj razini. (Vidjeti točku A10.)
23. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da je obaviještena o svakom neispunjavanju zahtjeva neovisnosti i omogućiti joj poduzimanje odgovarajućih aktivnosti radi rješavanja takvih situacija. Te će politike i postupci uključiti zahtjeve da:

- (a) osoblje bez odlaganja obavijesti tvrtku o narušavanju neovisnosti koje ono uoči;
 - (b) tvrtka bez odlaganja priopći uočeno neprovođenje politika i postupaka:
 - (i) angažiranom partneru koji se, uz tvrtku, treba upustiti u rješavanje problema neprovođenja politika i postupaka; i
 - (ii) ostalom relevantnom osoblju u tvrtki i, gdje je odgovarajuće, mreži i onima na koje se odnose zahtjevi neovisnosti koji trebaju poduzeti odgovarajuću mjeru; i
 - (c) angažirani partner i druge osobe navedene u pod (b)(ii), ako je nužno, bez odlaganja priopće tvrtki mjere koje su poduzete za rješavanje problema, tako da tvrtka može odrediti jesu li potrebne daljnje aktivnosti. (Vidjeti točku A10.)
24. Tvrtka će, barem godišnje, dobiti pisanu izjavu o postupanju u skladu s njezinim politikama i postupcima u vezi s neovisnošću cjelokupnog osoblja tvrtke od kojeg se relevantnim etičkim zahtjevima traži da je neovisno. (Vidjeti točke A10-A11.)
25. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke:
- (a) postavljanja kriterija za određivanje potrebe zaštite kako bi se prijetnja zbližavanja smanjila na prihvatljivu razinu kada se koristi isto iskusnije osoblje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kroz duže razdoblje; i
 - (b) zahtijevanja, za sve revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata, rotiranja angažiranog partnera i osoba odgovornih za pregledavanje kontrole kvalitete angažmana te, gdje je primjenjivo, ostalih osoba podložnih zahtjevu rotiranja, nakon određenog razdoblja u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A10, A12-A17.)

Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

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

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

Ljudski resursi

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

Dodjeljivanje timova

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

31. Tvrтка će također ustanoviti politike i postupke za dodjeljivanje odgovarajućeg osoblja s nužnim sposobnostima i kompetentnostima za:
- (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - (b) omogućavanje tvrtki ili angažiranim partnerima izdavanje izvješća koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti točku A31.)

Obavljanje angažmana

32. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da su angažmani obavljani u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te da tvrtka ili angažirani partner izdaje izvješća koja su primjerena u okolnostima. Takve će politike i postupci uključiti:
- (a) pitanja relevantna za promicanje postojanosti kvalitete u obavljanju angažmana; (Vidjeti točke A32-A33.)
 - (b) odgovornosti nadziranja; i (Vidjeti točku A34.)
 - (c) odgovornosti pregledavanja. (Vidjeti točku A35.)
33. Tvrtkine politike i postupci u vezi s odgovornošću za pregledavanje utvrdit će se polazeći od toga da iskusniji članovi tima pregledavaju poslove koje su obavili manje iskusni članovi tima.

Konzultiranje

34. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da su:
- (a) obavljene primjerene konzultacije o složenim ili osjetljivim pitanjima;
 - (b) na raspolaganju dostatni resursi kako bi se omogućilo primjereno konzultiranje;
 - (c) sadržaj i djelokrug takvih konzultacija kao i zaključci, koji su temeljem njih stvoreni, dokumentirani i dogovoreni između osobe koja traži konzultiranje i osobe koja je konzultant; i
 - (d) provedeni zaključci nastali konzultiranjem. (Vidjeti točku A36-A40.)

Pregled kontrole kvalitete angažmana

35. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke zahtijevajući, za odgovarajuće angažmane, pregled kontrole kvalitete angažmana koji osigurava objektivnu ocjenu važnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvješća. Takve će politike i postupci:

- (a) zahtijevati pregled kontrole kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata;
 - (b) navesti kriterije po kojima će biti ocijenjene sve ostale revizije i uvidi povijesnih financijskih informacija i drugi angažmani s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge pri određivanju treba li se za njih obaviti pregled kontrole kvalitete angažmana; i (Vidjeti točku A41.)
 - (c) zahtijevati preglede kontrole kvalitete za sve angažmane, ako ih ima, koji ispunjavaju kriterije ustanovljene u skladu s točkom (b).
36. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke na osnovi kojih će se planirati vrste, vremenski raspored i obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da izvješće angažmana ne bude datirano sve dok se ne dovrši pregled kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A42-A43.)
37. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju da pregled kontrole kvalitete uključuje:
- (a) raspravljanje važnih pitanja s angažiranim partnerom;
 - (b) pregled financijskih izvještaja ili drugih predmetnih informacija i nacрта izvješća;
 - (c) pregled dokumentacije odabranih angažmana u vezi sa značajnim prosudbama angažiranog tima i zaključcima do kojih se došlo; i
 - (d) ocjenjivanje zaključaka do kojih se došlo pri formuliranju izvješća i razmatranje je li primjeren nacrt izvješća. (Vidjeti točku A44.)
38. Za revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata, tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju da pregled kontrole kvalitete angažmana također uključuje razmatranje sljedećeg:
- (a) ocjene koju je dao angažirani tim o neovisnosti tvrtke u vezi s određenim angažmanom;
 - (b) jesu li provedene odgovarajuće konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili sumnjiva pitanja, kao i zaključke izvedene iz tih konzultacija; i
 - (c) odražava li radna dokumentacija odabrana za pregled obavljenu posao u odnosu na značajne prosudbe te potkrjepljuje li stvorene zaključke. (Vidjeti točke A45-A46.)

Kriteriji za prikladnost pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana

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

- (a) stručne kvalifikacije koje se zahtijevaju za obavljanje te uloge, uključujući potrebno iskustvo i ovlasti; i (Vidjeti točku A47.)
 - (b) stupanj u kojem se može konzultirati pregledavatelja kontrole kvalitete u vezi s angažmanom bez kompromitiranja njegove objektivnosti. (Vidjeti točku A48.)
40. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A49-A51.)
41. Tvrtkine politike i postupke osigurat će zamjenu pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana gdje je narušena mogućnost da pregledavatelj obavi pregled na objektivan način.

Dokumentacija pregleda kontrole kvalitete angažmana

42. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke za dokumentiranje pregleda kontrole kvalitete angažmana koji zahtijevaju dokumentaciju o tome da:
- (a) su obavljani postupci zahtijevani tvrtkinim politikama za pregled kontrole kvalitete angažmana;
 - (b) je pregled kontrole kvalitete dovršen prije nego što je izdano izvješće; i
 - (c) pregledavatelj ne smatra da postoji neko neriješeno pitanje koje bi uzrokovalo uvjerenje kako nisu odgovarajuće značajne prosudbe angažiranog tima i odgovarajući zaključci do kojih je došao tim.

Razlike mišljenja

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

Dokumentacija angažmana

Dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana

45. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke za angažirane timove kako bi pravodobno dovršili cjelinu konačnih dosjea angažmana nakon što su finalizirana izvješća koja se odnose na te angažmane. (Vidjeti točke A54-A55.)

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

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

Čuvanje dokumentacije angažmana

47. Tvrтка će ustanoviti politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana kroz razdoblje koje je dostatno za ispunjavanje potreba tvrtke ili kako je zahtijevano zakonom ili regulativom. (Vidjeti točke A60-A63.)

Monitoring

Monitoring tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete

48. Tvrтка će ustanoviti postupak monitoringa oblikovan na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da su politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole relevantni i primjereni, te da učinkovito djeluju. Taj postupak će:
- (a) uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, uključujući cikličnu provjeru barem jednog dovršenog angažmana za svakog angažiranog partnera;
 - (b) zahtijevati da se odgovornost za postupak monitoringa dodijeli partneru ili partnerima ili drugim osobama s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima u tvrtki za preuzimanje takve odgovornosti; i
 - (c) zahtijevati da u provjeravanje angažmana nisu uključeni oni koji su obavili angažman ili obavili pregled kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A64-A68.)

Ocjenjivanje, priopćavanje i otklanjanje utvrđenih manjkavosti

49. Tvrтка će ocijeniti učinke manjkavosti otkrivene postupkom monitoringa i odrediti jesu li one:
- (a) slučajevi koji ne ukazuju nužno da tvrtkin sustav kontrole kvalitete nije dovoljan za osiguranje razumnog jamstva da tvrtka djeluje u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela te da su izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, prikladna u danim okolnostima; ili
 - (b) sustavne, ponavljajuće ili na dugi način značajne manjkavosti koje zahtijevaju trenutne korektivne aktivnosti.

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

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

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

Pritužbe i tvrdnje

- 55. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da primjereno postupa s:

- (a) pritužbama i tvrdnjama da posao koji je obavila tvrtka nije u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela; i
- (b) tvrdnjama o nesukladnosti s tvrtkinim sustavom kontrole kvalitete.

Kao dio tog postupka, tvrtka će ustanoviti jasno definirane kanale komuniciranja s osobljem tvrtke kako bi ono moglo izraziti svaku dvojbu bez straha od odmazde. (Vidjeti točku A70.)

- 56. Ako se tijekom istraživanja pritužbi i tvrdnji ustanove manjkavosti u oblikovanju ili djelovanju tvrtkinog sustava kontrole kvalitete ili nepostupanje osobe ili osoba u skladu s tvrtkinim sustavom kontrole kvalitete, tvrtka će poduzeti odgovarajuće aktivnosti razmatrane u točki 51. (Vidjeti točke A71-A72.)

Dokumentacija sustava kontrole kvalitete

- 57. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju primjerenu dokumentaciju radi osiguranja dokaza djelovanja svakog sastavnog dijela svog sustava kontrole kvalitete. (Vidjeti točke A73-A75.)
- 58. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju čuvanje dokumentacije kroz razdoblje koje je dostatno da onima koji obavljaju postupke monitoringa omogućí ocjenjivanje tvrtkinog postupanja u skladu s njezinim sustavom kontrole kvalitete ili za duže razdoblje ako je propisano zakonom ili regulativom.
- 59. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju dokumentaciju za pritužbe i tvrdnje, kao i za reakcije na njih.

Primjena i drugi materijali s objašnjenjima

Primjenjivanje i postupanje u skladu s relevantnim zahtjevima

Posebna razmatranja za manje tvrtke (Vidjeti točku 14.)

- A1. Ovaj MSKK ne zahtijeva sukladnost sa zahtjevima koji nisu relevantni, primjerice, u okolnostima samostalnog profesionalnog računovođe u javnoj praksi koji nema drugih zaposlenika. Kada nema drugih zaposlenika, zahtjevi u ovom MSKK-u nisu relevantni kao što su oni u vezi s politikama i postupcima za dodjeljivanje odgovarajućeg osoblja angažiranom timu (točka 31), odgovornostima pregledavanja (točka 33) i godišnjim priopćavanjem rezultata monitoringa angažiranim partnerima unutar tvrtke. (Vidjeti točku 53.)

Elementi sustava kontrole kvalitete (Vidjeti točku 17.)

- A2. Priopćavanje politika i postupaka kontrole kvalitete uobičajeno uključuje opis politika i postupaka kontrole kvalitete i ciljeva koji se žele postići njihovim oblikovanjem, kao i poruku da svaki pojedinac ima osobnu odgovornost za kvalitetu te se očekuje da postupa u skladu s tim politikama i postupcima. Poticanjem osoblja tvrtke da iznosi svoja gledišta ili dvojbe u vezi s pitanjima kontrole kvalitete daje se važnost dobivanju povratnih informacija o tvrtkinom sustavu kontrole kvalitete.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

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

Odgovornosti vodstva za kontrolu unutar tvrtke

Promicanje internog stava o kvaliteti (Vidjeti točku 18.)

- A4. Vodstvo tvrtke i primjeri koje ono daje značajno utječu na unutarnje ponašanje u tvrtki. Promicanje unutarnjeg ponašanja upravljeno na kvalitetu ovisi o jasnim, dosljednim i učestalim aktivnostima i porukama svih razina rukovođenja tvrtkom kojim se ističu tvrtkine politike i postupci kontrole kvalitete i zahtjevi da se:

- (a) posao obavlja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela; i
- (b) izdaju izvješća koja su primjerena u danim okolnostima.

Takve aktivnosti i poruke promiču kulturu u kojoj se priznaje i nagrađuje visoko kvalitetan rad. Takve mjere i poruke mogu se priopćavati u tečajevima namijenjenim za osposobljavanje osoblja, na sastancima, u formalnim i neformalnim razgovorima, izjavama, časopisima ili kratkim pisanim obavijestima, ali sve to nisu i jedini načini priopćavanja. One mogu biti uključene u internu tvrtkinu dokumentaciju i vježbovne

materijale te u postupke nagrađivanja partnera i osoblja tako da podupiru i osnažuju tvrtkine stavove o važnosti kvalitete i kako se, uistinu, ona treba postići.

- A5. Od posebne važnosti za promoviranje unutarnjeg ponašanja temeljenog na kvaliteti jest potreba da vodstvo tvrtke prepozna kako je najvažniji zahtjev u poslovnoj strategiji tvrtke da ona postigne kvalitetu u svim angažmanima koje obavlja. Promoviranje takvog unutarnjeg ponašanja uključuje:
- (a) ustanovljivanje politika i postupaka koji se odnose na ocjenjivanje obavljanja posla, nagrađivanje i unaprjeđivanje (uključujući sustave stimulacija) njezinog osoblja oblikovane su tako da pokazuju najveću privrženost kvaliteti;
 - (b) dodjeljivanje odgovornosti menadžmentu tako da komercijalni aspekt ne naruši kvalitetu obavljenog posla; i
 - (c) osiguranje dostatnih resursa za razvoj, dokumentiranje i podupiranje svojih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Dodjeljivanje operativne odgovornosti za tvrtkin sustav kontrole kvalitete (Vidjeti točku 19.)

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

Relevantni etički zahtjevi

Sukladnost s relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 20.)

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

- monitoring; i
- postupak u vezi s devijacijama.

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

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

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

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

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

Pisano potvrđivanje (Vidjeti točku 24.)

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

Prijetnja zblizavanja (Vidjeti točku 25.)

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

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

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

³ IFAC-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe.

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

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

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

- A15. Zakonske odredbe mogu osigurati zaštite neovisnosti revizora javnog sektora. Međutim, prijetnje neovisnosti ipak mogu postojati neovisno o zakonskim odredbama oblikovanim za zaštitu neovisnosti. Stoga, pri uspostavljanju politika i postupaka zahtijevanih točkama 20-25, revizor javnog sektora može trebati uzeti u obzir odredbe koje se odnose na javni sektor i u tom kontekstu sagledati prijetnje neovisnosti.
- A16. Izlistani subjekti spomenuti u točkama 25 i A14 nisu uobičajeni u javnom sektoru. Međutim, mogu postojati drugi subjekti javnog sektora koji su značajni zbog veličine, složenosti ili su značajni s gledišta javnog interesa i koji posljedično tome mogu imati široki raspon dioničara. Stoga, mogu postojati slučajevi kada tvrtka odluči, temeljeno na svojim politikama i postupcima kontrole kvalitete, da je subjekt javnog sektora značajan za svrhe proširivanja postupaka kontrole kvalitete.
- A17. U javnom sektoru, zakonodavstvo može odrediti imenovanje i uvjete za ustanovu revizora s odgovornostima angažiranog partnera. Posljedica toga jest mogućnost da se neće moći u potpunosti ispuniti zahtjevi rotiranja angažiranog partnera previđeni za izlistane subjekte. Ipak, kako je navedeno u točki A16, za subjekte javnog sektora za koje se smatra da su značajni, može biti u javnom interesu za revizijske organizacije javnog sektora da ustanove politike i postupke za promoviranje postupanja u skladu sa smislom koji ima rotiranje odgovornosti angažiranog partnera.

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

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

- A18. Razmatranje o tome ima li tvrtka kompetencije, sposobnosti i resurse za poduzimanje novog angažmana kod novog ili nekog postojećeg klijenta uključuje sagledavanje posebnih zahtjeva angažmana i postojećeg partnera te profila osoblja na svim relevantnim razinama, uključujući i pitanja:
- ima li osoblje tvrtke znanje za relevantnu djelatnost ili područje rada;

⁴ IFAC-ov Kodeks, Definicije.

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

Čestitost klijenta (Vidjeti točku 26(c).)

A19. Pitanja koja tvrtka razmatra u vezi s poštenjem klijenta uključuju, primjerice:

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

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

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

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

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

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

Povlačenje (Vidjeti točku 28.)

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

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

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

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

Ljudski resursi (Vidjeti točku 29.)

A24. Kadrovska pitanja relevantna za tvrtkine politike i postupke u vezi s ljudskim resursima uključuju, na primjer:

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

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

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

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

- profesionalno obrazovanje;
- trajno profesionalno osposobljavanje, uključujući uvježbavanje;
- radno iskustvo;
- instruiranje od strane iskusnijeg osoblja, primjerice, drugih članova angažiranog tima; i
- obrazovanje o neovisnosti za osoblje od kojega se zahtijeva da je neovisno.

A26. Trajna kompetentnost tvrtkinog osoblja u znatnoj mjeri ovisi o odgovarajućoj razini trajnog profesionalnog osposobljavanja tako da osoblje održava svoja znanja i sposobnosti. Učinkovite politike i postupci ističu potrebu trajnog uvježbavanja za sve razine osoblja tvrtke i osiguravaju neophodne resurse za uvježbavanje i pomaganje kako bi se omogućilo osoblju da razvije i održava potrebne sposobnosti i kompetentnosti.

A27. Tvrтка može koristiti prikladno kvalificirane vanjske osobe kada, primjerice, interni tehnički resursi i resursi za uvježbavanje nisu raspoloživi.

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

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

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

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A29. Veličina i okolnosti tvrtke utjecat će na strukturu tvrtkinog postupka ocjenjivanja obavljenih poslova. Manje tvrtke, općenito, mogu koristiti manje formalizirane metode ocjenjivanja poslova koje obavlja njezino osoblje.

Dodjeljivanje timova

Angažirani partneri (Vidjeti točku 30.)

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

Angažirani timovi (Vidjeti točku 31.)

A31. Dodjeljivanje timova i određivanje potrebne razine nadziranja timova za neki angažirani tim uključuju, primjerice, sagledavanje:

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

Obavljanje angažmana

Postojanost kvalitete obavljanja angažmana (Vidjeti točku 32(a).)

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

- kako se angažirani timovi ukratko informiraju o angažmanu radi stjecanja razumijevanja ciljeva svojeg posla;

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

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

Nadziranje (Vidjeti točku 32(b).)

A34. Nadziranje angažmana uključuje sljedeće:

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

Pregledavanje (Vidjeti točku 32(c).)

A35. Pregledavanje se sastoji u razmatranju:

- je li posao bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
- jesu li se pojavila značajna pitanja za daljnja razmatranja;
- jesu li provedena odgovarajuća konzultiranja te jesu li postignuti zaključci dokumentirani i provedeni;
- je li potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i obujam obavljenih poslova;
- potkrepljuje li obavljeni rad stvorene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
- jesu li dobiveni dokazi dostatni i primjereni za podržavanje izvješća; i
- jesu li postignuti ciljevi postupaka iz angažmana.

Konzultiranje (Vidjeti točku 34.)

- A36. Konzultiranje uključuje raspravljanje, na odgovarajućoj profesionalnoj razini, s osobama unutar ili izvan tvrtke koje imaju specijalistička znanja.
- A37. Konzultiranjem se angažiraju odgovarajući istraživački resursi kao i kolektivno iskustvo i tehnička stručnost tvrtke. Konzultiranje pomaže unaprjeđivanje kvalitete i pridonosi provođenju profesionalnih prosudbi. Prikladno uređivanje konzultiranja pomoću politika i postupaka tvrtke pomaže u uspostavljanju stanja gdje se konzultiranje smatra vrlinom i kojima se potiče osoblje da se konzultira u vezi sa složenim ili osjetljivim pitanjima.
- A38. Učinkovito konzultiranje o tehničkim, etičkim ili drugim pitanjima unutar tvrtka, ili gdje je primjenjivo, izvan tvrtke može se postići kada:
- su konzultantima dane sve relevantne činjenice kako bi oni kao upućene osobe mogli dati savjet; i
 - kada konzultanti imaju znanje, staž i iskustvo;
- i kada su odgovarajuće dokumentirani i provedeni zaključci nastali po osnovi konzultiranja.
- A39. Dokumentacija o konzultacijama s drugima profesionalnim osobama o složenim ili osjetljivim pitanjima koja je dostatno cjelovita i detaljna doprinosi razumijevanju:
- pitanja za koje se traži konzultacija; i
 - rezultata konzultacije, uključujući svaku donesenu odluku, osnovu za tu odluku i kako je provedena.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

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

Pregled kontrole kvalitete angažmana

Kriteriji za pregled kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 35(b).)

- A41. Kriteriji za određivanje koje angažmane različite od revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata treba podvrgnuti pregledu kontrole kvalitete mogu uključivati, primjerice:

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

Vrste, vremenski raspored i obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točke 36-37.)

- A42. Izvješće angažmana ne datira se dok nije dovršen pregled kontrole kvalitete angažmana. Međutim, dokumentacija o pregledu kontrole kvalitete angažmana može se kompletirati nakon datuma izvješća.
- A43. Pravodobno obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana u primjerenom etapi tijekom angažmana omogućava da se značajna pitanja riješe odmah na način koji je prihvatljiv za pregledatelja kontrole kvalitete angažmana ili prije datuma izvješća.
- A44. Obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana može ovisiti, između ostalog, o složenosti angažmana, o tome je li subjekt ujedno i izlistani subjekt te riziku da izvješće može biti neprimjereno u danim okolnostima. Obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana ne umanjuje odgovornosti angažiranog partnera.

Pregled kontrole kvalitete angažmana kod izlistanog subjekta (Vidjeti točku 38.)

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

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

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

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

Kriteriji za prikladnost pregledatelja kontrole kvalitete angažmana

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

A47. Što se može smatrati primjerenom stručnošću, iskustvom i ovlastima ovisi o okolnostima angažmana. Primjerice, pregledatelj kontrole kvalitete angažmana koji je revizija financijskih izvještaja izlistanog subjekata vjerojatno bi trebao biti osoba s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima da djeluje kao partner u revizijskim angažmanima koji su revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata.

Konzultiranje s pregledateljem kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 39(b).)

A48. Angažirani partner može se tijekom angažmana konzultirati s pregledateljem kontrole kvalitete angažmana, primjerice, da bi se ustanovilo hoće li prosudbe angažiranog partnera biti prihvatljive pregledatelju kontrole kvalitete angažmana. Takvo konzultiranje omogućava izbjegavanje da se razlike mišljenja ustanove u kasnoj etapi angažmana i ne moraju kompromitirati podobnost da pregledatelj kontrole kvalitete angažmana obavi svoju ulogu. Tamo gdje sadržaj i razmjernost konzultacija postane značajan, objektivnost pregledatelja može biti kompromitirana ako angažirani tim i pregledatelj ne vode brigu da se očuva pregledateljeva objektivnost. Gdje to nije moguće, imenuje se druga osoba iz tvrtke ili prikladno kvalificirana vanjska osoba za preuzimanje uloge ili pregledatelja kontrole kvalitete angažmana ili osobe koju treba konzultirati u vezi s angažmanom.

Objektivnost pregledatelja kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 40.)

A49. Od tvrtke se zahtijeva da ustanovi politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti pregledatelja kontrole kvalitete angažmana. U skladu s tim, takve politike i postupci osiguravaju da pregledatelj kontrole kvalitete angažmana:

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

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A50. U slučaju tvrtki s nekoliko partnera može biti neizvedivo da angažirani partner neće biti uključen u odabiranje pregledatelja kontrole kvalitete angažmana. Samostalni revizori ili male tvrtke mogu sklopiti ugovor s prikladno kvalificiranom vanjskom osobom za one angažmane za koje odrede da zahtijevaju preglede kontrole kvalitete angažmana. Alternativno, samostalni revizori ili male tvrtke mogu koristiti druge tvrtke kako bi se omogućio pregled kontrole kvalitete angažmana. Kada tvrtka skla-

pa ugovore s prikladno kvalificiranim vanjskim osobama, primjenjivi su zahtjevi iz točaka 39-41 i upute iz točaka A47-A48.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

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

Razlike mišljenja (Vidjeti točku 43.)

A52. Učinkovit postupak potiče uočavanje razlika mišljenja u ranoj etapi, osigurava jasne upute za postupke koje se potom trebaju poduzeti i zahtijevaju dokumentiranje u vezi s rješavanjem razlika i provedbu postignutih zaključaka.

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

Dokumentacija angažmana

Dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana (Vidjeti točku 45.)

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

A55. Tamo gdje se dva ili više izvješća izdaju u vezi s istim predmetnim informacijama subjekta, tvrtkine politike i postupci u vezi rokova dovršavanja cjelina konačnih dosjea angažmana tretiraju svako izvješće kao da se radi o odvojenom angažmanu. To može biti slučaj, primjerice, kada tvrtka izdaje revizorovo izvješće o financijskim informacijama sastavnog dijela za svrhe konsolidacije grupe i, na kasniji datum, revizorovo izvješće o istim financijskim informacijama, ali u vezi sa zakonskom revizijom.

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

Dokumentacija (Vidjeti točku 46.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Čuvanje dokumentacije angažmana (Vidjeti točku 47.)

A60. Potrebe tvrtke za čuvanjem dokumentacije angažmana te razdoblje čuvanja ovisit će o vrsti angažmana i okolnostima koje se odnose na tvrtku, primjerice, treba li dokumentacija angažmana osigurati dokaz o pitanju od trajne važnosti za buduće angažmane. Razdoblje čuvanja može ovisiti i o drugim čimbenicima, kao što je taj propisuje li nacionalni zakon ili regulativa određena razdoblja čuvanja za određene vrste angažmana ili postoje li neka opće prihvaćena razdoblja čuvanja prema zakonodavstvu kada ne postoje posebni zahtjevi zakonodavnog ili regulativnog tijela.

A61. U određenim slučajevima revizijskih angažmana razdoblje čuvanja uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma revizorova izvješća ili, ako je kasniji, datuma revizorova izvješća za grupu.

A62. Postupci koje tvrtka primjenjuje za čuvanje dokumentacije angažmana uključuju one koji omogućavaju da se tijekom razdoblja čuvanja ispune zahtjevi iz točke 47, primjerice da:

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

Vlasništvo dokumentacije angažmana

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

Monitoring

Monitoring tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete (Vidjeti točku 48.)

A64. Svrha monitoringa sukladnosti s politikama i postupcima kontrole kvalitete jest osigurati ocjenu o:

- slijeđenju profesionalnih standarda i zahtjeva zakonodavnog i regulativnog tijela;
- tome je li sustav kontrole kvalitete odgovarajuće oblikovan i učinkovito implementiran; i
- tome jesu li tvrtkine politike i postupci ispravno primijenjeni tako da su izvješća koja izdaje tvrtka ili angažirani partner odgovarajuća u danim okolnostima.

A65. Trajno razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete uključuju pitanja poput ovih koja slijede:

- analizu:
 - o novih dostignuća u profesionalnim standardima i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela i kako se ona odražavaju na tvrtkine politike i postupke, gdje je to prikladno;
 - o pisanih potvrda o sukladnosti s politikama i postupcima koji se odnose na neovisnost;
 - o trajnih profesionalnih dostignuća, uključujući uvježbavanje; i
 - o odluka u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i određenim angažmanima.
- određivanje korektivnih mjera koje treba poduzeti i poboljšanja koje treba provesti u sustavu, uključujući osiguranje povratnih informacija o tvrtkinim politikama i postupcima koji se odnose na osposobljavanje i uvježbavanje;
- priopćavanje odgovarajućem osoblju tvrtke slabosti utvrđenih u sustavu, o razmjeru shvaćanja sustava ili o postupanju u skladu s njim; i
- postupke naknadnog praćenje koje obavlja odgovarajuće osoblje tvrtke tako da se potrebne izmjene mogu obaviti odmah u politikama i postupcima kontrole kvalitete.

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

- veličinu tvrtke;

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

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

Posebna razmatranja za manje tvrtke

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

Priopćavanje manjkavosti (Vidjeti točku 50.)

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

Pritužbe i tvrdnje

Izvori pritužbi i tvrdnji (Vidjeti točku 55.)

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

Politike i postupci istraživanja (Vidjeti točku 56.)

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

- ima dostatno i primjereno iskustvo;

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

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

Posebna razmatranja za manje tvrtke

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

Dokumentacija sustava kontrole kvalitete (Vidjeti točku 57.)

A73. Oblik i sadržaj dokumentacije za evidentiranje djelovanja svakog sastavnog dijela sustava kontrole kvalitete pitanje je prosudbe i ovisi o brojnim čimbenicima, uključuje sljedeće:

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

Primjerice, velike tvrtke mogu koristiti elektroničke baze podataka za dokumentiranje pitanja kao što su potvrđivanja neovisnosti, ocjenjivanja uspješnosti i rezultata pregleda obavljenih kroz monitoring.

A74. Primjerena dokumentacija u vezi s monitoringom uključuje, na primjer:

- postupke monitoringa, uključujući postupke za odabiranje dovršenih angažmana koje treba provjeriti;
- dokaze o ocjenjivanju:
 - o postupanja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonskog ili regulativnog tijela;
 - o je li sustav kontrole kvalitete odgovarajuće oblikovan i implementiran; i
 - o jesu li tvrtkine politike i postupci kontrole kvalitete odgovarajuće primijenjeni tako da su izvješća koja izdaje tvrtka ili angažirani partner primjerena u danim okolnostima;
- prepoznavanje zapaženih manjkavosti, ocjenu njihova učinka te navodi osnovu za određivanje jesu li nužne daljnje aktivnosti i koje su te aktivnosti.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A75. Manje tvrtke mogu koristiti neformalnije metode za dokumentiranje svojih sustava kontrole kvalitete kao što su bilješke, kontrolne liste i formulari.

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

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

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta
na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

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

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

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

Revizija financijskih izvještaja

3. Svrha revizije je povisiti stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. To se postiže izražavanjem revizorova mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U slučaju većine okvira opće namjene, to je mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju istinit i fer prikaz u skladu s okvirom. Revizije obavljene u skladu s MRevS-ovima i relevantnim etičkim zahtjevima omogućavaju revizoru da formira takvo mišljenje. (Vidjeti točku A1.)
4. Financijski izvještaji podvrgnuti reviziji su oni poslovnog subjekta, koje je pripremio menadžment subjekta pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje. MRevS-ovi ne nameću odgovornosti menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje i nisu iznad zakona i regulative koji uređuju njihove odgovornosti. Međutim, revizije u skladu s MRevS-ovima obavljaju se uz pretpostavku da su menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvatili određene odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije. Revizije financijskih izvještaja ne oslobađaju menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje njihovih odgovornosti. (Vidjeti točke A2-A11.)

5. Kao osnovu za revizorovo mišljenje, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor stekne razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja bilo zbog prijevare ili zbog pogreške. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja. Ono se stječe kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nisku razinu. Međutim, razumno uvjerenje nije apsolutna razina uvjerenja jer postoje ograničenja svojstvena reviziji koja za posljedicu imaju da najveći dio revizijskih dokaza, pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima temelji revizorovo mišljenje, više stvaraju dojam, nego što su nedvojbeni. (Vidjeti točke A28-A52.)
6. Koncept značajnosti primjenjuje revizor i pri planiranju i pri obavljanju revizije te u ocjenjivanju učinaka pogrešnih prikazivanja otkrivenih u reviziji i učinaka neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, u financijskim izvještajima.¹ Općenito, pogrešna prikazivanja, uključujući propuštanja, smatraju se značajnima, pojedinačno ili zbrojno, ako se može razumno očekivati da utječu na poslovne odluke korisnika donesene na osnovi financijskih izvještaja. Prosudbe o značajnosti stvaraju se u kontekstu okružujućih okolnosti. Na njih utječe revizorova percepcija potreba za financijskim informacijama koje imaju korisnici financijskih izvještaja, veličina ili sadržaj pogrešnog prikazivanja ili kombinacija tih čimbenika. Revizorovo mišljenje odnosi se na financijske izvještaje kao cjelinu i zbog toga revizor nije odgovoran za otkrivanja pogrešnih prikazivanja koja nisu značajna za financijske izvještaje kao cjelinu.
7. MRevS-ovi sadrže ciljeve, zahtjeve i materijale za primjenu i ostale materijale s objašnjenima koji su oblikovani da pomognu revizoru stvoriti razumno uvjerenje. MRevS-ovi zahtijevaju da revizor koristi profesionalnu prosudbu i očuva profesionalni skepticizam tijekom planiranja i obavljanja revizije te da, između ostalog:
 - prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, temeljeno na razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole;
 - pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome postoje li značajna pogrešna prikazivanja, pomoću oblikovanja i implementiranja odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike; i
 - formira mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na zaključcima izvedenim iz dobivenih revizijskih dokaza.
8. Oblik mišljenja koje će izraziti revizor ovisit će o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativama. (Vidjeti točke A12-A13.)

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

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

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Opći ciljevi revizora

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

Definicije

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

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

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

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

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

Pojam “okvir sukladnosti” koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz točke (a) ili (b).

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

- (f) Financijski izvještaji – strukturirano predstavljanje povijesnih financijskih informacija, uključujući povezane bilješke uz financijske izvještaje, namijenjene za priopćavanje o ekonomskim resursima ili obvezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj točki ili njihovim promjena tijekom razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uz financijske izvještaje uobičajeno obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Naziv “financijski izvještaji” uobičajeno se odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja koji je određen zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ali se može odnositi i na pojedini izvještaj.
- (g) Povijesne financijske informacije – informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj točki, izražene u novčanim iznosima u vezi s određenim subjektom te izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava.
- (h) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, primjerice, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-menadžere.
- (i) Pogrešan prikaz – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave stavke predočenog financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji bi bio potreban za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati uslijed pogreške ili prijevara.

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

- (j) Pretpostavke u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje da su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, potvrdili i razumjeli da snose sljedeće odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije sukladno MRevS-ovima. To se odnosi na odgovornost:
 - (i) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, njihovu fer prezentaciju;

- (ii) za one interne kontrole koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju nužnim za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i
- (iii) osiguravanja revizoru:
 - a. pristupa svim informacijama za koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje znaju da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostale stavke;
 - b. dodatnih informacija koje revizor može tražiti za potrebe revizije od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje; i
 - c. neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

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

- (k) Profesionalna prosudba – primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju revizijski, računovodstveni i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima revizijskog angažmana.
- (l) Profesionalni skepticizam – duševno stanje koje uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili prijevare, i kritičko procjenjivanje dokaza.
- (m) Razumno uvjerenje – u kontekstu revizije financijskih izvještaja, visoka, ali ne i apsolutna, razina uvjerenja.
- (n) Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja – rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. On ima dvije komponente, kako je niže opisano, za razinu tvrdnje:
 - (a) Inherentni rizik (*Inherent risk*) – sklonost neke tvrdnje, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola.
 - (b) Kontrolni rizik (*Control risk*) – rizik da djelovanjem internih kontrola subjekta neće biti spriječeno, ili pravodobno otkriveno i ispravljeno,

pogrešno prikazivanje koje može nastati za neku tvrdnju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

- (o) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedne ili više organizacija (primjerice, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, primjerice, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike menadžere.

Zahtjevi

Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja

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

Profesionalni skepticizam

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

Profesionalna prosudba

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

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik

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

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sukladnost s MRevS-ovima relevantnim za reviziju

- 18. Revizor će postupati u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. Neki je MRevS relevantan za reviziju kada je MRevS na snazi i postoje okolnosti koje se uređuju tim MRevS-om. (Vidjeti točke A53-A57.)

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

Ciljevi navedeni u pojedinačnim MRevS-ovima

21. Kako bi postigao opće ciljeve, revizor će pri planiranju i obavljanju revizije koristiti ciljeve navedene u relevantnim MRevS-ovima, vodeći računa o međusobnoj povezanosti MRevS-ova, kako bi: (Vidjeti točke A67-A69.)
 - (a) odredio jesu li za postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima potrebni neki revizijski postupci povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima; i (Vidjeti točku A70.)
 - (b) ocijenio jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. (Vidjeti točku A71.)

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

22. Ovisno o točki 23, revizor će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a, osim ako u okolnostima revizije:
 - (a) cijeli MRevS nije relevantan; ili
 - (b) zahtjev nije relevantan jer je uvjetan, a uvjet nije ispunjen. (Vidjeti točke A72-A73.)
23. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupati od relevantnog zahtjeva iz MRevS-a. U takvim okolnostima revizor će obaviti alternativne revizijske postupke kako bi postigao cilj tog zahtjeva. Očekuje se da će potreba revizorovog odstupanja od relevantnog zahtjeva nastati samo gdje je zahtjev u vezi s određenim postupkom koji treba obaviti i, u određenim okolnostima revizije, taj bi postupak bio nedjelotvoran za postizanje cilja zahtjeva. (Vidjeti točku A74.)

Propust postizanja cilja

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

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

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizija financijskih izvještaja

Djelokrug revizije (Vidjeti točku 3.)

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

Sastavljanje financijskih izvještaja (Vidjeti točku 4.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Posebna razmatranja za revizije javnog sektora

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

Oblik revizorova mišljenja (Vidjeti točku 8.)

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

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

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

⁷ MRevS 210, točka 6(b).

⁸ Vidjeti točku A57.

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

Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14.)

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

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

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

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

¹⁰ Vidjeti MRevS 220 “Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja”, točka 2.

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

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 15.)

A18. Profesionalni skepticizam uključuje opreznost spram, primjerice:

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

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

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

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

¹¹ MSKK 1, točke 20-25.

¹² MRevS 220, točke 9-12.

čimbenici rizika prijave i jedan dokument vrste osjetljive spram prijave, koji je jedini potkrjepljujući dokaz za značajni iznos iz financijskog izvještaja.

- A21. Revizor može prihvatiti evidencije i dokumentaciju kao vjerodostojne osim ako ima razloga vjerovati suprotno. Ipak, od revizora se zahtjeva da razmotri pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi.¹³ U slučajevima sumnje u pouzdanost informacija ili indikacija mogućih prijave (primjerice, ako uvjeti utvrđeni tijekom revizije uzrokuju da revizor povjeruje da dokumentacija može biti neautentična ili da bi uvjeti 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.¹⁴
- A22. Od revizora se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva u vezi s poštenjem i čestitošću subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, pri stjecanju razumnog uvjerenja, vjerovanje revizora da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti ne oslobađa revizora potrebe da pristupa s profesionalnim skepticizmom ili mu ne dopušta da to prihvati kao takvo bez revizijskih dokaza koji bi bili manje od uvjerljivih.

Profesionalna prosudba (Vidjeti točku 16.)

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

- značajnosti i revizijskom riziku;
- vrsti, vremenskom rasporedu i obujmu revizijskih postupaka koji su potrebni za ispunjenje zahtjeva MRevS-ova i dobivanje revizijskih dokaza;
- ocjenjivanju jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi i treba li nešto dodatno obaviti kako bi se postigli ciljevi MRevS-ova i na taj način opći ciljevi revizora;
- ocjeni menadžmentovih prosudbi u primjenjivanju subjektovog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; i
- stvaranju zaključaka temeljenih na dobivenim revizijskim dokazima, primjerice, procjenjujući razumnost procjena koje je menadžment obavio pri sastavljanju financijskih izvještaja.

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

¹⁴ MRevS 240, točka 13; MRevS 500, točka 11; i MRevS 505 "Eksterne potvrde", točke 10-11 i 16.

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

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

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza

- A28. Revizijski dokaz nužan je za potkrjepljivanje revizorova mišljenja i izvješća. On je kumulativne prirode i prvenstveno se dobiva revizijskim postupcima obavljenim tijekom odvijanja revizije. On može, međutim, također uključiti informacije dobivene iz drugih izvora, kao što su revizije u prethodnim godinama (pod uvjetom da je revizor utvrdio jesu li nastale promjene od vremena kada su obavljane te revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji¹⁷) ili iz tvrtkinih postupaka kontrole kvalitete za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Osim drugih izvora unutar i izvan poslovnog subjekta, subjektive računovodstvene evidencije važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz mogu biti one koje pripremi ekspert zaposlen u tvrtki ili kojeg je angažirala tvrtka. Revizijski dokaz obuhvaća, kako informacije koje potkrjepljuju i potvrđuju menadžmentove

¹⁵ MRevS 220, točka 18.

¹⁶ MRevS 230, točka 8.

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

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

- A29. Dostatnost i primjerenost revizijskog dokaza međusobno su povezane. Dostatnost je mjera količine revizijskih dokaza. Na potrebnu količinu revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja (što je procijenjen rizik viši, to je vjerojatnije da će se zahtijevati više revizijskih dokaza) te također kvaliteta takvih revizijskih dokaza (što je njihova kvaliteta bolja, to ih se manje zahtijeva). Dobivanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.
- A30. Primjerenost je mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i njegove pouzdanosti u stvaranju podrške zaključcima na kojima je temeljeno revizorovo mišljenje. Na pouzdanost dokaza utječe njegov izvor i njegova vrsta te je ovisna o pojedinačnim okolnostima u kojima je dokaz dobiven.
- A31. Pitanje je profesionalne prosudbe jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi za smanjivanje revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu te je li time omogućeno revizoru da stvori razumne zaključke na kojima se temelji revizorovo mišljenje. MRevS 500 i ostali relevantni MRevS-ovi ustanovljuju dodatne zahtjeve i pružaju daljnje upute primjenjive tijekom revizije u vezi s revizorovim razmatranjima o dobivanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Revizijski rizik

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

Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

A34. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu postojati na dvjema razinama:

- na razini cjelokupnih financijskih izvještaja; i
- na razini tvrdnje za klasu transakcija, stanje računa i objave.

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

¹⁸

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

- A40. MRevS-ovi se uobičajeno ne odnose odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego umjesto toga na kombiniranu procjenu “rizika značajnog pogrešnog prikazivanja”. Međutim, revizor može napraviti odvojene ili kombinirane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i praktičnim razlozima. Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja može biti izražena u količinskim izrazima, kao što su postoci ili nekoličinskim izrazima. U svakom slučaju, važnija je potreba da revizor napravi procjenu rizika nego različiti pristupi kojima se to može obaviti.
- A41. MRevS 315 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu financijskih izvještaja i razinu tvrdnji.

Rizik neotkrivanja

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

¹⁹ MRevS 300 “Planiranje revizija financijskih izvještaja.”

Inherentna ograničenja revizije

A45. Od revizora se ne očekuje, i on ni ne može, smanjiti revizijski rizik na nulu te stoga ni dobiti apsolutno uvjerenje da su financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. To je zbog toga jer postoje inherentna ograničenja revizije, koja su posljedica toga što najveći dio revizijskih dokaza, pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima temelji revizorovo mišljenje, više stvaraju dojam, nego što su nedvojbjeni. Inherentna ograničenja revizije nastaju zbog:

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

Sadržaj financijskog izvještavanja

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

Sadržaj revizijskih postupaka

A47. Postoje praktična i zakonska ograničenja revizorovih mogućnosti dobivanja revizijskih dokaza. Na primjer:

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

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

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

Pravodobnost financijskog izvještavanja i ravnoteža između koristi i troška

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

A49. Kao posljedica toga, nužno je da revizor:

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

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

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

²¹ MRevS 315, točke 5-10.

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

Ostala pitanja koja utječu na inherentna ograničenja revizije

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

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

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

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

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

²³ MRevS 550 “Povezane stranke”.

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

²⁵ MRevS 570 “Vremenska neograničenost poslovanja”.

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti točku 18.)

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

Posebna razmatranja za revizije u javnom sektoru

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

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti točku 19.)

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

- A59. Gdje je nužno, materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima daju dodatna objašnjenja zahtjeva MRevS-a i upute za njegovo ispunjavanje. On može naročito:
- podrobnije objasniti što znači zahtjev ili što se njime namjerava postići; i
 - sadržati primjere postupaka koji mogu biti primjereni u danim okolnostima.
- Iako takve upute same po sebi ne nameću zahtjeve, relevantne su za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima također mogu pružiti ishodišne informacije o pitanju koje se uređuje MRevS-om.
- A60. Dodaci čine dio materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Svrha i namjena korištenja dodatka objašnjena je u tekstu MRevS-a na koji se odnosi ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.
- A61. Uvodni materijal može uključiti, prema potrebi, takvu problematiku kao što je objašnjenje:
- svrhe i djelokruga MRevS-a, uključujući kakav je odnos MRevS-a prema drugim MRevS-ovima;
 - područja MRevS-a;
 - odgovarajućih odgovornosti revizora i drugih u vezi s područjem MRevS-a; i
 - konteksta u kojem je stvoren MRevS.
- A62. MRevS može uključiti, u odvojenom poglavlju pod naslovom “Definicije”, opis značenja dodijeljenih pojedinim pojmovima za svrhe MRevS-ova. To je dano kako bi se pomoglo dosljednoj primjeni i interpretiranju MRevS-ova, i nije s namjerom nadilaženja definicija koje mogu biti ustanovljene za druge svrhe u zakonu, regulativi ili drugačije. Ako nije drugačije navedeno, ti će pojmovi imati isto značenje kroz sve MRevS-ove. Pojmovnik u vezi s Međunarodnim standardima koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja u “Priručniku Međunarodnih revizijskih standarda i standarda kontrole kvalitete” sadrži potpun popis pojmova definiranih u MRevS-ovima. On također uključuje opis drugih pojmova koji se mogu pronaći u MRevS-ovima kako bi se pomoglo zajedničko i dosljedno interpretiranje i prevođenje.
- A63. Kada je primjereno, dodatna posebna razmatranja za revizije manjih subjekata i subjekte javnog sektora uključena su unutar materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima MRevS-ova. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva MRevS-ova u reviziji takvih subjekata. Međutim, ona ne ograničavaju ili ne smanjuju odgovornosti revizora da primijeni i postupi u skladu sa zahtjevima MRevS-ova.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

- A64. Za svrhe određenih dodatnih razmatranja za revizije manjih subjekata, pojam “manji subjekt” odnosi se na subjekt koji uobičajeno ima kvalitativne karakteristike kao što su:

- (a) koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu – fizičkoj osobi ili drugoj pravnoj osobi koja posjeduje subjekt pod uvjetom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i
- (b) jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) izravne ili nekomplcirane transakcije;
 - (ii) jednostavno knjigovodstvo;
 - (iii) malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti;
 - (iv) malobrojne interne kontrole;
 - (v) malo razina rukovođenja s odgovornostima za širok raspon kontrola; ili
 - (vi) malobrojno osoblje sa širokim rasponom odgovornosti.

Ovo nisu sve kvalitativne karakteristike, niti su svojstvene samo manjim subjektima i manji subjekti ne moraju nužno imati sve navedene karakteristike.

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

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

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

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

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

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

Korištenje ciljeva za ocjenjivanje jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi (Vidjeti točku 21(b).)

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

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

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

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

Relevantni zahtjevi (Vidjeti točku 22.)

A72. U nekim slučajevima, MRevS (a stoga i svi njegovi zahtjevi) ne moraju biti relevantni u danim okolnostima. Primjerice, ako subjekt nema službu interne revizije, ništa u MRevS-u 610²⁶ nije relevantno.

A73. Unutar relevantnog MRevS-a mogu postojati uvjetni zahtjevi. Zahtjev je relevantan kada su okolnosti predviđene u zahtjevu primjenjive i uvjet postoji. Načelno, uvjetovan zahtjev bit će ili eksplicitan ili implicitan, primjerice:

- zahtjev da se modificira revizorovo mišljenje ako postoji ograničenje djelokruga²⁷ predstavlja eksplicitno uvjetovani zahtjev; i
- implicitno uvjetovani zahtjev predstavlja zahtjev da se onima koji su zaduženi za upravljanje²⁸ priopće značajni nedostaci u internim kontrolama otkriveni tijekom revizije koji ovisе o postojanju takvih utvrđenih značajnih nedostataka ili zahtjev da se pribave dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s prezentiranjem i objavljivanjem informacija o segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja²⁹ koji ovisi o takvom okviru koji zahtijeva ili dopušta takvo objavljivanje.

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

Odstupanje od zahtjeva (Vidjeti točku 23.)

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

Propust postizanja cilja (Vidjeti točku 24.)

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

²⁶ MRevS 610 “Korištenje radom internih revizora”.

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

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

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

³⁰ MRevS 230, točka 12.

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

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

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

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

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 210

DOGOVARANJE UVJETA REVIZIJSKIH ANGAŽMANA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

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

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

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

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

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

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

Definicije

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

Preduvjeti za reviziju – menadžmentova primjena prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju financijskih izvještaja i sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama² uz koje se obavlja revizija.
5. Za svrhe ovog MRevS-a, pozivi na “menadžment” trebaju se čitati kao da piše “menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje”.

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

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

Zahtjevi

Preduvjeti za reviziju

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

Ograničenje djelokruga prije prihvaćanja revizijskog angažmana

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

Ostali čimbenici koji utječu na prihvaćanje revizijskog angažmana

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

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

Dogovor o uvjetima revizijskog angažmana

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

Revizije iz godine u godinu

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

Prihvaćanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana

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

Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana

Standardi financijskog izvještavanja dopunjeni zakonom ili regulativom

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

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

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom – Ostala pitanja koja utječu na prihvaćanje

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

³ MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

revizor će prihvatiti revizijski angažman samo ako postoje sljedeći uvjeti: (Vidjeti točku A35.)

- (a) menadžment se slaže dati dodatne objave u financijskim izvještajima potrebnim kako bi se izbjeglo da financijski izvještaji dovode u zabludu; i
- (b) u uvjetima revizijskog angažmana navest će se:
 - (i) da će, u skladu s MRevS-om 706,⁴ revizorovo izvješće o financijskim izvještajima sadržati odjeljak za isticanje pitanja, kojim će se skrenuti pozornost korisnika na dodatne objave; i
 - (ii) osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva da se u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja za izražavanje revizorova mišljenja o financijskim izvještajima koristi fraza “fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama” ili fraza “pružaju istinit i fer prikaz”, revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima neće sadržati takve fraze.

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

- (a) ocijeniti učinak na revizorovo izvješće sadržaja onoga što uzrokuje da financijski izvještaji dovode u zabludu; i
- (b) uključiti odgovarajući poziv na to pitanje u uvjetima revizijskog angažmana.

Revizorovo izvješće propisano zakonom ili regulativom

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

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

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

⁴ MRevS 706 “Odjelci za isticanje pitanja i odjelci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora”.

⁵ MRevS 706.

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

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 1.)

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

Preduvjeti za reviziju

Okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 6(a).)

A2. Uvjet za prihvaćanje angažmana s izražavanjem uvjerenja jest da je kriterij naveden u definiciji angažmana s izražavanjem uvjerenja prikladan i dostupan namjeranim korisnicima.⁹ Kriteriji su referentne vrijednosti za primjenu u ocjenjivanju ili mjerenju predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, referentne vrijednosti za prezentaciju i objavljivanje. Prikladan kriterij omogućuje razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Za svrhe MRevS-ova, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja osigurava kriterije koje revizor koristi da bi revidirao financijske izvještaje, uključujući, gdje je relevantno, njihovu fer prezentaciju.

A3. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja, menadžment nema odgovarajuću osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja i revizor nema prikladan kriterij za revidiranje financijskih izvještaja. U mnogim slučajevima, kako je opisano u točkama A8-A9, revizor može pretpostaviti da je prihvatljiv primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

Utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja

A4. Čimbenici koji su relevantni za revizorovo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja uključuju:

- vrstu subjekta (na primjer, je li on poslovni subjekt iz privrede, poslovni subjekt iz javnog sektora ili neprofitna organizacija);

⁷ “Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja”, točka 17.

⁸ MRevS 220, točke 9-11.

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

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

Okviri opće namjene

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

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

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

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

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

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom

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

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

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

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

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

¹¹ MRevS 200, točka A2.

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

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

Sastavljanje financijskih izvještaja (Vidjeti točku 6(b)(i).)

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

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

¹³ MRevS 580, točka A26.

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

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

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

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

¹⁵ MRevS 315, točka A51 i Dodatak 1.

no u točki A18, na njih se posebno ne poziva u točki 6(b)(ii) kod opisa odgovornosti menadžmenta. Kako bi se izbjeglo pogrešno shvaćanje, može biti primjereno da revizor objasni menadžmentu djelokrug ove odgovornost.

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

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

Dogovor o uvjetima revizijskog angažmana

Dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana (Vidjeti točku 9.)

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

*Pismo o revizijskom angažmanu ili drugi oblik pisanog sporazuma*¹⁶ (Vidjeti točke 10-11.)

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

Oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu

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

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

¹⁷ MRevS 200, točke 3-9.

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

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

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

Primjer pisma o revizijskom angažmanu dan je u Dodatku 1.

Revizije sastavnih dijelova grupe

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

- tko imenuje revizora sastavnog dijela grupe;
- treba li se izdati odvojeno revizorovo izvješće o sastavnom dijelu grupe;
- zakonske zahtjeve u vezi s imenovanjem revizora;
- udio matice u vlasništvu; i
- stupanj neovisnosti menadžmenta sastavnog dijela grupe u odnosu na maticu.

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

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

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

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

Revizije iz godine u godinu (Vidjeti točku 13.)

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

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

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

Prihvatanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana

Zahtjev za promjenu uvjeta revizijskog angažmana (Vidjeti točku 14.)

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

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

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

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

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

Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana

Standardi financijskog izvještavanja dopunjeni zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 18.)

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

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom – Ostala pitanja koja utječu na prihvaćanje (Vidjeti točku 19.)

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

Revizorovo izvješće propisano zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 21.)

- A36. MRevS-ovi zahtijevaju da revizor neće navesti sukladnost s MRevS-ovima ako revizor nije postupio u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.¹⁹ Kada

¹⁸ MRevS 700, točka 15, uključuje zahtjev u vezi s ocjenjivanjem poziva li se u financijskim izvještajima primjereno na ili opisuje li se primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

¹⁹ MRevS 200, točka 20.

zakon ili regulativa propisuje izgled ili terminologiju revizorova izvješća, oblikom ili nazivima koji su značajno različiti od zahtjeva MRevS-ova, i revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću ne može otkloniti moguće pogrešno shvaćanje, revizor može razmotriti uključivanje izjave u revizorovo izvješće da revizija nije obavljena u skladu s MRevS-ovima. Međutim, revizora se potiče da primijeni MRevS-ove, uključujući MRevS-ove koji se odnose na revizorovo izvješće, u mjeri u kojoj je to izvedivo, neovisno o tome što mu nije dopušteno izjaviti da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ovima.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

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

Dodatak 1

(Vidjeti točke A23-24.)

Primjer pisma o revizijskom angažmanu

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

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

[Cilj i djelokrug revizije]

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

[Odgovornosti revizora]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu suradnju s Vašim osobljem tijekom revizije.

[Ostale relevantne informacije]

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

[Izvješćivanje]

[Unijeti odgovarajući poziv na očekivani oblik i sadržaj revizorova izvješća.]

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

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

Društvo XYZ

Potvrđuje i suglasan u ime Društva ABC

(potpis)

.....

Ime i funkcija

Datum

Dodatak 2

(Vidjeti točku A10.)

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

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

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

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