

**MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 260
(IZMIJENJEN)**

**KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA
UPRAVLJANJE**

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1–3
Uloga komuniciranja	4–7
Datum stupanja na snagu	8
Ciljevi	9
Definicije	10
Zahtjevi	
Oni koji su zaduženi za upravljanje	11–13
Pitanja o kojima treba komunicirati	14–17
Proces komuniciranja	18–22
Dokumentacija	23
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Oni koji su zaduženi za upravljanje	A1–A8
Pitanja o kojima treba komunicirati	A9–A36
Proces komuniciranja	A37–A53
Dokumentacija	A54
Dodatak 1: Posebni zahtjevi u MSKK-u 1 i ostalim MRevS-ovima koji se odnose na komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje	
Dodatak 2: Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksa	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 260 (Izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* 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 revizorovom odgovornošću da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u reviziji financijskih izvještaja. Iako se ovaj MRevS primjenjuje neovisno o subjektovoj upravljačkoj strukturi ili veličini, određena razmatranja primjenjiva su gdje su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u upravljanje subjektom te za izlistane subjekte. Ovaj MRevS ne ustanovljuje zahtjeve u vezi s revizorovim komuniciranjem sa subjektivim menadžmentom ili vlasnicima, osim ako oni nisu također zaduženi upravljačkom ulogom.
2. Ovaj MRevS napisan je u kontekstu revizije financijskih izvještaja, ali se također može primijeniti, prilagođen kako je nužno u danim okolnostima, u revizijama drugih povijesnih financijskih informacija kada oni koji su zaduženi za upravljanje imaju odgovornost da nadziru sastavljanje drugih povijesnih financijskih informacija.
3. Prepoznajući važnost učinkovitog dvosmjernog komuniciranja u reviziji financijskih izvještaja, ovaj MRevS osigurava sveobuhvatan okvir za revizorovo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i navodi neka posebna pitanja o kojima treba komunicirati s njima. Dodatna pitanja o kojima treba komunicirati, koja dopunjavaju zahtjeve ovog MrevS-a, navedena su u drugim MRevS-ovima (vidjeti Dodatak 1). Osim toga, MRevS 265¹ ustanovljuje posebne zahtjeve u vezi s priopćavanjem važnih nedostataka u internim kontrolama otkrivenih tijekom revizije onima koji su zaduženi za upravljanje. Daljnja pitanja, koja nisu zahtijevana ovim ili drugim MRevS-ovima, možda će trebati biti priopćena u skladu sa zahtjevima zakona ili regulative, sporazumom sa subjektom ili s dodatnim zahtjevima primjenjivim u angažmanu, primjerice, u skladu sa standardima nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela. Ništa u ovom MrevS-u ne sprječava revizora da s onima koji su zaduženi za upravljanje komunicira o bilo kojem drugom pitanju. (Vidjeti točke A33-A36.)

Uloga komuniciranja

4. Ovaj MRevS prvenstveno je usmjeren na komuniciranje od revizora prema onima koji su zaduženi za upravljanje. Unatoč tome, učinkovito dvosmjerno komuniciranje važno je u pomaganju:
 - (a) revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje u razumijevanju pitanja povezanih s revizijom u kontekstu i u doprinosu

¹ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.*

konstruktivnom radnom odnosu. Taj se odnos razvija uz održavanje revizorove neovisnosti i objektivnosti;

- (b) revizoru u dobivanju informacija relevantnih za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru u razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, u prepoznavanju primjerenih izvora revizijskih dokaza i u osiguravanju informacija o posebnim transakcijama ili događajima; i
 - (c) onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih odgovornosti nadziranja procesa financijskog izvješćivanja, i na taj način smanjujući rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.
5. Iako je revizor odgovoran za priopćavanje pitanja zahtijevanih ovim MRevS-om, menadžment također ima odgovornost da priopći pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. Revizorovo komuniciranje ne oslobađa menadžment od te odgovornosti. Slično tome, komuniciranje menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima za koje je revizor zahtijevao da se komuniciraju ne oslobađa revizora od odgovornosti da također komunicira u vezi s njima. Međutim, način na koji menadžment priopći ta pitanja može utjecati na oblik ili vremenski raspored revizorova komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.
 6. Sastavni dio svake revizije jasno je priopćavanje određenih pitanja za koje se MRevS-ovima zahtijeva da se trebaju priopćiti. MRevS-ovi, međutim, ne zahtijevaju da revizor obavi posebne postupke radi prepoznavanja bilo kojeg drugog pitanja za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.
 7. Zakon ili regulativa mogu ograničiti revizorovo komuniciranje o određenom pitanju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, zakoni ili regulative mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno. U nekim okolnostima, potencijalni konflikti između revizorove obveze očuvanja povjerljivosti i obveze da komunicira mogu stvarati složenu situaciju. U takvim slučajevima, revizor može razmotriti traženje pravnog savjeta.

Datum stupanja na snagu

8. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:
- (a) jasno priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornosti revizora u vezi s revizijom financijskih izvještaja i priopćiti načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije;
 - (b) dobiti informacije relevantne za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - (c) osigurati onima koji su zaduženi za upravljanje pravodobna opažanja stečena kroz reviziju koja su važna i relevantna za njihovu odgovornost da nadziru proces financijskog izvještavanja; i
 - (d) promicati učinkovito dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Definicije

10. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (primjerice, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima subjekta. To uključuje nadziranje procesa financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, na primjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnika menadžera. Za razmatranje različitosti struktura upravljanja, vidjeti točke A1-A8.
 - (b) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnika-menadžera.

Zahtjevi

Oni koji su zaduženi za upravljanje

11. Revizor će odredit odgovarajuću osobu ili osobe unutar subjektive strukture upravljanja s kojom ili kojima će komunicirati. (Vidjeti točke A1-A4.)

Komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje

12. Ako revizor komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, odborom za reviziju ili pojedincem, revizor će odrediti treba li također komunicirati s upravnim tijelom. (Vidjeti točke A5-A7.)

Kada su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom

13. U nekim slučajevima, svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom, na primjer, u malim poslovanjima gdje jedini vlasnik rukovodi subjektom i nitko drugi nema upravljačku funkciju. U takvim slučajevima, ako se pitanja zahtijevana ovim MRevS-om komuniciraju s osobom, ili osobama, s menadžmentskim odgovornostima i ta osoba ima, ili te osobe imaju, također i upravljačke odgovornosti, pitanja ne treba ponovno pripočavati toj istoj osobi samim time što ima i upravljačku ulogu, ili tim istim osobama samim time što imaju i upravljačke uloge. Ta su pitanja navedena u točki 16(c). Revizor će se ipak uvjeriti da komuniciranje s osobom ili osobama s menadžmentskim odgovornostima odgovarajuće informira sve one s kojima bi revizor inače komunicirao u kontekstu uloga koje oni imaju u upravljanju. (Vidjeti točku A8.)

Pitanja o kojima treba komunicirati

Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja

14. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o odgovornosti revizora u vezi s revizijom financijskih izvještaja, uključujući da:
 - (a) je revizor odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima koje je sastavio menadžment pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje; i
 - (b) revizija financijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje od njihovih odgovornosti. (Vidjeti točke A9-A10.)

Planirani djelokrug i vremenski raspored revizije

15. Revizor će pripočeti onima koji su zaduženi za upravljanje načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti točke A11-A16.)

Važni nalazi revizije

16. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o: (Vidjeti točku A17-A18.)
 - (a) revizorovim stavovima o važnim kvalitativnim aspektima subjektove računovodstvene prakse, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima. Kada je primjenjivo, revizor će objasniti onima koji su zaduženi za upravljanje zašto smatra da važna računovodstvena

praksa, koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, nije najprimjerenija u određenim okolnostima subjekta; (Vidjeti točku A19-A20.)

- (b) značajnim poteškoćama, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizija; (Vidjeti točku A21.)
- (c) osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom:
 - (i) važnim pitanjima, ako ih ima, nastalim kroz reviziju koja su raspravljena ili bila predmetom prepiske s menadžmentom; i (Vidjeti točku A22.)
 - (ii) pisanim izjavama koje je zahtijevao revizor;
- (d) okolnostima koje utječu na oblik i sadržaj revizorova izvješća, ako ih ima; i (Vidjeti točku A23-A25.)
- (e) bilo kojim drugim važnim pitanjima nastalih tijekom revizije koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, relevantna za nadziranje procesa financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A26-A28.)

Neovisnost revizora

17. U slučaju listanih subjekata, revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje:
- (a) izjavu da su angažirani tim i ostali u revizorskom društvu, već prema tome kako je primjereno, revizorsko društvo i, kada je primjenjivo, umrežena revizorska društva ispunili sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću; i
 - (i) svim odnosima i drugim pitanjima između revizorskog društva, umreženih revizorskih društava i subjekta za koje se, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, može razumno smatrati da se odražavaju na neovisnost. To će uključiti ukupne naknade terećene tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima za revizijske i nerevizijske usluge koje su revizorsko društvo i umrežena revizorska društva pružile subjektu i komponentama koje kontrolira subjekt. Te će se naknade rasporediti po kategorijama koje su primjerene za pomaganje onima koji su zaduženi za upravljanje u ocjenjivanju učinka usluga na neovisnost revizora; i
 - (ii) s tim povezanim zaštitama koje su bile primijenjene kako bi se uklonile prepoznate prijetnje neovisnosti ili se smanjile na prihvatljivu razinu (Vidjeti točke A29-A32.)

Proces komuniciranja

Ustanovljivanje procesa komuniciranja

18. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenu i očekivanom načelnom sadržaju komuniciranja. (Vidjeti točke A37-A45.)

Oblici komuniciranja

19. Revizor će komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi sa značajnim nalazima revizije ukoliko, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, usmeno priopćavanje ne bi bilo primjereno. Pisano priopćavanje ne treba uključiti sva pitanja koja su iskrsnula tijekom obavljanja revizije. (Vidjeti točke A46-A48.)
20. Revizor će komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s neovisnošću revizora kada je zahtijevano točkom 17.

Vrijeme komuniciranja

21. Revizor će pravodobno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A49-A50.)

Primjerenost procesa komuniciranja

22. Revizor će ocijeniti je li dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje bilo primjereno za svrhu revizije. Ako nije bilo primjereno, revizor će ocijeniti učinak, ako ga ima, na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i mogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze i poduzet će primjerenu radnju. (Vidjeti točke A51-A53.)

Dokumentacija

23. Kada su usmeno priopćena pitanja koja se ovim MRevS-om zahtijeva da se o njima komunicira, revizor će ih uključiti u revizijsku dokumentaciju i navesti kada se i s kim se komuniciralo. Kada je pitanje bilo priopćeno u pisanom obliku, revizor će zadržati kopiju dopisa kao dio revizijske dokumentacije.² (Vidjeti točku A54.)

² MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Oni koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 11.)

- A1. Strukture upravljanja razlikuju se od jurisdikcije do jurisdikcije i od subjekta do subjekta, odražavajući utjecaje različitih kulturnih i pravnih temelja i veličinu i karakteristike vlasništva. Na primjer:
- U nekim jurisdikcijama postoji nadzorni odbor (sastavljen u cijelosti ili većinom od neizvršnih članova) koji je pravno odvojen od izvršnog (menadžmentskog) odbora (struktura s dvodomnošću). U drugim jurisdikcijama, za funkcije nadzornog i izvršnog odbora pravnu odgovornost snosi jedan ili jedinstven odbor (struktura s jednodomnošću).
 - U nekim subjektima, oni koji su zaduženi za upravljanje imaju položaje koji su integralni dio subjektive pravne strukture, na primjer, položaje direktora kompanije. U drugima, na primjer, u nekim državnim subjektima, tijelo koje nije dio subjekta zaduženo je za upravljanje.
 - U nekim slučajevima, neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom. U drugima, oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment sastoje se od različitih osoba.
 - U nekim slučajevima, oni koji su zaduženi za upravljanje odgovorni su za odobravanje³ subjektivih financijskih izvještaja (u drugim slučajevima, menadžment ima tu odgovornost).
- A2. U najvećem broju subjekata, upravljanje je skupna odgovornost upravnog tijela, kao što su upravni odbor, nadzorni odbor, partneri, vlasnici, odbor menadžmenta, namjesničko vijeće, povjerenici ili istoznačne osobe. U nekim manjim subjektima, međutim, jedna osoba može biti zadužena za upravljanje, na primjer, vlasnik-menadžer gdje nema drugih vlasnika ili samostalni povjerenik. Kada je upravljanje skupna odgovornost, podgrupa kao što je odbor za reviziju ili čak pojedinac, može biti zadužena za određene zadatke kako bi pomogla upravnom tijelu u ispunjavanju njegovih odgovornosti. Alternativno, podgrupa ili pojedinac mogu imati posebne, zakonski utvrđene odgovornosti koje se razlikuju od onih za upravno tijelo.
- A3. Takva raznolikost znači da ovim MRevS-om nije moguće za sve revizije specificirati osobu ili osobe s kojima revizor treba komunicirati o određenim pitanjima. Također, u nekim slučajevima moguće je da se

³

Kako je opisano u točki A40 MRevS-a 700, Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", imanje odgovornosti za odobravanje u ovom kontekstu znači imanje ovlasti zaključiti da su sastavljena izvješća, uključujući i povezane bilješke, koje obuhvaćaju financijski izvještaji.

odgovarajuću osobu ili osobe s kojima treba komunicirati neće moći jasno izdvojiti prema primjenjivom pravnom okviru ili drugim okolnostima angažmana, na primjer, u subjektima gdje struktura upravljanja nije formalno definirana, kao što su neki subjekti u obiteljskom vlasništvu, neke neprofitne organizacije i neki državni subjekti. U takvim slučajevima, revizor može trebati raspraviti i dogovoriti sa strankom koja ga je angažirala relevantnu osobu s kojim ili osobe ili s kojima će komunicirati. U odlučivanju o tome s kime će komunicirati, relevantno je revizorovo razumijevanje subjektive strukture upravljanja i upravljačkih procesa stečeno u skladu s MRevS-om 315.⁴ Odgovarajuća osoba s kojom ili osobe ili kojima će komunicirati mogu se razlikovati ovisno o pitanju koje treba priopćiti.

- A4. MRevS 600 uključuje posebna pitanja o kojima treba komunicirati revizori grupe s onima koji su zaduženi za upravljanje.⁵ Kada je subjekt sastavni dio grupe, odgovarajuća osoba s kojom, ili osobe s kojima, komunicira revizor sastavnog dijela ovisi o okolnostima angažmana te o pitanju koje treba priopćiti. U nekim slučajevima, brojni sastavni dijelovi mogu obavljati isto poslovanje unutar istog sustava internih kontrola i korištenjem istih računovodstvenih praksa. Gdje su oni koji su zaduženi za upravljanje tim sastavnim dijelovima isti (primjerice, zajednički upravni odbor), dupliciranje se može izbjeći istovremenim pristupom tim sastavnim dijelovima za svrhu komuniciranja.

Komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 12.)

- A5. Kada se razmatra komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može uzeti u obzir pitanja kao što su:

- odgovarajuće odgovornosti podgrupe i upravnog tijela;
- vrsta pitanja o kojem treba komunicirati.
- relevantni zakonski ili regulativni zahtjevi; i
- ima li podgrupa ovlast poduzeti radnje u vezi s priopćenim informacijama i može li pružiti daljnje informacije i objašnjenja koja revizor može trebati.

⁴ MRevS 315, *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja.*

⁵ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)*, točke 46-49.

- A6. Kada odlučuje treba li također priopćiti upravnom tijelu informacije, u cijelosti ili sažetom obliku, na revizora može utjecati njegova procjena koliko učinkovito i primjereno podgrupa komunicira o relevantnim informacijama s upravnim tijelom. Pri dogovaranju uvjeta angažmana, revizor može izričito navesti da, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, zadržava pravo izravnog komuniciranja s upravnim tijelom.
- A7. Odbori za reviziju (ili slične podgrupe s različitim nazivima) postoje u mnogim jurisdikcijama. Iako se mogu razlikovati njihove posebne ovlasti i funkcije, komuniciranje s odborom za reviziju, gdje on postoji, postalo je ključnim elementom u revizorovom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Načela dobrog upravljanja preporučuju da:
- revizor bude pozivan da redovito prisustvuje sjednicama odbora za reviziju;
 - predsjednik odbora za reviziju i, kada je relevantno, ostali članovi odbora za reviziju, periodično se sastaju i komuniciraju s revizorom; i
 - odbor za reviziju sastaje se s revizorom bez prisutnosti menadžmenta barem jednom godišnje.

Kada su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom (Vidjeti točku13.)

- A8. U nekim slučajevima, svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom, i primjena zahtjeva komuniciranja modificira se radi prilagođavanja takvom stanju. U takvim slučajevima, komuniciranje s osobom ili osobama s menadžmentskim odgovornostima može biti neprimjereno za informiranje svih onih s kojima bi revizor inače komunicirao zbog njihovih upravljačkih odgovornosti. Na primjer, u kompaniji gdje su svi direktori uključeni u rukovođenje subjektom, moguće je da neki od tih direktora (na primjer, onaj odgovoran za marketing) neće biti svjestan važnosti pitanja koje se raspravlja s drugim direktorom (na primjer, onim odgovornim za sastavljanje financijskih izvještaja).

Pitanja o kojima treba komunicirati

Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14.)

- A9. Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja često su uključene u pismo o angažiranju ili drugi prikladan oblik pisanog sporazuma kojim se evidentiraju dogovoreni uvjeti angažmana⁶. Zakon, regulativa ili upravljačka struktura subjekta može zahtijevati da oni koji su

⁶ Vidjeti točku 10. MRevS-a 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*.

zaduženi za upravljanje dogovore uvjete angažmana s revizorom. Gdje to nije slučaj, davanje kopije pisma o angažmanu ili drugog prikladnog oblika pisanog sporazuma onima koji su zaduženi za upravljanje može biti odgovarajući pristup u komuniciranju s njima o pitanjima kao što su:

- revizorova odgovornost za obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima, koja je usmjerena prema izražavanju mišljenja o financijskim izvještajima. Pitanja koja MRevS-ovi zahtijevaju da se komuniciraju uključuju, stoga, važna pitanja iskrsnula tijekom revizije financijskih izvještaja koja su relevantna u nadziranju procesa financijskog izvještavanja onima koji su zaduženi za upravljanje;
- činjenica da MRevS-ovi ne zahtijevaju da revizor oblikuje postupke za svrhu pronalaženja dopunskih pitanja za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- kada se primjenjuje MRevS 701⁷, revizorova odgovornost da odredi i priopći ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću; i
- kada je primjenjivo, revizorova odgovornost za komuniciranje određenih pitanja zahtijevanih zakonom ili regulativom, sporazumom sa subjektom ili dodatnim zahtjevima primjenjivim na angažman, na primjer, standardima nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela.

A10. Zakon ili regulativa, sporazum sa subjektom ili dodatni zahtjevi primjenjivi u angažmanu mogu osigurati šire komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, (a) sporazum sa subjektom može dovesti do određenih pitanja o kojima treba komunicirati kada se pojave iz usluga koje pruža revizorsko društvo ili umreženo revizorsko društvo različitih od usluge revizije financijskih izvještaja; ili (b) mandat revizora javnog sektora može dovesti do pitanja o kojima treba komunicirati kada ih revizor spozna kao posljedicu drugih poslova, kao što su revizije poslovanja.

Planirani djelokrug i vremenski raspored revizije (Vidjeti točku 15.)

A11. Komuniciranje u vezi s planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije može:

- (a) pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje da bolje razumiju posljedice revizorova rada, da s revizorom rasprave problematiku rizika i koncepta značajnosti i da prepoznaju bilo koja područja za koja mogu od revizora zahtijevati poduzimanje dodatnih postupaka; i
- (b) pomoći revizoru da bolje razumije subjekt i njegovo okruženje.

⁷ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

A12. Komuniciranje o značajnim rizicima koje je uočio revizor pomaže onima koji su zaduženi za upravljanje da razumiju ta pitanja i zašto ona zahtijevaju posebna revizijska razmatranja. Komuniciranje o značajnim rizicima može pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihove odgovornosti da nadziru proces financijskog izvještavanja.

A13. Pitanja koja se komuniciraju mogu uključiti:

- kako revizor planira baviti se sa značajnim rizicima pogrešnih prikaza uslijed prijevare ili pogreške.
- kako revizor planira baviti se s područjima za koja je procijenjen viši rizik značajnog pogrešnog prikaza.
- revizorov pristup internim kontrolama relevantnim za reviziju.
- primjenu koncepta značajnosti u kontekstu revizije.⁸
- vrstu i razmjer specijalističkih vještina ili znanja potrebnih za obavljanje planiranih revizijskih postupaka ili ocjenjivanje rezultata revizije, uključujući korištenje revizorovog stručnjaka.⁹
- kada se primjenjuje MRevS 701, revizorove preliminarne stavove o pitanjima koja mogu biti područja važne revizorove pozornosti u reviziji i stoga mogu biti ključna revizijska pitanja.
- revizorov planirani pristup bavljenja s posljedicama bilo kakvih značajnih promjena u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ili subjektovu okruženju, financijskim uvjetima ili aktivnostima na pojedine izvještaje i objave.

A14. Druga pitanja povezana s planiranjem za koje može biti primjereno da se rasprave s onima koji su zaduženi za upravljanje uključuju:

- gdje subjekt ima službu interne revizije, kako eksterni i interni revizori mogu raditi zajedno na konstruktivan i nadopunjavajući način, uključujući raspravu o bilo kojem planiranom korištenju radom službe interne revizije i sadržaju i obujmu svakog planiranog korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći.¹⁰
- stavove onih koji su zaduženi za upravljanje o:
 - primjerenoj osobi ili primjerenim osobama s kojima se treba komunicirati.

⁸ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*.

⁹ Vidjeti MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*.

¹⁰ MRevS 610 (izmijenjen), *Korištenje radom internih revizora, točka 18* i MRevS 610 (izmijenjen 2013), *Korištenje radom internih revizora, točka 31*.

- rasporedu odgovornosti između onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta.
- ciljevima i strategijama subjekta i povezanim poslovnim rizicima koji mogu imati za posljedicu pogrešne prikaze.
- pitanjima za koje oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da zaslužuju posebnu pozornost tijekom revizije i o svim područjima za koje oni zahtijevaju da se poduzmu dodatni postupci.
- važnim komuniciranjima između subjekta i regulatora.
- ostalim pitanjima za koja oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da mogu utjecati na reviziju financijskih izvještaja.
- stavovima, svjesnosti i aktivnosti onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s (a) internim kontrolama subjekta i njihovom važnošću za subjekt, uključujući i o tome kako oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru učinkovitost internih kontrola i (b) otkrivanjem ili mogućnošću postojanja prijevare.
- aktivnostima onih koji su zaduženi za upravljanje kao reakciji na dostignuća u računovodstveni standardima, praksama korporativnog upravljanja, pravilima burze i povezanim pitanjima, i učinku takvih dostignuća na, primjerice, cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i na:
 - relevantnost, pouzdanost, usporedivost i razumljivost informacija prezentiranih u financijskim izvještajima; i
 - razmatranje jesu li financijski izvještaji narušeni uključivanjem informacija koje nisu relevantne ili koje otežavaju ispravno razumijevanje objavljenih pitanja.
- reakcijama onih koji su zaduženi za upravljanje na ranija komuniciranja s revizorom.
- dokumentima koje obuhvaćaju ostale informacije (kako su definirane u MRevS-u 720 (izmijenjenom)) i planiranom načinu i vremenu izdavanja takvih dokumenata. Gdje revizor očekuje da dobije ostale informacije nakon datuma revizorova izvješće, rasprava s onima koji su zaduženi za upravljanje može također uključiti temu o aktivnostima koje mogu biti primjerene ili nužne ako revizor zaključí da značajni pogrešni prikaz ostalih informacija postoji u ostalim informacijama dobivenim nakon datuma revizorova izvješća.

A15. Iako komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje može pomoći revizoru da planira djelokrug i vremenski raspored revizije, ono ne mijenja revizorovu isključivu odgovornost da ustanovi opću strategiju revizije i plan

revizije, uključujući vrste, vremenski raspored i obujam postupaka nužnih za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

- A16. Pažljivost se zahtijeva kada se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije kako se ne bi kompromitirala učinkovitost revizije, naročito gdje su neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom. Na primjer, komuniciranje o vrstama i vremenu detaljnih revizijskih postupaka može smanjiti učinkovitost tih postupaka time što postaju previše predvidivi.

Značajnim nalazi revizije (Vidjeti točku 16.)

- A17. Komuniciranje nalaza revizije može uključiti zahtijevanje daljnjih informacija od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi se kompletirali dobiveni revizijski dokazi. Na primjer, revizor može potvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto razumijevanje o činjenicama i okolnostima relevantnim za određene transakcije ili događaje.
- A18. Kada se primjenjuje MRevS 701, komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje zahtijevana točkom 16, kao i komuniciranja zahtijevana točkom 15 o značajnim rizicima koje je prepoznao revizor, su naročito relevantni za revizorovo određivanje pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora i koja stoga mogu biti ključna revizijska pitanja.¹¹

Važni kvalitativni aspekti računovodstvene prakse (Vidjeti točku 16(a))

- A19. Okviri financijskog izvještavanja uobičajeno dopuštaju subjektu stvaranje računovodstvenih procjena i prosudbi o računovodstvenim politikama i objavama u financijskim izvještajima, na primjer u vezi s korištenjem ključnih pretpostavki u stvaranju računovodstvenih procjena za koje postoji značajna neizvjesnost u pogledu mjerenja. Osim toga, zakon, regulativa ili okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati objavu sažetka važnih računovodstvenih politika ili upućivati na „ključne računovodstvene procjene“ ili „ključne računovodstvene politike i prakse“ kako bi se korisnicima ukazalo na i osigurale dodatne informacije o najsloženijim, subjektivnim ili kompleksnim prosudbama menadžmenta u pripremanju financijskih izvještaja.
- A20. Kao rezultat toga, revizorovi stavovi o subjektivnim aspektima financijskih izvještaja mogu biti naročito relevantni onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih odgovornosti za nadziranje procesa financijskog izvještavanja. Na primjer, u vezi s pitanjima opisanim u točki A19, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu biti zainteresirani za revizorovu ocjenu primjerenosti objava neizvjesnosti procjena povezanih s

¹¹ MRevS 701, točke 9–10.

računovodstvenim procjenama koje stvaraju značajne rizike. Otvoreno i konstruktivno komuniciranje o važnim kvalitativnim aspektima subjektivih računovodstvenih praksa može također uključiti komentar o prihvatljivosti važnih računovodstvenih praksa i kvaliteti objava. Dodatak 2 navodi pitanja koja mogu biti uključena u to komuniciranje.

Značajne poteškoće s kojima se suočilo tijekom revizija (Vidjeti točku 16(b).)

A21. Značajne poteškoće s kojima se suočilo tijekom revizija mogu uključiti pitanja kao što su:

- značajna kašnjenja menadžmenta, nedostupnost subjektivog osoblja ili nesklonost menadžmenta da osigura informacija nužne revizoru za obavljanje revizijskih postupaka;
- nepotrebno kratko vrijeme unutar kojeg treba dovršiti reviziju;
- neočekivani prekomjerni napor zahtijevan za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza;
- nedostupnost očekivanih informacija;
- ograničenja nametnuta revizoru od strane menadžmenta; i
- menadžmentova nesklonost da, kada se zahtijeva da napravi ili proširi svoje procjene subjektive sposobnosti, nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

U nekim okolnostima, takve poteškoće mogu uzrokovati ograničenje djelokruga koje vodi k modificiranju revizorova mišljenja.¹²

Važna pitanja koja su raspravljena ili su predmetom prepiske s menadžmentom (Vidjeti točku 16(c)(i).)

A22. Važna pitanja koja su raspravljena ili su predmetom prepiske s menadžmentom mogu uključiti pitanja kao što su:

- važni događaji ili transakcije koji su nastali tijekom godine;
- uvjeti poslovanja koji utječu na subjekt i poslovne planove i strategije koji pak mogu utjecati na rizike značajnih pogrešnih prikaza.
- zabrinutost o menadžmentovim konzultacijama s drugim računovođama o računovodstvenim ili revizijskim pitanjima.

¹²

MRevS 705, *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.*

- rasprava ili prepiska u vezi s početnim ili obnavljajućim imenovanjem revizora o računovodstvenim praksama, primjenama revizijskih standarda ili naknadama za revizijske ili ostale usluge.
- važna pitanja o kojima postoji prijemor s menadžmentom, osim za početne razlike mišljenja zbog nepotpunih činjenica ili preliminarnih informacija koje je kasnije razriješeno revizorovim pribavljanjem relevantnih činjenica ili informacija.

Okolnosti koje utječu na oblik i sadržaj revizorova izvješća (Vidjeti točku 16(d))

A23. MRevS 210 zahtijeva da revizor dogovori uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je odgovarajuće.¹³ Zahtijeva se da dogovoreni uvjeti revizijskog angažmana budu evidentirani u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i uključe, između ostaloga, poziv na očekivani oblik i sadržaj revizorova izvješća¹⁴ Kako je objašnjeno u točki A9, ako uvjeti angažmana nisu dogovoreni s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor može dati onima koji su zaduženi za upravljanje kopiju pisama o angažiranju radi komuniciranja o pitanjima relevantnim za reviziju. Komuniciranje zahtijevano točkom 16(d) je s namjerom da se informiraju oni koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima u kojima se revizorovo izvješće može razlikovati od njegovog očekivanog oblika i sadržaja ili može uključiti dodatne informacije o reviziji koja je bila obavljena.

A24. Okolnosti u kojima se od revizora zahtijeva ili se može smatrati nužnim iz drugih razloga smatrati nužnim da se uključe dodatne informacije u revizorovo izvješće u skladu s MRevS-ima i za koje se zahtijeva komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, uključuju kada:

- revizor očekuje da će modificirati mišljenje u revizorovu izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim).¹⁵
- se izvješćuje o značajnoj neizvjesnosti u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenim).¹⁶
- se priopćavaju ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.¹⁷

¹³ MRevS 210, točka 9

¹⁴ MRevS 210, točka 10

¹⁵ MRevS 705 (Izmijenjen), točka 30

¹⁶ MRevS 570 (Izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 25(d)

¹⁷ MRevS 701, točka 17

- revizor smatra da je nužno uključiti točku za isticanje pitanja ili točku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjenom)¹⁸ ili se zahtjeva drugim MRevS-ima da se to učini.
- revizor zaključi da postoji neispravljeni značajni pogrešni prikaz ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom).¹⁹

U takvim okolnostima, revizor može smatrati korisnim dati onima koji su zaduženi za upravljanje nacrt revizorova izvješća kako bi se olakšalo raspravljanje o tome kako će se takva pitanja obraditi u revizorovu izvješću.

A25. U rijetkim okolnostima kada revizor namjerava ne uključiti ime angažiranog partnera u revizorovo izvješće u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom), od revizora se zahtjeva da raspravi tu namjeru s onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ih informirao o revizorovoj procjeni vjerojatnosti i ozbiljnosti značajne prijetnje osobnoj sigurnosti.²⁰ Revizor također može komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u okolnostima kada revizor izabere da ne uključi opis revizorove odgovornosti u tekst revizorova izvješća kako je dopušteno MRevS-om 700 (izmijenjenom).²¹

Ostala važna pitanja relevantna za proces financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 16(e).)

A26. MRevS 300²² navodi da kao posljedica neočekivanih događaja, promjena u uvjetima ili revizijskim dokazima dobivenim kao rezultat revizijskih postupaka, revizor može trebati modificirati opću strategiju revizije i plan revizije i time i posljedično planirane vrste, vremenski raspored i obujme daljnjih revizijskih postupaka, temeljeno na izmijenjenom sagledavanju procijenjenih rizika. Revizor može komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o takvim pitanjima, na primjer, kao nadopunu inicijalnim raspravama o planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije.

A27. Ostala važna pitanja nastala tijekom revizije koja su izravno relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje u nadziranju procesa financijskog izvještavanja mogu uključiti pitanja, kao što su značajni pogrešni prikazi ostalih informacija koji su bili ispravljeni

A28. U mjeri u kojoj to već nije učinjeno prema zahtjevima u točkama 16(a)–(d) i povezanim materijalima za primjenu, revizor može u skladu s MRevS-om

¹⁸ MRevS 706 (Izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 12.

¹⁹ MRevS 720 (Izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*, točka 18(a).

²⁰ MRevS 700 (Izmijenjen), točke 46 i A63.

²¹ MRevS 700 (Izmijenjen), točka 41.

²² MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka A13.

220²³ razmotriti komuniciranje o ostalim pitanjima u koje je uočio pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana ili koja su raspravljena s njim, ako je bio imenovan,

Neovisnost revizora (Vidjeti točku 17.)

- A29. Zahtijeva se od revizora da postupi u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući onima koji se odnose na neovisnost u vezi s angažmanima za revizije financijskih izvještaja²⁴.
- A30. Odnosi i druga pitanja i zaštite o kojima treba komunicirati, razlikuju se prema okolnostima angažmana, ali se općenito odnose na:
- (a) prijetnje neovisnosti, koje se mogu kategorizirati kao: prijetnje osobnog interesa, prijetnje samopregledavanja, prijetnje zagovaranja, prijetnje zblizenosti i prijetnje zastrašivanja; i
 - (b) zaštite koje je kreirala profesija, zakonodavstvo ili regulativa, zaštite unutar subjekta i zaštite unutar vlastitog sustava i postupaka revizorskog društva.
- A31. Relevantni etički zahtjevi ili zakon ili regulativa mogu također navoditi posebna komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje u slučajevima kada su otkrivena kršenja zahtjeva neovisnosti. Na primjer Kodeks etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku o svakom kršenju i aktivnostima koje je poduzelo revizorsko društvo ili je predložilo da se poduzme.²⁵
- A32. Komuniciranje zahtjeva u vezi s neovisnošću revizora koji su primjenjivi u slučaju listanih subjekata mogu također biti relevantni u slučaju nekih drugih subjekata, naročito onih koji mogu biti od velikog javnog interesa jer, zbog rezultata svojeg poslovanja, njihove veličine ili njihovog korporativnog statusa, oni mogu imati široki raspon dionika. Primjeri takvih subjekata mogu uključiti financijske institucije (kao što su banke, osiguravajuće kompanije i mirovinski fondovi) i druge subjekte kao što su dobrotvorna društva. S druge strane, mogu postojati situacije gdje komuniciranje u vezi s neovisnošću može biti nerelevantno, na primjer, gdje su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje bili informirani o relevantnim činjenicama po osnovi njihovih menadžerskih aktivnosti. To je naročito vjerojatno gdje kod subjekta postoji vlasničko-menadžerski odnos te

²³ Vidjeti točke 19–22 i A23–A32 MRevS-a 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*.

²⁴ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 14.

²⁵ Vidjeti Odjeljak 290.39–49 IESBA Kodeksa, koji se bavi kršenjima neovisnosti.

revizorsko društvo i umreženo revizorsko društvo imaju malu uključenost u subjektu mimo revizije financijskih izvještaja.

Dopunska pitanja (Vidjeti točku 3.)

- A33. Nadzor nad menadžmentom od strane onih koji su zaduženi za upravljanje uključuje osiguranje da subjekt oblikuje, uvodi i održava primjerene interne kontrole u vezi s pouzdanošću financijskog izvještavanja, učinkovitošću i djelotvornošću poslovanja i postupanjem i sukladnošću s primjenjivim zakonima i regulativama.
- A34. Revizor može spoznati dopunska pitanja koja se ne moraju nužno odnositi na nadziranje procesa financijskog izvještavanja ali koja su, unatoč tome, vjerojatno važna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje u nadziranju strateškog usmjeravanja subjekta ili subjektovim obvezama povezanim s odgovornostima. Takva pitanja mogu uključiti, na primjer, važnu problematiku u vezi sa strukturom upravljanja ili procesima i važnim odlukama ili radnjama višeg menadžmenta kada manjka primjereno autoriziranje.
- A35. U određivanju toga hoće li komunicirati o dopunskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor može raspraviti pitanja one vrste koje je revizor spoznao kontaktirajući s primjerenom razinom menadžmenta, osim ako to nije primjereno u danim okolnostima.
- A36. Ako se priopćava dopunsko pitanje, može biti primjereno da revizor skrene pozornost onima koji su zaduženi za upravljanje na to da:
- je uočavanje i komuniciranje takvog pitanja uzgredno za svrhu revizije, koja je formirati mišljenje o financijskim izvještajima;
 - nisu obavljani postupci u vezi s pitanjem, osim onih koji su bili nužni za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima; i
 - nisu obavljani postupci radi utvrđivanja postoje li takva dopunska pitanja.

Proces komuniciranja

Ustanovljivanje komunikacijskog procesa (Vidjeti točku 18.)

- A37. Jasno priopćavanje revizorove odgovornosti, planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije i očekivanog načelnog sadržaja komuniciranja pomaže ustanovljivanju osnove za učinkovito dvosmjerno komuniciranje.
- A38. Pitanja koja također mogu doprinijeti učinkovitom dvosmjernom komuniciranju uključuju raspravljanje:
- svrhe komuniciranja. Gdje je svrha jasna, revizor i oni koji su zaduženi za upravljanje su u boljem položaju postizanja zajedničkog

shvaćanja problematike i očekivanih radnji temeljem procesa komuniciranja.

- oblika u kojem će se obaviti komuniciranje;
- o osobi ili osobama u revizijskom timu i između onih koji su zaduženi za upravljanje koji će komunicirati u vezi s određenim pitanjima;
- revizorovog očekivanja da će komuniciranje biti dvosmjerno i da će oni koji su zaduženi za upravljanje komunicirati s revizorom o pitanjima koja oni smatraju relevantnima za reviziju, na primjer, strateške odluke koje mogu utjecati na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka, sumnje ili otkrivanja prijevare i zabrinutost u vezi s čestitošću ili kompetentnošću višeg menadžmenta;
- procesa poduzimanja radnji i povratnog izvještavanja za pitanja koja je priopćio revizor; i
- procesa poduzimanja radnji i povratnog izvještavanja za pitanja koja su priopćili oni koji su zaduženi za upravljanje.

A39. Proces komuniciranja razlikovat će se prema okolnostima, uključujući i veličini i strukturi upravljanja subjektom, načinu djelovanja onih koji su zaduženi za upravljanje i revizorovu stav spram važnosti pitanja o kojima treba komunicirati. Teškoće u ustanovljivanju učinkovitog dvosmjernog komuniciranja mogu pokazivati da komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije odgovarajuće za svrhu revizije. (Vidjeti točku A52).

Posebna razmatranja za manje subjekte

A40. U slučaju revizija manjih subjekata, revizor može komunicirati na manje strukturiran način s onima koji su zaduženi za upravljanje nego u slučaju listanih ili većih subjekata.

Komuniciranje s menadžmentom

A41. Mnoga pitanja mogu se raspraviti s menadžmentom u redovitom odvijanju revizije, uključujući pitanja zahtijevana ovim MRevS-om o kojima treba komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. Takvim raspravljanjem priznaje se menadžmentova izvršna odgovornost za vođenje subjektova poslovanja i, naročito, menadžmentova odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja.

A42. Prije komuniciranja pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor ih može raspraviti s menadžmentom, osim ako to nije primjereno. Na primjer, može biti neprimjereno raspraviti pitanje menadžmentove kompetentnosti ili čestitosti menadžmenta. Osim priznavanja menadžmentove izvršne odgovornosti, te početne rasprave mogu pojasniti činjenice i problematike te omogućiti menadžmentu davanje daljnjih informacija i objašnjenja. Slično, kada subjekt ima službu interne revizije, revizor može raspraviti pitanja s internim revizorom prije komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Komuniciranje s trećim strankama

A43. Zakon ili regulativa mogu zahtijevati ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu željeti osigurati trećim strankama, na primjer, bankarima ili određenim regulativnim tijelima, kopije pisanih komuniciranja s revizorom. U nekim slučajevima, objavljivanje trećim strankama može biti nezakonito ili neprimjereno na drugi način. Kada se pisano priopćenje sastavlja za one koji su zaduženi za upravljanje daje trećim osobama, u danim okolnostima može biti važno informirati treću stranku da priopćavanje nije bilo obavljeno imajući nju na umu, na primjer, navodeći u pisanom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje:

- (a) da je priopćenje sastavljeno za isključivu uporabu onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, menadžmentu grupe i revizoru grupe, i na njega se ne trebaju oslanjati treće stranke;
- (b) da se ne podrazumijeva revizorova odgovornost prema trećoj stranki; i
- (c) svako ograničenje u objavljivanju ili distribuiranju trećim strankama

A44. U nekim jurisdikcijama može se zahtijevati zakonom ili regulativom od revizora da, primjerice:

- obavijesti regulatorno tijelo ili tijelo s ovlastima nametanja o određenim pitanjima o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, u nekim državama revizor ima dužnost izvjestiti nadležna tijela o pogrešnim prikazima kada su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti radnje za njihovo ispravljanje;
- podnese kopije određenih izvješća koje su sastavili oni koji su zaduženi za upravljanje za relevantna regulatorna tijela ili tijela za financiranje ili ostala tijela, kao što je centralna vlast u slučaju nekih subjekata javnog sektora; ili
- učini javno dostupnim izvješća koja su sastavili oni koji su zaduženi za upravljanje.

A45. Osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva dati trećoj stranki kopiju revizorovog pisanog priopćenja onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor može trebati prethodnu suglasnost onih koji su zaduženi za upravljanje prije nego što to učini.

Oblici komuniciranja (Vidjeti točku 19.)

A46. Učinkovito komuniciranje može uključiti strukturirane prezentacije i pisana izvješća, kao i manje strukturirana priopćenja, uključujući rasprave. Revizor može komunicirati, u pisanom ili usmenom obliku, o drugim pitanjima osim o onima koja su navedena u točkama 19 i 20. Pisano priopćavanje može uključivati pismo o angažiranju koje se daje onima koji su zaduženi za upravljanje.

A47. Osim važnosti određenog pitanja, na oblik komuniciranja (na primjer, hoće li se komunicirati usmeno ili u pisanom obliku, razmjer detaljnosti ili sažetosti u komuniciranju i hoće li se komunicirati na strukturirani ili nestrukturirani način) mogu utjecati čimbenici kao što su:

- hoće li rasprava o pitanju biti uključena u revizorovo izvješće. Na primjer, kada se ključna revizijska pitanja priopćavaju u revizorovu izvješću, revizor može smatrati da je nužno komunicirati u pisanom obliku o pitanjima za koje je određeno da su ključna revizijska pitanja;
- je li pitanje bilo zadovoljavajuće razriješeno;
- je li menadžmentu pitanje bilo ranije priopćeno;
- veličina, poslovna struktura, okruženje kontrola i pravna struktura subjekta;
- u slučaju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revidira li revizor također i subjektive financijske izvještaje opće namjene;
- pravni zahtjevi. U nekim jurisdikcijama, pisano komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje zahtijeva se u propisanom obliku kojeg određuje lokalni zakon;
- očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući aranžmane utvrđene za povremene sastanke ili komuniciranje s revizorom;
- razmjer trajnog kontaktiranja i dijaloga revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- je li bilo bitnih promjena u članstvu upravnog tijela.

A48. Kada se važno pitanje raspravlja s pojedinim članom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, s predsjednikom odbora za reviziju, može biti primjereno da revizor sastavi sažetak rasprave o pitanju u komuniciranju koje slijedi tako da svi od onih koji su zaduženi za upravljanje imaju cjelovite i uravnotežene informacije.

Vrijeme komuniciranja (Vidjeti točku 21.)

A49. Pravovremeno komuniciranje tijekom revizije doprinosi postizanju snažnog dvosmjernog dijaloga između onih koji su zaduženi za upravljanje i revizora. Međutim, primjereno vrijeme za komuniciranje mijenjat će se prema okolnostima angažmana. Relevantne okolnosti uključuju važnost i vrstu pitanja i radnju za koju se očekuje da će je poduzeti oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer:

- komuniciranja u vezi s pitanjima planiranja mogu se često poduzeti rano u revizijskom angažmanu i, za početni angažman, mogu biti obavljena kao dio dogovaranja uvjeta angažiranja.
- može biti primjereno komunicirati o važnoj poteškoći iskrsnuloj tijekom revizije, čim je to izvedivo, ako oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru da riješi poteškoću, ili ako je vjerojatno da vodi k modificiranom mišljenju. Slično tome, revizor može komunicirati usmeno s onima koji su zaduženi za upravljanje, čim je to izvedivo, o važnim nedostacima u internim kontrolama koje je otkrio revizor, prije nego što se oni priopće u pisanom obliku kako zahtijeva MRevS 265.²⁶
- kada se primjenjuje MRevS 701, revizor može komunicirati o preliminarnim stavovima o ključnim revizijskim pitanjima kada se raspravlja o planiranom obujmu i vremenskom rasporedu revizije (vidjeti točku A13) i revizor može učestalije komunicirati kako bi dodatno raspravio takva pitanja kada komunicira o važnim revizijskim nalazima.
- komuniciranje u vezi s neovisnošću može biti primjereno uvijek kada su stvorene važne prosudbe o prijetnjama neovisnosti i povezanim zaštitama, na primjer, kada se prihvaća angažman za pružanje nerevizijskih usluga, i po zaključivanju rasprave.
- zaključivanje rasprave također može biti primjereno doba za komuniciranje nalaza revizije, uključujući revizorove stavove o kvalitativnim aspektima subjektivih računovodstvenih praksa

²⁶ MRevS 265, točke 9 i A14.

- kada se revidiraju i financijski izvještaji opće namjene i financijski izvještaji posebne namjene, može biti primjereno koordinirati vremenski raspored komuniciranja.
- A50. Ostali faktori koji mogu biti relevantni za vremenski raspored komuniciranja uključuju:
- veličinu, poslovnu strukturu, okruženje kontrola i pravnu strukturu subjekta koji se revidira;
 - svaku zakonsku obvezu komuniciranja o određenom pitanju unutar određenog vremenskog okvira;
 - očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući aranžmane utvrđene za povremene sastanke ili komuniciranje s revizorom; i
 - vrijeme kada revizor prepozna određena pitanja. Na primjer, revizor može ne prepoznati određeno pitanje (na primjer, nesukladnost sa zakonom) u vremenu kada bi trebala biti poduzeta preventivna radnja, ali priopćavanje pitanja može omogućiti poduzimanje radnji za otklanjanje nesukladnosti.

Prikladnost procesa komuniciranja (Vidjeti točku 22.)

- A51. Revizor ne treba oblikovati posebne postupke za potporu ocjenjivanju dvosmjernog komuniciranja između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje; umjesto toga, ocjenjivanje se može temeljiti na opažanjima koja su posljedica revizijskih postupaka obavljenih za druge svrhe. Takva opažanja mogu uključiti:
- primjerenost i pravodobnost radnji koje poduzimaju oni koji su zaduženi za upravljanje kao reakciju na pitanje na koje je ukazao revizor. Gdje se nije učinkovito postupilo u vezi s važnim pitanjem o kojem se ranije komuniciralo, može biti primjereno da revizor postavi upit o tome zašto nije bila poduzeta primjerena radnja i da razmotri ponavljanje pitanja. Na taj se način izbjegava rizik stvaranja dojma da je revizor zadovoljan s tim što se pitanju posvetila primjerena pozornost ili da se ono više ne smatra važnim.
 - očiglednu otvorenost onih koji su zaduženi za upravljanje u njihovom komuniciranju s revizorom.
 - spremnost i sposobnost onih koji su zaduženi za upravljanje da se sastanu s revizorom bez prisutnosti menadžmenta.
 - očiglednu mogućnost onih koji su zaduženi za upravljanje da u cijelosti obuhvate pitanja na koja je ukazao revizor, na primjer, razmjer u kojemu oni koji su zaduženi za upravljanje istražuju problematiku i preispituju preporuke koje su im dane.

- teškoće u uspostavljanju zajedničkog razumijevanja s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenskom rasporedu i očekivanom načelnom sadržaju komuniciranja.
- gdje su svi, ili neki, od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, njihovu očiglednu svjesnost kako pitanja raspravljena s revizorom utječu na njihove šire odgovornosti upravljanja, kao i na njihove menadžerske odgovornosti; i
- ispunjava li dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje primjenjive zakonske i regulativne zahtjeve.

A52. Kako je navedeno u točki 4, učinkovito dvosmjerno komuniciranje pomaže revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje. Nadalje, MRevS 315 (izmijenjen) odredio je sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući njihovu interakciju s internom revizijom, ako je ima, i eksternim revizorima, kao sastavni dio subjektovog okruženja kontrola.²⁷ Neodgovarajuće dvosmjerno komuniciranje može ukazivati na nezadovoljavajuće okruženje kontrola i utjecati na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikaza. Postoji također rizik da revizor bude u situaciji da ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima.

A53. Ako dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije odgovarajuće i situacija se ne može riješiti, revizor može poduzeti radnje kao što su:

- modificiranje revizorova mišljenja po osnovi ograničenja djelokruga;
- pribavljanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja;
- komuniciranje s trećim strankama (na primjer, regulatorima) ili višom razinom u strukturi upravljanja koja je izvan subjekta, kao što su vlasnici (na primjer, dioničarima na glavnoj skupštini) ili odgovornim ministrom ili parlamentom u javnom sektoru; i
- povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi

Dokumentacija (Vidjeti točku 23.)

A54. Dokumentacija o usmenom komuniciranju može uključiti kopiju zapisnika koji je pripremio subjekt koja se čuva kao dio revizijske dokumentacije gdje su takvi zapisnici primjereni zapisi komuniciranja.

²⁷

MRevS 315 (izmijenjen), točka A77.

Dodatak 1

(Vidjeti točku 3.)

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

Ovaj Dodatak navodi točke u MSKK-u 1¹ i ostalim MRevS-ima koje zahtijevaju komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu te za ostala objašnjenja u MRevS-ovima.

- MSKK 1, *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točka 30(a)
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*, točke 21, 38(c)(i) i 40-42
- MRevS 250, *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja*, točke 14, 19 i 22-24
- MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*, točka 9
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*, točke 12-13
- MRevS 505, *Eksterne potvrde*, točka 9
- MRevS 510, *Početni revizijski angažmani – Početna stanja*, točka 7
- MRevS 550, *Povezane stranke*, točka 27
- MRevS 560, *Naknadni događaji*, točke 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MRevS 570, *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 25
- MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)*, točka 49
- MRevS 610 (izmijenjen), *Korištenje radom internih revizora*, točka 18 i MRevS 610 (izmijenjen 2013), *Korištenje radom internih revizora*, točke 20 i 31
- MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 46

¹ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*.

- MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 17
- MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točke 12, 14, 23 i 30
- MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 12
- MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*, točka 18
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*, točke 17- 19

Dodatak 2

(Vidjeti točke 16(a), A19–A20)

Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksa

Komuniciranje zahtijevano točkom 16(a) i raspravljeno u točki A17, može uključiti pitanja kao što su:

Računovodstvene politike

- Primjerenost računovodstvenih politika u određenim okolnostima subjekta, uzimajući u obzir potrebu uravnoteživanja troška osiguravanja informacije s vjerojatnom korisnošću korisnicima subjektovih financijskih izvještaja. Gdje postoje prihvatljive alternativne računovodstvene politike, komuniciranje može uključiti prepoznavanje stavki financijskog izvještaja na koje ima učinak izbor važnih računovodstvenih politika, kao i informacije o računovodstvenim politikama koje koriste slični subjekti.
- Početni izbor i promjene važnih računovodstvenih politika, uključujući primjenu novih računovodstvenih objava. Komuniciranje može uključiti: učinak vremena i metoda uvođenja promjena u računovodstvenoj politici na tekuće i buduće zarade subjekta; i vremenski raspored promjena u računovodstvenim politikama u odnosu na očekivane nove računovodstvene objave.
- Učinak važne računovodstvene politike u kontroverznim područjima ili područjima koja su u nastajanju (ili onim specifičnim za djelatnost, naročito kada nedostaju mjerodavni vodiči ili konsenzus).
- Učinak vremena transakcije u odnosu na razdoblja u kojima su one evidentirane.

Računovodstvene procjene

- Za stavke za koje su važne procjene, problematika raspravljena u MRevS-u 540,¹ uključuje, na primjer:
 - kako menadžment prepoznaje one transakcije, događaje i uvjete koji mogu uzrokovati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima;
 - promjene u okolnostima koje mogu uzrokovati nove, ili potrebu mijenjanja postojećih, računovodstvenih procjena;

¹ MRevS 540, *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja.*

- je li menadžmentova odluka da prizna, ili da ne prizna, računovodstvene procjene u financijskim izvještajima, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- je li bilo ili je trebalo biti promjena u metodama iz ranijih razdoblja stvaranja računovodstvenih procjena i, ako je tako, koji je tome razlog
- menadžmentov postupak stvaranja računovodstvenih procjena (na primjer, kada je menadžment koristio model), uključujući je li odabrana osnovica mjerenja za računovodstvene procjene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- jesu li razumne važne računovodstvene pretpostavke koje je menadžment koristio u razvijanju računovodstvenih procjena;
- gdje je relevantno za razumnost važnih pretpostavki koje je koristio menadžment ili za primjerenu primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, menadžmentovu namjeru da provede određene pravce djelovanja i njihovu mogućnost da tako postupe.
- rizike značajnog pogrešnog prikazivanja;
- pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti;
- kako je menadžment razmatrao alternativne pretpostavke ili ishode i zašto ih je odbacio, ili kako se inače menadžment bavio procjenama neizvjesnosti u stvaranju računovodstvenih procjena; i
- primjerenost objave procjena neizvjesnosti u financijskim izvještajima.

Objave u financijskom izvještaju

- Uključena pitanja i s njima povezane stvorene prosudbe, u formuliranju određenih osjetljivih objava u financijskim izvještajima (na primjer, objavljivanja u vezi s priznavanjem prihoda, plaća, vremenski neograničenog poslovanja, naknadnih događaja i nepredviđenih događaja).
- Opća neutralnost, dosljednost i jasnoća objava u financijskim izvještajima.

Povezana pitanja

- Potencijalni učinak na financijske izvještaje značajnih rizika, izloženosti i neizvjesnosti, kao što su sudski sporovi, koji su objavljeni u financijskim izvještajima.
- Razmjer u kojemu na financijske izvještaje utječu važne transakcije koje su izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili se na drugi način čine neuobičajene. To komuniciranje može razjasniti:
 - neponavljajuće iznose priznate tijekom razdoblja;

- razmjer u kojemu se takve transakcije odvojeno objavljuju u financijskim izvještajima;
 - da li se čini da su bile obavljene radi postizanja određenog računovodstvenog ili poreznog tretmana ili određenog pravnog ili regulatornog cilja;
 - da li se čini da je oblik takvih transakcija prekomjerno složen ili je poduzeto opsežno pravno savjetovanje u vezi sa strukturiranjem transakcije; i
 - situacije gdje je menadžment stavio veći naglasak na postizanju određenog računovodstvenog tretmana nego na ekonomsku osnovu transakcije.
- Faktori koji utječu na knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza, uključujući subjektive osnovice za određivanje korisnih vjekova dodijeljenih materijalnoj i nematerijalnoj imovini. Komuniciranje može objasniti kako faktori utječu na knjigovodstvene vrijednosti kada se izaberu i kako bi alternativni izbori utjecali na financijske izvještaje.
 - Selektivno ispravljanje pogrešnih prikaza, na primjer, ispravljanje pogrešnih prikaza s učinkom povećanja izvještavanih zarada, ali ne i onih ispravljanja koja imaju učinak na smanjenje izvještavanih zarada.

Ovaj *Međunarodni revizijski standard 260 (izmijenjen) - Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u siječnju 2015. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u studenom 2016. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda *Međunarodnog revizijskog standarda 260 (izmijenjen) - Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Odobreni tekst *Međunarodnog revizijskog standarda 260 (izmijenjen) - Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodnog revizijskog standarda 260 (izmijenjen) - Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* © 2015. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku *International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance* © 2016. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance*, ISBN 978-1-60815-202-5.

ISBN:

978-953-56066-9-7