

Vodič za korištenje MRevS u revizijama malih i srednjih subjekata

Dio 1 - Ključni koncepti

Treće
izdanje



International
Federation
of Accountants®

ISA™

Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Ovaj Vodič za primjenu je pripremio Small and Medium Practices Committee of the International Federation of Accountants (IFAC). Odbor zastupa interese profesionalnih računovođa koji djeluju u malim i srednjim revizorskim društvima i drugih profesionalnih računovođa koji pružaju usluge malim i srednjim subjektima.

Ova publikacija se može preuzeti besplatno s web stranice IFAC www.ifac.org. Odobreni tekst je objavljen na engleskom jeziku.

Misija IFAC je služiti javnom interesu, ustrajati u jačanju računovodstvene profesije diljem svijeta, doprinijeti razvoju međunarodnih ekonomija ustanovljavanjem i promoviranjem privrženosti visoko kvalitetnim standardima, potpomaganjem međunarodnog ujednačavanja takvih standarda i iznošenjem problematike koja je u javnom interesu gdje je profesionalna stručnost najrelevantnija.

Za više informacija, molimo pošaljite e-mail na: paulthompson@ifac.org.

Copyright © Novembar, 2011. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana. Odobrena je dozvola za kopiranje ovog djela ukoliko će se takve kopije koristiti u akademske svrhe ili za lične potrebe te se neće prodavati ili dalje distribuirati i da svaka kopija na sebi ima sljedeću napomenu: „*Copyright © Novembar, 2011. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana. Koristi se s dozvolom od IFAC. Za dozvolu za reproduciranje, pohranjivanje ili prijenos ovog dokumenta kontaktirajte permissions@ifac.org.*“ Inače, za reproduciranje, pohranjivanje, prijenos ili slične upotrebe ovog dokumenta potrebno je pismeno odobrenje od IFAC, osim ako nije drugačije dozvoljeno zakonom. Kontaktirajte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-099-1

Ovaj *Vodič za korištenje Međunarodnih revizijskih standarda u revizijama malih i srednjih subjekata, treće izdanje*, Small and Medium Practices Committee, kojeg je objavio International Federation of Accountants (IFAC) u novembru 2011. godine na engleskom jeziku, na bosanski jezik je preveo Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika Federacije Bosne i Hercegovine (SRRiF-FBiH) u martu 2015. godine i isti se koristi uz dozvolu IFAC. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda ili za aktivnosti koje mogu uslijediti kao rezultat toga. Odobreni tekst svih IFAC publikacija je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku *Vodiča za korištenje Međunarodnih revizijskih standarda u revizijama malih i srednjih subjekata, treće izdanje* © 2011. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Vodiča za korištenje Međunarodnih revizijskih standarda u revizijama malih i srednjih subjekata, treće izdanje* © 2015. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Third Edition*, ISBN: 978-1-60815-099-1

Izdavač

SAVEZ RAČUNOVOĐA, REVIZORA I FINANSIJSKIH RADNIKA FEDERACIJE BiH
Mostar, Kneza Višeslava bb
www. srr-fbih.org
tel. +387 36 318 660

Za izdavača
Elma Peštović

Odbor za prijevod
Marko Dmitrović, Ekrem Duranović i Dragan Gabrić

Sadržaj

Dio 1	Primarni MRevS poziv	Broj str.
Predgovor		5
Zahtjev za komentarima		6
1. Kako koristiti Vodič		8
2. MRevS		13
Ključni koncepti		21
3. Etika, MRevS i kontrola kvaliteta	MSKK 1, 200, 220	21
4. Revizija zasnovana na riziku – Pregled	Više njih	34
5. Interna kontrola – Svrha i sastavni dijelovi	315	54
6. Tvrdnje u finansijskom izvještaju	315	80
7. Značajnost i revizijski rizik	320	87
8. Postupci procjene rizika	240, 315	99
9. Odgovor na procijenjene rizike	240, 300, 330, 500	109
10. Daljnji revizijski postupci	330, 505, 520	120
11. Računovodstvene procjene	540	142
12. Povezane strane	550	151
13. Naknadni događaji	560	160
14. Vremenska neograničenost poslovanja	570	167
15. Sažetak ostalih zahtjeva MRevS	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	177
16. Revizijska dokumentacija	MSKK 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330	211
17. Formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima	700	224

Sadržaj

Dio 1	Primarni MRevS poziv	Broj str.
Predgovor		5
Zahtjev za komentarima		6
1. Kako koristiti Vodič		8
2. Uvod u studije slučaja		13
I. FAZA: Procjena rizika		24
3. Procjena rizika – Pregled		24
Preliminarne aktivnosti		27
4. Prihvatanje i zadržavanje angažmana	MSKK 1, 210, 220, 300	27
Planiranje revizije		43
5. Opća strategija revizije	300	43
6. Određivanje i korištenje značajnosti	320, 450	54
7. Rasprave revizijskog tima	240, 300, 315	70
Provođenje postupaka procjene rizika		79
8. Inherentni rizici – Utvrđivanje	240, 315	79
9. Inherentni rizici – Procjena	240, 315	107
10. Značajni rizici	240, 315, 330	117
11. Razumijevanje interne kontrole	315	127
12. Ocjenjivanje interne kontrole	315	141
13. Obavješćavanje o nedostacima u internoj kontroli	265	171
14. Zaključenje faze procjene rizika	315	184
II. FAZA: Odgovor na rizik		194
15. Odgovor na rizik – Pregled	–	194
16. Odgovarajući plan revizije	260, 300, 330, 500	197
17. Određivanje obima testiranja	330, 500, 530	220
18. Dokumentovanje izvršenog posla	230	249
19. Pisane izjave	580	253
III. FAZA Izvještavanje		266
20. Izvještavanje – Pregled	–	266
21. Ocjenjivanje revizijskih dokaza	220, 330, 450, 520, 540	269
22. Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje	260, 265, 450	286
23. Modifikacije revizorovog izvještaja	705	297
24. Odjeljci “Isticanje pitanja” i “Ostala pitanja”	706	310
25. Usporedne informacije	710	316

Predgovor

Dobrodošli u treće izdanje *Vodiča za korištenje međunarodnih revizijskih standarda u reviziji malih i srednjih subjekata* IFAC-ovog Odbora za mala i srednja revizorska društva (MSRD).

U ovom izdanju iskoristili smo priliku da usavršimo dio tehničkog sadržaja te napravimo druga manja poboljšanja u prezentaciji. Međutim, imajući na umu da su vjerovatno mnogi korisnici u procesu prevođenja ovog Vodiča, izmjene smo u ovom izdanju nastojali zadržati na minimalnom nivou.

Prvi put objavljen 2007. godine u saradnji s Kanadskim institutom ovlaštenih računovođa (CICA), Vodič je namijenjen profesionalnim računovođama u javnoj praksi kako bi putem objašnjenja i slikovitih primjera omogućio dublje razumijevanje revizije koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Vodič nudi praktičan revizijski “kako riješiti” pristup koji profesionalne računovođe u javnoj praksi mogu koristiti kada provode reviziju zasnovanu na riziku malih ili srednjih subjekata (MSS). U konačnici trebao bi pomoći profesionalnim računovođama u javnoj praksi u provođenju kvalitetnih i isplativih revizija, omogućavajući im pružanje kvalitetnije usluge malim i srednjim subjektima (MSS), te shodno tome i širem javnom interesu.

Vodič nudi smjernice o primjeni MRevS koje nemaju snagu standarda. Ne smije se koristiti kao zamjena čitanju MRevS, već kao dodatak koji podržava dosljedno provođenje tih standarda u reviziji malih i srednjih subjekata (MSS). Vodič se ne bavi svim aspektima MrevS, te se ne bi trebao koristiti u svrhe utvrđivanja ili prikazivanja saglasnosti s MRevS.

Kako bi se pomoglo tijelima, članovima, da što više koriste kako ovaj Vodič tako i njegovu sestrinsku publikaciju, *Vodič kontrole kvalitete za mala i srednja revizorska društva (MSRD)*, Odbor za mala i srednja revizorska društva (MSRD) razvija popratni vodič, zajedno s dodatnim materijalima osmišljenim kako bi se podržala upotreba Vodiča u svrhu edukacije i osposobljavanja. Popratni vodič će uključivati prijedloge o tome kako članice i firme članice IFAC mogu najbolje iskoristiti Vodič prema vlastitim potrebama i ovlaštenjima.

Na kraju, pozivamo čitaoce da posjete dio IFAC-ove web stranice posvećen malim i srednjim revizorskim društvima (MSRD) www.ifac.org/SMP za više informacija o radu IFAC-ovog Odbora za mala i srednja revizorska društva (MSRD) i za pristup širokoj zbirci dodatnih besplatnih publikacija i resursa.

Sylvie Voghel

Predsjednik odbora, IFAC Odbor za mala i srednja revizorska društva (MSRD)
Novembar, 2011.

Zahtjev za komentarima

Ovo je treće izdanje Vodiča. Iako smatramo da je ovaj Vodič koristan i visoko kvalitetan, on se može poboljšati. Zalažemo se za redovno ažuriranje ovog Vodiča kako bi se osiguralo da odražava trenutne standarde, te da je što korisniji.

Pozdravljamo komentare lica koja su zadužena za usvajanje nacionalnih standarda, tijela članova IFAC-a, profesionalnih računovođa u javnoj praksi i drugih. Konkretno, pozdravljamo mišljenja o sljedećim pitanjima.

1. Kako koristite Vodič? Npr., koristite li ga kao osnovu za osposobljavanje i/ili kao praktičan referentni vodič ili na neki drugi način?
2. Smatrate li da je Vodič u dovoljnoj mjeri prilagođen reviziji malih i srednjih subjekata?
3. Snalazite li se lako kroz Vodič? Ako ne, možete li predložiti kako omogućiti lakše snalaženje?
4. Na koje bi se dodatne načine Vodič mogao učiniti još korisnijim?
5. Jeste li upoznati s proizvodima - poput materijala za osposobljavanje, obrazaca, popisa i programa - koji su razvijeni na osnovu Vodiča? Ako da, molimo da navedete pojedinosti.

Molimo da pošaljete svoje komentare Paulu Thompsonu, zamjeniku direktora na:

E-mail: paulthompson@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Adresa: Odbor za mala i srednja revizorska društva

Međunarodna federacija računovođa

545 Fifth Avenue, 14. sprat

New York, NY 10017, SAD

Izuzete od odgovornosti

Ovaj Vodič je osmišljen kako bi pomogao računovođama u javnoj praksi u provođenju Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) prilikom revizije malih i srednjih subjekata, ali nije namijenjen kao zamjena za same MRevS. Osim toga, profesionalni računovođa u javnoj praksi bi trebao iskoristiti ovaj Vodič u skladu sa svojom profesionalnom prosudbom, te okolnostima koje su uključene u svaku pojedinu reviziju. IFAC se odriče bilo kakve odgovornosti ili obaveze koja može proizaći, direktno ili indirektno, kao posljedica upotrebe i primjene ovog Vodiča.

1. Kako koristiti Vodič

Svrha ovog Vodiča je pružanje praktičnih smjernica za profesionalne računovođe u javnoj praksi koji su uključeni u revizijske angažmane za male i srednje subjekte (MSS). Međutim, nijedan materijal iz Vodiča ne bi se trebao koristiti kao zamjena za:

- **Čitanje i razumijevanje MRevS**

Pretpostavlja se da su profesionalne računovođe u javnoj praksi pročitale tekst Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) koji su sadržani u *Knjizi s objavama za međunarodnu kontrolu kvaliteta, revidiranje, uvid, ostala izražavanja, uvjerenja i povezane usluge*, koji se mogu besplatno preuzeti iz IAASB online publikacija i stranica s resursima na www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a. MRevS 200.19 navodi da revizor mora razumjeti cjelokupan tekst MRevS, uključujući njegovu primjenu te ostale materijale s objašnjenjima, kako bi razumio njegove ciljeve i ispravno primijenio njegove zahtjeve. MRevS, kao i učestalo postavljana pitanja, te ostali popratni materijali, mogu se također dobiti od Centra za razjašnjavanje standard na www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **Korištenje profesionalne prosudbe**

Kako bi se MRevS učinkovito primijenili, potrebna je profesionalna prosudba zasnovana na pojedinačnim činjenicama i okolnostima vezanima uz firmu i uz svaki pojedini angažman.

Iako se očekuje da će mala i srednja revizorska društva (MSRD) biti značajna korisnička grupa, ovaj Vodič je namijenjen za pomoć svim računovođama u javnoj praksi u primjeni MRevS u reviziji malih i srednjih subjekata (MSS).

Ovaj Vodič se može koristiti za:

- Razvijanje dubljeg razumijevanja revizije provedene u skladu s MRevS;
- Razvijanje priručnika za zaposlenike (dopunjenog prema potrebi za lokalne zahtjeve i postupke pojedine firme) za svakodnevno referiranje, te kao osnova za programe osposobljavanja, te individualno proučavanje i raspravu; i
- Pomaganje u osiguravanju da zaposlenici usvoje dosljedan pristup planiranju i provođenju revizije.

Ovaj Vodič često spominje revizijski tim, što implicira da je više od jednog revizora uključeno u provođenje revizijskog angažmana. Međutim, isti opći principi se, također, primjenjuju na revizijske angažmane koje provodi isključivo jedno lice (profesionalni računovođa u javnoj praksi).

1.1 Reprodukcija, prevod i adaptacija Vodiča

IFAC potiče i potpomaže reprodukciju, prevod i adaptaciju svojih publikacija. Zainteresovane strane koje žele reproducirati, prevoditi ili prilagođavati ovaj Vodič mogu se obratiti s takvim zahtjevom na e-mail adresu permissions@ifac.org.

1.2 Sadržaj i organizacija poglavlja

Ovaj Vodič ne sadržava sažetke svakog pojedinog MRevS, već je organizovan u dva dijela na idući način:

- Dio 1 — Ključni koncepti
- Dio 2 — Praktični vodič

Ovo je 1. dio Vodiča, koji daje pregled cjelokupne revizije, te raspravlja o ključnim konceptima revizije poput značajnosti, tvrdnji u izvještajima, internoj kontroli, postupku procjene rizika, te upotrebi daljnjih revizijskih postupaka u odgovaranju na procijenjene rizike. Također, nudi i sažetak zahtjeva iz MRevS s obzirom na:

- posebna područja poput računovodstvenih procjena, povezanih strana, naknadnih događaja, vremenske neograničenosti poslovanja i drugih;
- zahtjeve vezane uz dokumentaciju; i
- formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima.

Dio 2. Vodiča fokusira se na to kako primijeniti koncepte navedene u Dijelu 1. Vodič slijedi tipične faze pri obavljanju revizije, počevši od prihvatanja klijenta, preko planiranja i procjene rizika do odgovora na rizik, ocjenjivanja prikupljenih revizijskih dokaza i formiranja odgovarajućeg revizijskog mišljenja.

Sažetak organizacije

Svako poglavlje u oba dijela ovog Vodiča organizirano je u sljedećem obliku:

- **Naslov poglavlja**
- **Prikaz revizijskog procesa – Izvod**
Većina poglavlja sadrži izvadak iz prikaza revizijskog procesa (gdje je to primjenjivo) kako bi se istakle pojedine aktivnosti kojima se bavi određeno poglavlje.
- **Sadržaj poglavlja**
Navodi sadržaj i svrhu poglavlja.
- **Povezani MRevS**
Većina poglavlja u ovom Vodiču počinje nekim izvodima iz MRevS koji su značajni za sadržaj poglavlja. Ti izvodi uključuju značajne zahtjeve i, u nekim slučajevima, ciljeve (neki su zasebno istaknuti ako/kada je poglavlje prvenstveno usmjereno na određeni MRevS), te odabrane definicije i materijale za primjenu. Uključivanje ovih izvoda ne znači nužno da ne bi trebalo razmotriti i drugi materijal MRevS koji nije izričito spomenut ili, pak, neke druge MRevS koji se odnose na predmetno pitanje. Izvodi u Vodiču zasnivaju se isključivo na prosudbi autora o tome što je značajno za sadržaj svakog pojedinačnog poglavlja. Npr., zahtjevi MRevS 200, 220 i 300 se primjenjuju na više mjesta u revizijskom procesu, ali su posebno spomenuti u samo jednom ili dva poglavlja.
- **Pregled i materijal koji se obrađuje u poglavlju**
Pregled svakog poglavlja pruža:
 - Izvatke iz primjenjivih MRevS; i
 - Pregled onoga čime se poglavlje bavi.

Nakon pregleda, slijedi detaljnija rasprava o predmetnom pitanju, te opis i smjernice za praktično provođenje, te upute vode korak-po-korak kroz metodologiju provođenja različitih MRevS. To može uključivati neke unakrsne reference na primjenjive MRevS. Iako je Vodič fokusiran isključivo na MRevS (osim serije 800) koji se primjenjuju u revizijama historijskih finansijskih informacija, u njemu se, također, poziva na *Kodeks*

etike za profesionalne računovođe objavljen od strane Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA kodeks) i Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), *Kontrola kvalitete za firme koje obavljaju reviziju i uvid finansijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem i povezane usluge*.

- **Tačke za razmatranje**

Kroz cijeli Vodič su uključene teme za razmatranje. Ovi okviri nude praktične smjernice za revizijska pitanja koja se lako mogu previdjeti ili kod kojih bi profesionalne računovođe u javnoj praksi mogle imati teškoće prilikom razumijevanja i provođenja određenih koncepata.

- **Ilustrativne Studije slučaja**

Kako bi se prikazalo na koji način se MRevS mogu primijeniti u praksi, Dio 2. Vodiča uključuje i dvije studije slučaja. Na kraju mnogih poglavlja unutar Dijela 2. raspravlja se o dva moguća načina primjene zahtjeva MRevS. Za više informacija o studijama slučaja, molimo pogledajte Dio 2. Poglavlje 2.

Studije slučajeva, te sva sadržana dokumentacija, isključivo su prikazani za ilustrativne svrhe. Priložena dokumentacija je kratak izvadak iz tipičnog revizijskog dosijea, te opisuje samo jedan mogući način usklađivanja sa zahtjevima MRevS. Podaci, analize i priloženi komentari predstavljaju samo dio okolnosti te svega što će revizor trebati uzeti u obzir prilikom obavljanja svake pojedine revizije. Kao i uvijek, revizor se u svom radu mora voditi profesionalnom prosudbom.

Prva studija slučaja je zasnovana na izmišljenom subjektu po nazivu Dephta Furniture. To je lokalni proizvođač namještaja u porodičnom vlasništvu s 15 stalnih zaposlenika. Subjekt ima jednostavnu strukturu upravljanja, nekoliko nivoa uprave, te neposrednu obradu transakcija. Funkcija računovodstva koristi standardni programski paket dostupan u prodaji.

Druga studija slučaja zasnovana je na drugom izmišljenom subjektu naziva Kumar & Co. Subjekt je mikro veličine, ima dva zaposlenika zaposlena na puno radno vrijeme, vlasnika, te knjigovođu koji radi sa skraćenim radnim vremenom.

Ostale IFAC-ove publikacije

Vodič se može čitati i zajedno s *Vodičem kontrole kvalitete za mala i srednja revizorska društva* koji je moguće besplatno preuzeti s IFAC-e internetske stranice na kojoj se nalaze IFAC-ove publikacije i ostali resursi <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Pojmovnik

Vodič se služi mnogim pojmovima koji su definirani u pojmovniku IESBA kodeksa (Kodeks etike za profesionalne računovođe), te MRevS (kako su navedeni u *Knjizi s objavama za međunarodnu kontrolu kvalitete, revidiranje, uvid, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge*). Partner i zaposlenici moraju voditi računa o tim definicijama.

U Vodiču se također koriste sljedeći pojmovi:

Kontrole protiv prevare

Kontrole takve vrste oblikuje uprava kako bi se spriječila ili, pak, razotkrila pogrešna objavljivanja proizašla iz prevara. S obzirom na zaobilaženje kontrola od strane uprave, one ne mogu spriječiti nastajanje prevara, ali će otežati počinjenje prevare kao i prikrivanje istih. Tipični primjeri su:

- Politike i postupci koji donose dodatnu odgovornost za određena djela, poput potpisanog odobrenja za sve unose u dnevnik;
- Poboljšanja u kontroli pristupa osjetljivim podacima i transakcijama;

- Nečujni alarmi;
- Izvještaji o neskladu i o izuzecima;
- Revizijski postupci;
- Planovi nepredvidljivih mogućnosti povezanih s prevarom;
- Postupci u sklopu organizacije ljudskih resursa kao što su identifikacija/nadzor lica s natprosječnim potencijalom za činjenje prevara (npr. onih s pretjerano raskošnim stilom života); i
- Mehanizmi za anonimno prijavljivanje potencijalnih prevara.

Kontrole na nivou subjekta

Kontrole na nivou subjekta bave se prožimajućim rizicima. Takve kontrole doprinose poboljšanju morala organizacije od vrha prema dnu, te utvrđuju očekivanja vezana uz okruženje u kojem postoje kontrole. One su često manje opipljive od kontrola koje djeluju na nivou transakcija, ali imaju sveobuhvatan i značajan učinak i utjecaj na sve ostale interne kontrole. Kao takve, one čine važnu osnovu na koju se nadograđuju ostale interne kontrole (ako postoje). Primjeri kontrola na nivou subjekta uključuju predanost uprave etičkom ponašanju, stavove u odnosu na internu kontrolu, način zapošljavanja i stručnost zaposlenika, te izvještavanje o borbi protiv prevara i finansijskom izvještavanju na kraju perioda. Te kontrole imat će utjecaj na sve ostale poslovne procese unutar subjekta.

Uprava

Lice(a) koje nosi izvršnu odgovornost za vođenje poslovanja subjekta. Za neke subjekte u pojedinim zakonodavstvima, uprava uključuje neka ili sva lica koja su zadužena za upravljanje – npr. izvršne članove upravnog odbora ili vlasnika – direktora.

Oni koji su zaduženi za upravljanje (OKZU)

Lice(a) ili organizacija(e) (npr. korporativni povjerenik) s odgovornošću za nadgledanje strateškog smjera subjekta i obaveza povezanih s odgovornošću subjekta. To uključuje nadzor procesa finansijskog izvještavanja. Za neke subjekte, u pojedinim zakonodavstvima, lica koja su zadužena za upravljanje mogu biti i članovi uprave – npr. izvršni članovi upravnog odbora subjekta u privatnom ili javnom sektoru, ili pak vlasnik – direktor.

Vlasnik – direktor

To se odnosi na vlasnika subjekta koji je uključen u svakodnevno vođenje poslovnih aktivnosti subjekta. U većini slučajeva, vlasnik – direktor je ujedno i lice zaduženo za upravljanje subjektom.

Malo i srednje revizorsko društvo (MSRD)

Revizorsko društvo ima sljedeće karakteristike:

- njegovi klijenti su uglavnom mali i srednji subjekti (MSS);
- vanjski izvori služe kao dopuna ograničenim unutrašnjim tehničkim resursima; i
- zapošljava ograničen broj stručnih zaposlenika.

Šta je malo i srednje revizorsko društvo (MSRD) razlikovat će se od jednog do drugog zakonodavstva.

1.4 Akronimi korišteni u Vodiču

AR	Potraživanja
Tvrđnje (sve zajedno)	C = Potpunost E = Postojanje A = Tačnost i razgraničenje V = Vrjednovanje
CAATs	Kompjuterski pomognute revizijske tehnike
CU	Novčane jedinice (standardna novčana jedinica označena je kao “€”)
FI	Finansijski izvještaji
HR	Ljudski resursi
IAASB	Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja
IK	Interna kontrola. Pet glavnih sastavnih dijelova interne kontrole su: CA = Kontrolne aktivnosti CE = Okruženje kontrola IS = Informacioni sistemi MO = Nadzor RA = Procjena rizika
IESBA kodeks	IESBA kodeks etike za profesionalne računovođe
IFAC	Međunarodna federacija računovođa
MSFI	Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja
MRevS	Međunarodni revizijski standardi
ISAE	Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja
IAPS	Međunarodne smjernice revizijske prakse
MSKK	Međunarodni standard kontrole kvalitete
ISRE	Međunarodni standardi za angažmane uvida
ISRS	Međunarodni standardi za povezane usluge
IT	Informaciona tehnologija
PC	Lični kompjuter
R&D	Istraživanje i razvoj
RZPO	Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja
PPR	Postupci procjene rizika
MSS	Mali i srednji subjekt
MSRD	Malo i srednje revizorsko društvo
TK	Testovi kontrola
OKZU	Oni koji su zaduženi za upravljanje
RP	Radni papiri

2. MRevS

Struktura MRevS

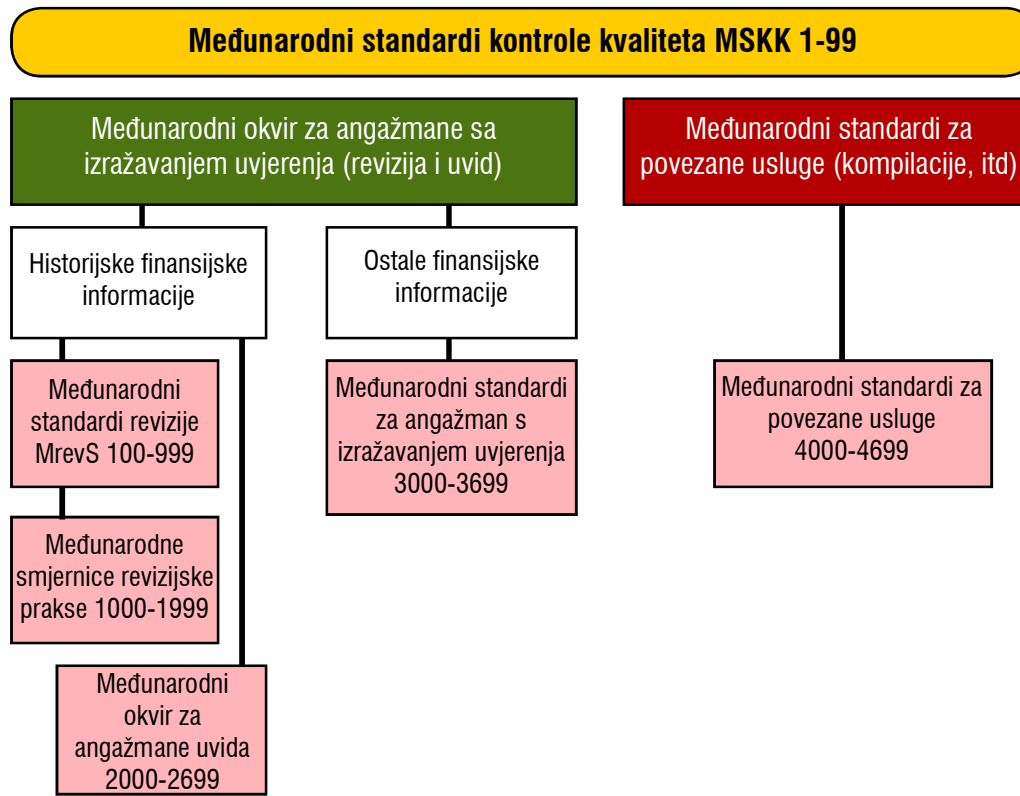
MRevS imaju zajedničku strukturu koja je opisana u nastavku.

Element MRevS	Komentari
Uvod	Objašnjenje svrhe i djelokruga MRevS, uključujući i u kakvom je odnosu MRevS s drugim MRevS, predmetom MRevS, specifičnim očekivanjima od revizora i drugih te kontekstom u koji je MRevS postavljen.
Ciljevi	<p>Cilj koji revizor mora ostvariti kao rezultat usklađivanja sa zahtjevima MRevS. Kako bi se ostvarili opći ciljevi revizora, on se u planiranju i obavljanju revizije treba služiti ciljevima navedenima u povezanim MRevS, obraćajući pažnju na međudnose između MRevS. MRevS 200.21 (a) od revizora zahtijeva da:</p> <p>(a) odredi jesu li potrebni još koji postupci uz one koje zahtijevaju MRevS kako bi se postigli ciljevi navedeni u MRevS; i</p> <p>(b) ocijeni jesu li prikupljeni dovoljni i primjereni revizijski dokazi.</p>
Definicije	Opis značenja koja se pripisuju pojedinim pojmovima za potrebe MRevS. One su ponuđene kako bi pomogle u dosljednoj upotrebi i tumačenju MRevS. Nisu namijenjene da zaobiđu definicije koje mogu biti ustanovljene u neke druge svrhe, poput onih sadržanih u zakonima i odredbama. Osim ako nije drugačije navedeno, ovi pojmovi imaju isto značenje kroz cjelokupan sadržaj MRevS.
Zahtjevi	<p>Ovaj dio opisuje specifične zahtjeve revizora. Svaki zahtjev sadrži “moranje”. Npr. MRevS 200.15 sadrži sljedeći zahtjev:</p> <p>“Revizor mora planirati i vršiti reviziju služeći se profesionalnim skepticizmom, prepoznajući da možda postoje okolnosti koje uzrokuju značajno pogrešno prikazane finansijske izvještaje.”</p>

Element MRevS	Komentari
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	<p>Primjena i ostali materijali s objašnjenjima pružaju daljnje objašnjenje zahtjeva MRevS i smjernice o tome kako ih provesti. Specifično, mogu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • preciznije objasniti što zahtjev znači ili šta bi trebao obuhvatiti; • gdje je to primjenjivo, uključivati razmatranja karakteristična za manje subjekte; i • uključivati primjere postupaka koji mogu biti primjereni u određenim uslovima. Međutim, stvarni postupci koje revizor odabire zahtijevaju korištenje profesionalne prosudbe na osnovu posebnih okolnosti subjekta i procijenjenih rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. <p>Iako ovakve smjernice same po sebi nisu zahtjev, one su značajne za pravilnu primjenu zahtjeva MRevS. Primjena i ostali materijali s objašnjenjima mogu, također, pružiti pozadinske informacije o pitanjima kojima se bavi određeni MRevS.</p>
Prilozi	Prilozi čine dio materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Svrha i namijenjena upotreba priloga su objašnjeni u glavnom dijelu s njim povezanog MRevS ili su navedeni u naslovu i uvodu samog priloga.

2.1 Indeks pojmova i unakrsne reference MRevS

Okvir MRevS je prikazan u nastavku.



Sljedeća tablica povezuje MRevS i MSKK1 s odgovarajućim poglavljima u Vodiču. Napomena: Ova tabela uključuje samo pozive na poglavlja u Vodiču koja uključuju primarne zahtjeve za primjenu pripadajućih standarda. Ostali pozivi na bilo koji standard mogu se pojaviti i u ostalim poglavljima.

MRevS/ MSKK1 Poziv		Dio i poglavlja D1 = Dio 1 D2 = Dio 2
MSKK 1	Kontrola kvaliteta za firme koje obavljaju revizije i uvid u finansijske izvještaje, te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge	D1 – 3, 16 D2 – 4
200	Opći ciljevi nezavisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima	D1 – 3, 4
210	Dogovaranje uslova revizijskih angažmana	D2 – 4
220	Kontrola kvaliteta za reviziju finansijskih izvještaja	D1 – 3, 16, D2 – 4, 21
230	Revizijska dokumentacija	D1 – 3, 16, D2 – 18
240	Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih Izvještaja	D1 - 8, 9, 16 D2 – 7, 8, 9, 10
250	Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja	D1 – 15
260	Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	D2 – 16, 22
265	Obavješćavanje o nedostacima u internoj kontroli onima koji su zaduženi za upravljanje i upravi	D2 – 13, 22
300	Planiranje revizije finansijskih izvještaja	D1 – 9, 16 D2 – 4, 5, 7, 16
315	Utvrđivanje i procjenjivanje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja	D1 – 4, 5, 6, 8, 16 D2 - 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Značajnost u planiranju i vršenju revizije	D1 – 7, D2 – 6
330	Revizorovi odgovori na procijenjene rizike	D1 – 4, 9, 10, 16 D2 – 10, 16, 17, 21
402	Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužnu organizaciju	D1 – 15
450	Ocjenjivanje pogrešnih objavljivanja utvrđenih tokom revizije	D2 – 6, 21, 22
500	Revizijski dokazi	D1 – 9, D2 – 16, 17
501	Revizijski dokazi – Posebna razmatranja za odabrane stavke	D1 – 15
505	Vanjske potvrde	D1 – 10
510	Početni revizijski angažmani – Početna stanja	D1 – 15
520	Analitički postupci	D1 – 10, D2 – 21
530	Revizijsko uzorkovanje	D2 – 17
540	Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i s tim povezanih objava	D1 – 11, D2 – 21
550	Povezane strane	D1 – 12
560	Naknadni događaji	D1 – 13

MRevS/ MSKK1 Poziv		Dio i poglavlja D1 = Dio 1 D2 = Dio 2
570	Vremenska neograničenost poslovanja	D1 – 14
580	Pisane izjave	D2 – 19
600	Posebna razmatranja - revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente)	D1 – 15
610	Korištenje rada internih revizora	D1 – 15
620	Korištenje rada revizorovog eksperta	D1 – 15
700	Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima	D1 – 4, 17
705	Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora	D2 – 23
706	Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora	D2 – 24
710	Uporedne informacije – podudarni iznosi i uporedni finansijski izvještaji	D2 – 25
720	Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje	D1 – 15
800	Posebna razmatranja - revizije finansijskih izvještaja pripremljenih u skladu s okvirima posebne namjene	Nije navedeno*
805	Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih finansijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki finansijskih izvještaja	Nije navedeno *
810	Angažmani zbog izvještavanja o sažetim finansijskim izvještajima	Nije navedeno *

* Za MRevS 800, 805, i 810 se smatralo da u ovom trenutku imaju ograničenu primjenu u reviziji MSS, pa ih ovaj Vodič ne navodi.

Sljedeća tabela povezuje poglavlja Vodiča s glavnim navedenim poglavljkima MRevS.

Napomena: Ova tabela isključivo nudi opće pozive. Mnoga poglavlja u ovom Vodiču obuhvataju aspekte kojima se bavi više od jednog određenog MRevS.

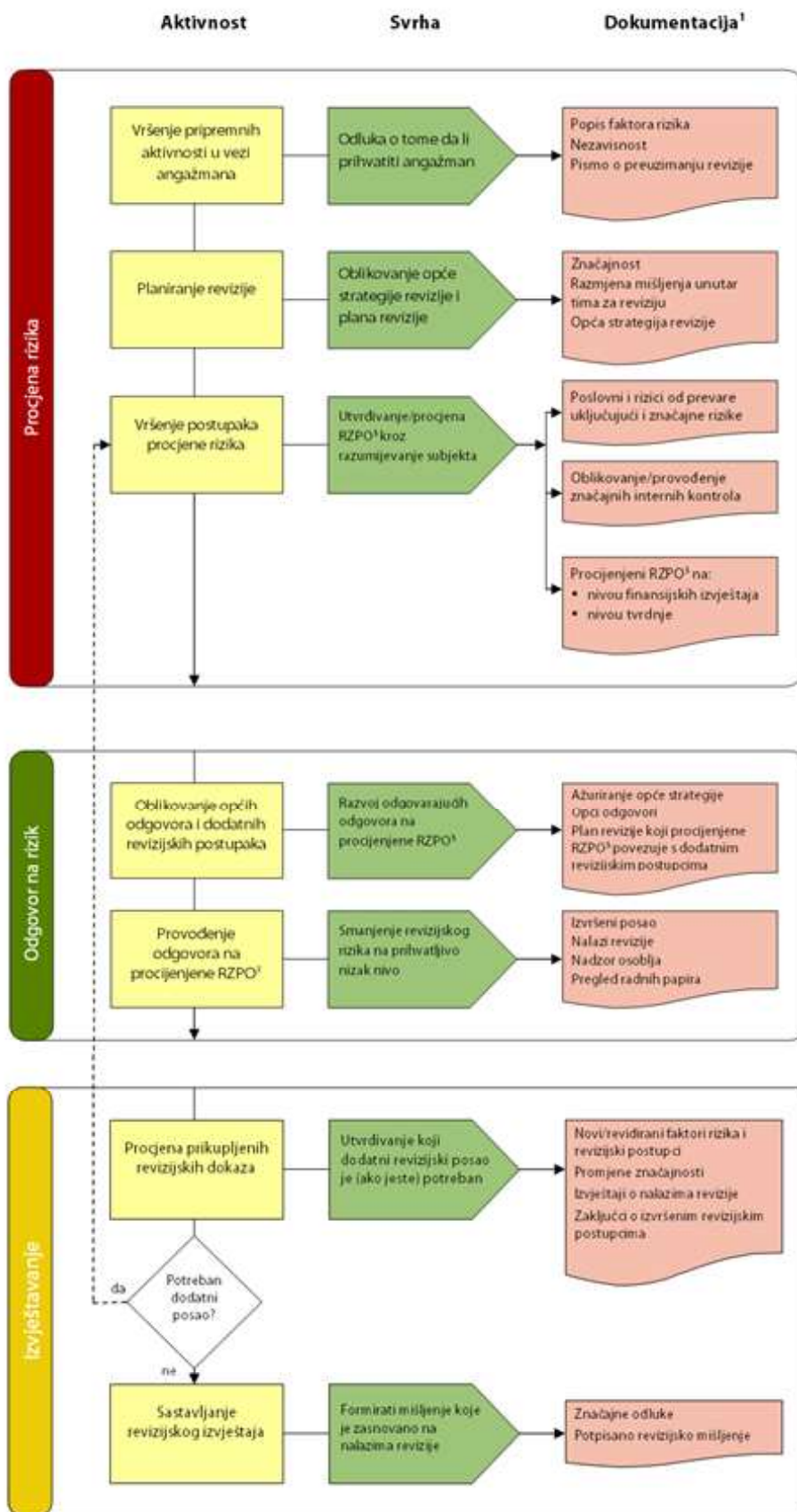
Poglavlje	Naslov	MRevS / MSKK 1 Poziv
D1 – 3	Etika, MRevS i kontrola kvaliteta	MSSK 1, 200, 220
D1 – 4	Revizija zasnovana na riziku - Pregled	Višestruka
D1 – 5	Interna kontrola – Svrha i sastavni dijelovi	315
D1 – 6	Tvrdnje u finansijskom izvještaju	315
D1 – 7	Značajnost i revizijski rizik	320
D1 – 8	Postupci procjene rizika	240, 315
D1 – 9	Odgovor na procijenjene rizike	240, 300, 330, 500
D1 – 10	Daljnji revizijski postupci	330, 505, 520

Poglavlje	Naslov	MRevS / MSKK 1 Poziv
D1 – 11	Računovodstvene procjene	540
D1 – 12	Povezane strane	550
D1 – 13	Naknadni događaji	560
D1 – 14	Vremenska neograničenost poslovanja	570
D1 – 15	Sažetak ostalih zahtjeva MRevS	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720
D1 – 16	Revizijska dokumentacija	MSSK1, 220, 230, 240, 300, 315, 330
D1 – 17	Formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima	700
D2 – 4	Prihvatanje i zadržavanje angažmana	MSSK1, 210, 220, 300
D2 – 5	Opća strategija revizije	300
D2 – 6	Određivanje i korištenje značajnosti	320, 450
D2 – 7	Rasprave revizijskog tima	240, 300, 315
D2 – 8	Inherentni rizici - Utvrđivanje	240, 315
D2 – 9	Inherentni rizici - Procjena	240, 315
D2 – 10	Značajni rizici	240, 315, 330
D2 – 11	Razumijevanje interne kontrole	315
D2 – 12	Ocjenjivanje interne kontrole	315
D2 – 13	Obavještanje o nedostacima u internoj kontroli	265
D2 – 14	Zaključenje faze procjene rizika	315
D2 – 16	Odgovarajući plan revizije	260, 300, 330, 500
D2 – 17	Određivanje obima testiranja	330, 500, 530
D2 – 18	Dokumentovanje obavljenog posla	230
D2 – 19	Pisane izjave	580
D2 – 21	Ocjenjivanje revizijskih dokaza	220, 330, 450, 520, 540
D2 – 22	Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	260, 265, 450
D2 – 23	Modifikacije revizorovog izvještaja	705
D2 – 24	Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja	706
D2 – 25	Uporedne informacije	710

2.2 Proces revizije

Pristup reviziji opisan u ovom Vodiču je podijeljen u tri faze - procjena rizika, odgovor na rizik i izvještavanje. To je pokazano u Prikazu 2.2-1. Za svaku fazu revizije, prikaz navodi glavne aktivnosti, njihovu svrhu i rezultirajuću dokumentaciju. Dodatne informacije o aktivnostima i dokumentaciji koji su potrebni za svaku od te tri faze nalaze se na više mjesta u ovom Vodiču te naročito u 2. dijelu koji se bavi tipičnom revizijom od početka do kraja.

Prikaz 2.2-1



Napomene:

1. Pogledati MRevS 230 za potpuniji popis zahtijevane dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je trajan i ponavljajući proces.
3. RZPO = Rizik od značajno pogrešnog objavljivanja.

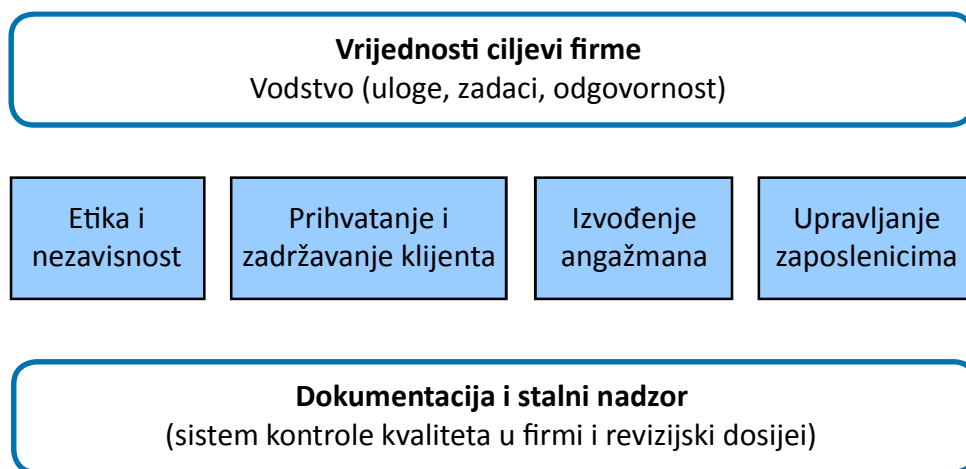
Dio 1

Ključni koncepti

3. Etika, MRevS i kontrola kvaliteta

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Pitanja kojima se potrebno baviti u sistemu kontrole kvaliteta pojedine firme kako bi se osigurala nezavisnost i usklađenost s etičkim zahtjevima i MRevS	MSSK 1, 200, 220

Prikaz 3.0-1



Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS/MSKK1
MSSK 1.11	Cilj firme je uspostaviti i održavati sistem kontrole kvaliteta koji će joj pružiti razumnu garanciju da: <ul style="list-style-type: none"> (a) firma i njeno osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i (b) izvještaji koje izdaje firma ili angažovani partneri, primjereni su konkretnim okolnostima.
220.6	Cilj revizora je provesti kontrole kvaliteta na nivou angažmana koji revizoru osiguravaju razumno uvjerenje da je: <ul style="list-style-type: none"> (a) revizija u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i (b) objavljeni revizorski izvještaj primjeren datim okolnostima.

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS/MSKK1
MSSK 1.13	Osoblje unutar firme odgovorno za uspostavljanje i održavanje firminog sistema kontrole kvaliteta steći će razumijevanje cjelokupnog sadržaja ovog MSSK, njegovog materijala za primjenu drugih materijala s objašnjenjima kako bi shvatili cilj MSSK i ispravno ispunili njegove zahtjeve.
MSSK 1.18	Firma će ustanoviti politike i postupke oblikovane za promicanje internog stava da je kvalitet prijeko potreban u obavljanju svakog angažmana. Takve politike i postupci zahtijevaju da glavni izvršni dužnosnik firme (ili njegov ekvivalent) ili, ako je primjereno, upravni odbor partnera firme (ili ekvivalent) preuzme krajnju odgovornost za sistem kontrole kvaliteta firme. (Vidjeti Odj. A4-A5)
MSSK 1.19	Firma će ustanoviti politike i postupke tako da svako lice koje, ili sva lica kojima, glavni izvršni dužnosnik firme ili upravni odbor partnera firme dodijeli operativnu odgovornost za firmin sistem kontrole kvaliteta ima dovoljno i primjereno iskustvo i mogućnost, kao i nužnu ovlast da preuzme tu odgovornost. (Vidjeti Odj. A6)
MSSK 1.29	Firma će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumnu garanciju da postoji dovoljno osoblja s kompetencijama, sposobnostima i privrženošću etičkim načelima nužnim za: (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i (b) omogućavanje firmi ili angažovanim partnerima objave izvještaja koji su primjereni u okolnostima. (Vidjeti Odj. A24-A29)
MSSK 1.32	Firma će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumnu garanciju da su angažmani obavljani u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima te da firma ili angažovani partner objavljuju izvještaje koji su primjereni okolnostima. Takve politike i postupci će uključiti: (a) pitanja značajna za promicanje postojanosti kvaliteta u obavljanju angažmana; (Vidjeti Odj. A32-A33) (b) odgovornosti nadziranja; i (Vidjeti Odj. A34) (c) odgovornosti pregledavanja. (Vidjeti Odj. A35)
MSSK 1.48	Firma će ustanoviti postupak nadziranja oblikovan na način koji će joj pružiti razumnu garanciju da su politike i postupci u vezi sa sistemom kontrole relevantni i primjereni te da učinkovito djeluju. Taj postupak će: (a) uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje sistema kontrole kvaliteta firme, uključujući cikličnu provjeru barem jednog dovršenog angažmana za svakog angažovanog partnera; (b) zahtijevati da se odgovornost za postupak nadziranja dodijeli partneru ili partnerima ili drugim licima s dovoljnim i primjerenim iskustvom i ovlastima u firmi za preuzimanje takve odgovornosti; i (c) zahtijevati da u provjeravanje angažmana nisu uključeni oni koji su obavili angažman ili obavili pregled kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti Odj. A64-A68)
MSSK 1.57	Firma će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju primjerenu dokumentaciju radi osiguravanja dokaza o djelovanju svakog sastavnog dijela svog sistema kontrole kvaliteta. (Vidjeti Odj. A73-A75)
200.14	U vezi s angažmanima revizije finansijskih izvještaja, revizor će postupati u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući i one koji se odnose na nezavisnost. (Vidjeti Odj. A14-A17)

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS/MSKK1
200.15	Revizor treba planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvatajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da finansijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti odj. A18-A22)
200.16	Revizor treba koristiti profesionalnu prosudbu prilikom planiranja i vršenja revizije finansijskih izvještaja. (Vidjeti odj. A23-A27)
220.17	Na datum ili prije datuma izvještaja revizora, angažovani partner treba se, kroz pregled revizijske dokumentacije i razmjenu mišljenja s angažovanim timom, uvjeriti da su prikupljeni dovoljni i primjereni revizijski dokazi za potkrjepljivanje donesenih zaključaka i za izvještaj revizora koji će se objaviti. (Vidjeti odj. A18-A20)
220.18	Angažovani partner treba: (a) preuzeti odgovornost za to da angažovani tim koristi prikladno savjetovanje o složenim ili osjetljivim pitanjima; (b) se uvjeriti da su članovi angažovanog tima koristili prikladno savjetovanje tokom angažmana, međusobno unutar angažovanog tima i između angažovanog tima i drugih na primjerenom nivou unutar ili van firme; (c) se uvjeriti da su sadržaj i djelokrug takvih savjetovanja, kao i zaključci stvoreni na osnovu njih, dogovoreni sa stranom koja savjetuje; i (d) utvrditi da su zaključci koji su nastali na osnovu takvih savjetovanja bili provedeni. (Vidjeti odj. A21-A22)
220.19	Za revizije finansijskih izvještaja poslovnih subjekata koji kotiraju na berzi, kao i druge revizijske angažmane, ako ih ima, a za koje je firma odredila da se zahtijeva pregled kontrole kvaliteta angažmana, angažovani partner: (a) će utvrditi da je imenovan onaj ko će pregledati kontrole kvaliteta angažmana; (b) će raspraviti s onim koji pregledava kontrole kvaliteta angažmana važna pitanja nastala tokom revizijskog angažmana, uključujući i ona koja su otkrivena tokom pregleda kontrole kvaliteta angažmana; i (c) neće datirati izvještaj revizora do dovršavanja pregleda kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti odj. A23-A25)

3.1 Pregled

Obavljanje kvalitetnog posla započinje sa snažnim vodstvom unutar firme i angažovanim partnerima koji se zalažu za najviše etičke standarde.

Ovo poglavlje fokusira se na razvijanje sistema kontrole kvaliteta unutar firme. Ono pruža neke praktične smjernice vezane za pitanja kojima se potrebno baviti kada firma odluči provesti revizijske angažmane.

Pružanje kvalitetnih revizija i povezanih usluga je neophodno za:

- Zaštitu javnog interesa;
- Održavanje zadovoljstva klijenta;
- Isporuku vrijednosti novca;
- Osiguravanje usklađenosti s profesionalnim standardima; i
- Uspostavljanje i održavanje profesionalnog ugleda.

IFAC-ov *Vodič za kontrolu kvaliteta za mala i srednja revizorska društva* nudi detaljan opis standarda kontrole kvaliteta i smjernice o tome kako provesti sistem kontrole kvaliteta za mala i srednja revizorska društva (MSRD).²

Kodeks etike za profesionalne računovođe (stupio na snagu 1. januara 2011. godine), objavljen od strane IESBA (Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe), može se preuzeti na internetskoj stranici IFAC-a.³

3.2 Sistemi kontrole kvaliteta

Sistem kontrole kvaliteta u jednoj računovodstvenoj firmi mogao bi se preslikati na pet elemenata interne kontrole koje revizori moraju ocijeniti kako bi razumjeli svaki subjekt nad kojim vrše reviziju. U firmi, ovih pet elemenata interne kontrole bi, također, bilo primjenjivo na postojeće sisteme kontrole (osim kontrole kvaliteta), poput vremena i naplate, obavljanja rada u kancelariji, kontrole troškova i marketinških aktivnosti.

Sljedeća tabela povezuje elemente kontrole kvaliteta opisane u MSKK 1 s pet sastavnih dijelova interne kontrole koji su sadržani u MRevS 315, a koji su primjenjivi na elemente u reviziji. Svaki od tih pet kontrolnih elemenata je detaljnije opisan u Dijelu 1. Poglavlje 5. ovog Vodiča.

Prikaz 3.2-1

Elementi interne kontrole (MRevS 315)	Elementi kontrole kvaliteta na nivou firme (MSKK 1)	Elementi kontrole kvaliteta na angažmanu (MRevS 220)
Okruženje kontrola (<i>Od vrha prema dnu</i>)	Odgovornosti vodstva za kvalitet unutar firme Povezani etički zahtjevi Ljudski resursi	Odgovornosti vodstva za kvalitet revizija Povezani etički zahtjevi Dodjeljivanje angažovanih timova
Procjena rizika (<i>Šta bi moglo poći po zlu?</i>)	Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebni angažmani	Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana Rizici od toga da izvještaj možda nije primjeren okolnostima
Informacioni sistemi (<i>Praćenje poslovnih rezultata</i>)	Sistem kontrole kvaliteta Dokumentacija	Revizijska dokumentacija
Kontrolne aktivnosti (<i>Spriječiti i otkriti/ispraviti kontrole</i>)	Izvođenje angažmana	Izvođenje angažmana
Nadzor (<i>Jesu li ispunjeni ciljevi firme/angažmana?</i>)	Stalno nadziranje politika i postupaka kontrole kvaliteta firme	Primjena rezultata stalnog nadziranja posebnih revizijskih angažmana

3.3 Okruženje kontrola

Pružanje kvalitetnih i isplativih usluga je glavni pokretač profesionalnih revizijskih firmi. Kvalitetna usluga je, također, od izuzetne važnosti za odgovornosti profesionalnih računovođa prema javnom interesu.

Pružanje kvalitetnih usluga uvijek mora biti glavni cilj u poslovnoj strategiji firme i taj cilj mora se redovno naglašavati svom osoblju, te pratiti rezultate. To zahtijeva vodstvo i odgovornost za obećane mjere. Loša kontrola kvaliteta može dovesti do neodgovarajućih mišljenja, loše usluge klijentima, tužbi i gubitka ugleda.

² Internetski link je <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

³ Internetski link je www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants

Prepreke snažnom moralu od vrha prema dnu mogu uključivati sljedeće.

Prikaz 3.3-1

Prepreka	Opis
Loši oblici ponašanja	<p>Loše ponašanje je u srži većine prepreka kvalitetu. To uključuje ponašanja (ali ne nužno i dovoljno ekstremna) kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Firma kontinuirano djeluje u kriznim situacijama; • Loše planirani angažmani i aktivnosti su pravilo; • Slaba predanost kvalitetu, odnosno poštivanju najviših etičkih standarda; • Nedostatak brige o tome kakva su očekivanja javnosti i ostalih učesnika povezanih s kvalitetom; • Stav da su promjene u revizijskim standardima primjenjive isključivo na velike subjekte. Neke prakse i terminologija mogu se promijeniti kako bi se ostvario samo površinski privid usklađenosti, no u suštini se nastavlja sa starim revizijskim praksama; • Vjerovanje da ne postoji rizik za firmu prilikom malih revizija – te da bi obavljeni posao zbog toga trebao biti minimalan; • Revizijski posao je prilagođen primljenoj naknadi – a ne riziku koji takav posao nosi; • Partner koji provodi kontrolu smatra da su klijenti potpuno pouzdani; • Umanjivanje ili izbjegavanje potrebe za “pregledom kontrole kvaliteta angažmana”; • Vjerovanje da, zbog toga što klijenti plaćaju, moraju dobiti što žele; • Partneri zadržavaju (ili prihvataju) klijenta za reviziju (zbog prihoda koje on donosi) čak i ako je takav postupak (ili bi bio) veoma rizičan za firmu; • Nespremnost da se usvoje standardne politike firme za kontrolu kvaliteta. Partner želi da se dosijei i radni papiri pripreme na njegov način, ne uzimajući u obzir šta rade druga lica; i • Partner koji od zaposlenika traži da poštuju i slijede politike firme, ali ih se lično ne pridržava (tj. vodi se izrekom “čini onako kako ti kažem, a ne onako kako ja radim”).
Nespremnost na ulaganja u osposobljavanje, edukaciju ili razvoj	<p>Dosljedno provođenje kvalitetnih revizija zavisi od privlačenja i zadržavanja stričnih i sposobnih ljudi koji će obavljati taj posao. Takvo nešto zahtijeva stalno profesionalno usavršavanje i procjenu rada svih partnera i profesionalnih zaposlenika (u svakom periodu). Nedostatak ulaganja u zaposlenike, također, dovodi do fluktuacije zaposlenika.</p>
Nedostatak discipline	<p>Neuspjeh u disciplinovanju partnera ili zaposlenika u slučajevima kada oni hotimično postupaju protivno politici firme šalje vrlo jasnu poruku zaposlenicima da pisana pravila zapravo i nisu toliko važna. Takvo nešto potkopava poštivanje svih aspekata politike firme i povećava rizik za firmu.</p>

Uprava firme i angažovani partneri mogu razvijati zdrav pristup pomoću sljedećih aktivnosti.

Prikaz 3.3-2

Postavljanje pravila	Opis
Uspostaviti ciljeve, prioritete i vrijednosti firme	To može obuhvatati: <ul style="list-style-type: none"> • Nepokolebljivu predanost kvalitetu i visokim etičkim standardima; • Ulaganje u obrazovanje zaposlenika, usavršavanje i razvoj vještina; • Ulaganje u potrebne tehnološke, ljudske i finansijske resurse; • Politike koje osiguravaju učinkovit angažman i fiskalni menadžment; i • Toleranciju na rizik za upotrebu prilikom donošenja odluka.
Redovno komunicirati	Učvrstiti vrijednosti i privrženosti firme, redovnom komunikacijom (usmenom i pismenom) sa zaposlenicima. Predmet komunikacije bi trebali biti integritet, objektivnost, nezavisnost, profesionalni skepticizam, razvoj zaposlenika i odgovornost prema javnosti. Takva komunikacija se može odvijati kroz sistem ocjenjivanja obavljenog posla, dopise partnera, elektronsku poštu, sastanke i interne biltene.
Ažurirati Priručnik za kontrolu kvaliteta	Za svaki period, ažurirati politike i postupke firme vezane za kontrolu kvaliteta kako bi se se posvetili slabim tačkama i eventualnim novim zahtjevima.
Dati ljudima da snose odgovornost	Dodijeliti jasne odgovornosti i preuzimanja odgovornosti za funkcije kontrole kvaliteta (poput pitanja nezavisnosti, savjetovanja, uvida u dosjee, itd.)
Razvijati sposobnosti zaposlenika i nagrađivati kvalitetan rad	Razvijati zaposlenike putem: <ul style="list-style-type: none"> • Jasnog opisa poslova i dokumentovanje procjene rada na godišnjem nivou koji kvalitet rada stavlja na prvo mjesto liste prioriteta; • Pružanja mogućnosti za ostvarenje podsticaja/nagrada za kvalitetno obavljen posao; i • Poduzimanje disciplinarnih mjera kada se namjerno postupa suprotno politikama firme.
Kontinuirani rad na unaprjeđenju	Potrebno je promptno poduzimanje mjera kako bi se ispravili nedostaci kada se isti utvrde, i to putem nadzora revizijskih dosjeya firme te putem cikličkih provjera završnih dosjeya.
Svojim ponašanjem služite kao primjer	Pružiti zaposlenicima uzor na pozitivnom primjeru svakodnevnog ponašanja partnera. Npr. ako politika naglašava potrebu za kvalitetnim radom, zaposlenik se ne bi smio koriti ako iz opravdanih razloga pređe planirani rok.

3.4 Procjena rizika firme

Upravljanje rizikom je trajan proces koji firmi pomaže da predvidi negativne događaje, razvije okvir za učinkovito donošenje odluka te na profitabilan način iskoristi resurse firme.

U većini firmi pojavljuje se neki oblik upravljanja rizikom, ali je on često neslužben i nedokumentovan. Partneri obično utvrđuju rizike pojedinačno, te odgovaraju na njih na osnovu vlastite direktne uključenosti u firmu i njene klijente. Formalizacija i dokumentacija procesa na nivou cijele firme je proaktivniji i učinkovitiji pristup procjeni rizika. Takvo nešto ne mora nužno značiti veliki gubitak vremena kao što ni ne mora biti teško za provođenje. Zapravo, učinkovito upravljanje procjenom rizika firme može doprinijeti smanjivanju nivoa stresa i partnerima i zaposlenicima, a donosi i uštede u smislu vremena i novca, te poboljšava mogućnosti firme da ostvari zacrtane ciljeve.

Jednostavan proces procjene rizika može se primijeniti na firmu bilo koje veličine, pa čak i na firme sa samo jednim vlasnikom. Sastoji se od sljedećih aktivnosti.

Prikaz 3.4-1

Aktivnost	Opis
Odrediti tolerancije na rizik za firmu	Te tolerancije mogu biti kvantitativni iznosi, poput dopustivih odustajanja od posla koji je u toku, ili kvalitativni faktori, poput karakteristika klijenata koji nisu prihvatljivi za firmu. Jednom uspostavljene, te tolerancije pružaju partnerima i zaposlenicima korisnu referentnu tačku za donošenje odluka (npr. odustajanje od klijenta i prihvatanje klijenta, itd.).
Prepoznati šta može poći po zlu	Prepoznati događaje (odnosno, faktore rizika ili izloženosti riziku) koji bi mogli spriječiti firmu u postizanju njenih postavljenih ciljeva. Ovaj korak podrazumijeva da je firma već uspostavila jasne ciljeve, te da se opredijelila za obavljanje kvalitetnog rada.
Poredati rizike po prioritetu	Služeći se iznad navedenim tolerancijama na rizik, poredati po prioritetu događaje utvrđene na osnovu procjene vjerovatnoće i njihovog učinka.
Kakav je odgovor na rizik potreban?	Razviti odgovarajući odgovor na procijenjene rizike kako bi se smanjio njihov potencijalni utjecaj unutar prihvatljivih tolerancija firme. Prvo bi se trebalo baviti potencijalnim događajima (rizicima) najvišeg prioriteta.
Dodijeliti odgovornosti	Za sve rizike koji zahtijevaju poduzimanje određenih aktivnosti ili, pak, nadzor, treba imenovati nekoga ko će biti odgovoran za poduzimanje odgovarajućih mjera i svakodnevno upravljanje rizikom.
Pratiti napredak	Zahtijevati periodične (jednostavne) izvještaje od svakog lica koje ima zadatak upravljanja rizicima za firmu (to može obuhvatiti pitanja poput saglasnosti s postupcima kontrole kvaliteta firme, uslova osposobljavanja, procjene rada zaposlenika i pitanja nezavisnosti).

Uzorak radnog lista za procjenu rizika firme može izgledati kao radni list koji se nalazi u sljedećem prikazu.

Prikaz 3.4-2

Firma: _____

Pripremio/la: _____

Datum: _____

#	Faktor rizika Šta bi moglo spriječiti ostvarivanje ciljeva firme	Vjerovatna posljedica	Procjena inherentnog rizika			Odgovor firme kako bi se ublažili/kontrolisali rizici	Ko je odgovoran	Rezidualni rizik (V, S, N)	Dodatne mjere potrebne	
			Vjerovatnoća nastanka	Utjecaj	Ukupni rezultat				Šta?	Ko?
1	Firma je prihvatila visoko rizičnog klijenta	Nemogućnost naplate vremena ili parnični postupak.	4	4	16	Priručnik kontrole kvaliteta navodi kriterije, a angažovani partner mora odobriti sve nove klijente	Upravni partner	Nizak	Nema	
2	Kod novog/postojećeg klijenta se možda neće prepoznati pitanje nezavisnosti	Neprijmjereno je izraziti mišljenje, a rezultat toga bi mogao biti gubitak ugleda u zajednici.	2	4	8	Priručnik za kontrolu kvaliteta određuje pravila. Zaposlenici potpisuju godišnju izjavu, a Jack Billing se osvrće na eventualne utvrđene probleme	Jack Billing	Nizak	Nema	
3	Revizijski angažmani nisu pravilno planirani	Zaposlenici trate vrijeme. Faktori rizika (tj. prevara) nisu utvrđeni, a revizijski odgovor je neprijmjereno.	4	5	20	Sastanak u svrhu planiranja je potreban za sve revizije. Cindy vodi popis klijenata i evidentira planirane datume. Joe Gisp provjerava s partnerima.	Joe Gisp	Nizak	Nema	
4	Zaposlenici nisu upoznati sa novim razjašnjenim standardima koji su stupili na snagu	Nekvalitetan rad nije usaglašen s standardima MRevS.	4	5	20	Joe Gisp prijavljuje zaposlenike na treninge usavršavanja koji odgovaraju njihovim potrebama	Joe Gisp	Srednji	Joe treba razviti proces praćenja pohadaju li doista zaposlenici treninge usavršavanja	Joe Gisp do 1/1/xx

Napomene:

Procijeniti vjerovatnoću nastanka na skali od 1 do 5 (Vrlo mala vjerovatnoća=1 Mala vjerovatnoća=2 Moguće=3 Vjerovatno=4 Gotovo sigurno=5) Procijeniti utjecaj na skali od 1 do 5 (Neznačajan=1 Mali=2 Umjeren=3 Veliki=4 Značajan=5)

Procijeniti je li rezidualni rizik nizak, srednji ili visok. To je preostali rizik nakon što je primijenjen odgovor firme

3.5 Informacioni sistemi

Većina firmi ima dobro razvijene informacione sisteme za praćenje klijenata, utrošenog vremena i fakturisanja troškova zaposlenika, a koji ujedno služe i za upravljanje revizijskim dosijeom. Međutim, informacioni sistemi koji prate kvalitet izvršenog rada i usaglašenost s priručnikom za kontrolu kvaliteta firme često nisu toliko dobro razvijeni. Informacioni sistemi bi, također, trebali biti osmišljeni tako da se bave utvrđenim rizicima koji su procijenjeni kao dio procesa koji firma koristi za procjene rizika.

Dokumentacija i trajan pregled su aspekti kontrole kvaliteta koji uključuju praćenje stavki navedenih u sljedećem prikazu.

Prikaz 3.5-1

Pratiti:	Opis
Izloženost firme riziku i predanost zaposlenika kvalitetu	<ul style="list-style-type: none"> • Procjene prihvatanja/zadržavanja klijenata. • Izvještaji svih lica koja su odgovorna za određeni aspekt kvaliteta. Takvo nešto može uključivati zapisnike sa sastanaka Odbora (Odbora za kontrolu kvaliteta), razmatrana pitanja ili, jednostavno, da nema ništa o čemu treba izvijestiti. • Komunikacija na nivou firme, a na temu kvaliteta. • Najnoviji izvještaj o nadzoru i konkretne mjere potrebne za svaki utvrđeni nedostatak ili donesenu preporuku (ko, šta, kada, itd.). Također, potrebno je pratiti datume kada su određene mjere izvršene te poslati podsjetnike kada je to potrebno. • Pojediniosti o svakom klijentu ili pritužbe od treće strane na rad firme ili ponašanje osoblja firme. Također, pratiti na koji su način istražene ove pritužbe, rezultati i komunikacija s podnositeljem pritužbe, te sve ostale mjere koje su poduzete.
Etika i nezavisnost	<ul style="list-style-type: none"> • Popis zabranjenih ulaganja. • Pojediniosti o identifikovanim etičkim (uključujući nezavisnost) prijetnjama i zaštitnim mjerama poduzetim u svrhu uklanjanja ili barem ublažavanja takvih prijetnji.
Osoblje	<ul style="list-style-type: none"> • Ponuda za zaposlenje. • Dokazi o provedenoj provjeri referenci za sve nove zaposlenike. • Aktivnosti vezane za mentorstvo, usmjeravanje i osposobljavanje novih zaposlenika. • Kopija i datum godišnjih potvrda zaposlenika o nezavisnosti, te o upoznatosti s priručnikom firme za kontrolu kvaliteta. • Dokazi o procjeni osoblja, uključujući i datum, te o svim aktivnostima proizašlim iz toga, poput pohađanja programa osposobljavanja, itd. • Raspored osoblja, s poređenjem planiranog i stvarnog rasporeda. • Datumi unutrašnjih i vanjskih programa osposobljavanja, obuhvaćene teme i imena sudionika. • Pojediniosti o svim poduzetim disciplinarnim mjerama.
Upravljanje angažmanom	<ul style="list-style-type: none"> • Datumi kada su zakazani sastanci tima u vezi s planiranjem, te kada su se stvarno održali za sve revizijske angažmane. • Za koje dosjee potrebno je provesti pregled kontorle kvaliteta angažmana, kome je dodijeljen taj zadatak, te planirani datum. Zatim taj plan uporediti s onim ko je stvarno proveo pregled; kada je proveden; koji problemi su se pojavili, te kako su riješeni. • Razlozi za sva odstupanja od bilo kojeg primjenjivog zahtjeva MRevS, te koji su alternativni revizijski postupci provedeni kako bi se ispunio cilj tog zahtjeva. • Pojediniosti o savjetovanjima s drugima, kao i rješenja revizijskih/računovodstvenih problema koji su nastali, ako ih je bilo. • Razlozi kašnjenja angažmana, te pristup i način rješavanja navedenih kašnjenja. Oni mogu uključivati promjene osoblja, kašnjenje s pribavljanjem informacija, nedostupnost osoblja klijenta, ograničenje djelokruga te bilo kakva neslaganja s vodstvom/upravom klijenta. • Datum izvještaja revizora te saglasnost sa 60-dnevnom preporukom za dovršavanje konačnih revizijskih dosjija. • Na koji način se bavilo komentarima lica zaduženog za nadziranje.

3.6 Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti su osmišljene kako bi se osigurala usklađenost s uspostavljenim politikama i postupcima firme.

Jedan od mogućih načina osmišljavanja, provođenja i nadzora kontrole kvaliteta je slijediti PDCA (plan-do-check-act, prev. planiraj-uradi-provjeri-djeluj) proces. Svaki od elemenata opisan je u nastavku.

Prikaz 3.6-1

Korak	Opis
PLANIRAJ	Utvrđiti ciljeve i procese kontrole kvaliteta koji su nužni za postizanje potrebnih rezultata.
URADI	Provesti nove procese, često na manjem nivou ako je moguće.
PROVJERI	Mjeriti nove procese, te uporediti rezultate s očekivanim rezultatima kako bi se utvrdilo postoje li kakve razlike.
DJELUJ	Analizirati razlike kako bi se utvrdilo koji je njihov uzrok. Svaki će biti dio ili jednog ili više PDC koraka. Odrediti gdje primijeniti promjene koje uključuju unaprjeđivanje.

Npr. cilj firme može biti da ne objavi revizijski izvještaj dok se ne riješe sva nerazjašnjena pitanja i otvorene stavke. Tražena politika je da se konačni izvještaj o angažmanu ne može objaviti, arhivirati ili na drugi način distribuirati dok se ne dobiju određena odobrenja. Provođenje politike može se kontrolisati putem procesa konačne objave prilikom kojeg bi lice provjerilo jesu li zaista prikupljena i dokumentovana sva odobrenja. Učinkovitost politike se može provjeriti periodičnim provjerama prikupljenih odobrenja. Ako se utvrde odstupanja, istražuju se razlozi, te se razmatraju odgovarajuće mjere poput disciplinskih mjera, osposobljavanje ili izmjena politike.

Kontrolne aktivnosti za rješavanje svih politika i postupaka ne bi bile moguće ili isplative. Firme bi trebale koristiti profesionalnu prosudbu i vlastitu procjenu rizika kako bi utvrdile koje bi kontrole trebalo provesti. Kontrolne aktivnosti mogu se razmatrati za:

- Sve politike i postupke dokumentovane u priručniku firme za kontrolu kvaliteta;
- Politike obavljanja rada u kancelariji;
- Operativne politike i postupke; i
- Ostale politike i postupke vezane za osoblje.

Djelokrug kontrolnih aktivnosti obuhvatao bi kontrolu kvaliteta, etičke zahtjeve i zahtjeve o nezavisnosti, te usaglašenosti firme s MRevS koji su značajni za reviziju.

Prikaz 3.6-2

Djelokrug mogućih kontrolnih aktivnosti:



3.7 Nadzor

Važan element sistema kontrole je nadzor adekvatnosti i operativne učinkovitosti sistema. To se može postići nezavisnim pregledom operativne učinkovitosti politika/postupaka na nivou firme i na nivou angažmana, te provjeru završenih revizijskih dosijea.

Učinkovit nadzor procesa pomaže razvoju prakse stalnog unaprjeđivanja, pri čemu se partneri i zaposlenici zalažu za kvalitetan rad, te su nagrađeni za poboljšanje rada.

Sistem nadzora firme može se podijeliti na dva dijela koja slijede u nastavku:

- **Stalni nadzor** (osim cikličkih provjera dosijea)
 - Stalno (predlaže se godišnje) razmatranje i ocjenjivanje sistema kontrole kvaliteta firme pomaže u osiguravanju relevantnosti, adekvatnosti i učinkovitog djelovanja postojećih politika i postupaka. Proveden i dokumentovan na godišnjem nivou, takav nadzor ispunjava zahtjev da se zaposlenici jednom godišnje obavijeste o planovima firme u vezi sa poboljšanjem kvaliteta angažmana. Ovakav obim stalnog nadzora obuhvata svaki element kontrole kvaliteta, te uključuje procjenu:
 - da li je priručnik za kontrolu kvaliteta firme ažuriran s novim zahtjevima i razvojima,
 - da li su oni kojima su dodijeljene odgovornosti vezane za kontrolu kvaliteta firme (ako postoje) zaista ispunili svoje uloge,
 - da li su prikupljene pismene potvrde (od strane partnera i zaposlenika) kako bi se osiguralo da se svaki pojedinac pridržava politika i postupaka firme povezanih s nezavisnošću i etikom,
 - da li postoji kontinuirani profesionalni razvoj partnera i zaposlenika,
 - da li su one odluke koje su pozevane s prihvatanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom, te posebnim angažmanima u skladu s politikama firme,
 - da li se poštivao etički kodeks,
 - da li su za one koji pregledaju kontrole kvaliteta angažmana određeni ljudi odgovarajućih kvalifikacija i jesu li takvi pregledi završeni prije datuma revizijskog izvještaja,

- da li je odgovarajuće osoblje obaviješteno o nedostacima, i
- da li su provedene odgovarajuće popratne aktivnosti u svrhu osiguranja blagovremenog odgovora na utvrđene kvalitativne greške.

- **Ciklična provjera završenih dosijea**

Kontinuirano razmatranje i ocjenjivanje sistema kontrole kvaliteta firme uključuje cikličnu provjeru barem jednog završenog revizijskog dosijea za svakog partnera. Navedeno je potrebno kako bi se osigurala usklađenost s profesionalnim/zakonskim uslovima, te izdavanje izvještaja o uvjerenju koji odgovaraju okolnostima. Ciklične provjere pomažu u prepoznavanju nedostataka i potrebe za usavršavanjem, te omogućuju firmi blagovremeno uvođenje nužnih promjena.

Po završetku pregleda, lice zaduženo za nadzor treba pripremiti izvještaj koji se, nakon razmjene mišljenja s partnerima, predstavlja svim menadžerima i profesionalnom osoblju zajedno s mjerama koje je potrebno poduzeti.

Ko može biti imenovan licem zaduženim za nadzor?

- **Politika nazdora na nivou firme**

Pregled usklađenosti s politikama firme trebalo bi obavljati odgovarajuće kvalificirano lice koje u idealnom slučaju nije ujedno i odgovorno za upravljanje ili razvoj kontrole kvaliteta unutar firme. Međutim, MSKK 1 prepoznaje da u manjim firmama to možda neće uvijek biti moguće, pa je prihvatljivo i da ista lica vrše nadzor. Alternativno, može se imenovati i pojedinac izvan firme, sa stručnošću i sposobnostima da djeluje kao angažovani partner. Navedeno bi povećalo nezavisnost i objektivnost firme.

- **Provjere završenih dosijea**

Lice imenovano za izvršenje provjere završenih revizijskih dosijea mora imati odgovarajuće kvalifikacije, te ne smije biti prethodno uključeno u provođenje angažmana ili pregled kontrole kvaliteta angažmana za dotični dosije.

3.8 Poštivanje povezanih MRevS

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
200.18	Revizor treba postupati u skladu sa svim MRevS koji su značajni za reviziju. Neki je MRevS značajan za reviziju kada je na snazi i kada postoje okolnosti koje se uređuju tim MRevS- om. Vidjeti odj. A53-A57)
200.22	Zavisno od odjeljka 23, revizor treba postupiti u skladu sa svakim zahtjevom MRevS, osim ako u okolnostima revizije: (a) cijeli MRevS nije značajan; ili (b) zahtjev nije značajan jer je uslovan, a uslov nije ispunjen. (Vidjeti odj. A72-A73)
200.23	U iznuzetnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od povezanog zahtjeva iz MRevS. U takvim okolnostima, revizor treba izvršiti alternativne revizijske postupke kako bi postigao cilj tog zahtjeva. Očekuje se da će potreba revizorovog odstupanja od povezanog zahtjeva nastati samo onda kada je zahtjev u vezi s određenim postupkom koji treba obaviti i, u određenim okolnostima revizije, kada bi postupak bio nedjelotvoran za postizanje cilja zahtjeva. (Vidjeti odj. A74)
230.12	Ako, u izuzetnim okolnostima, revizor prosudi da je nužno odstupiti od povezanog zahtjeva iz nekog MRevS, revizor treba dokumentovati kako to obavljani alternativni revizijski postupak postiže cilj tog zahtjeva i razloge odstupanja. (Vidjeti odj. A18-A19)

MRevS se utvrđuju odgovornosti i zahtjevi koje revizori moraju ispuniti prilikom vršenja revizije. Kao što je navedeno u MRevS 200.18, 22, i 23, revizor mora slijediti svaki povezani zahtjev (opisan u dijelu MRevS koji se odnosi na zahtjeve), osim u vanrednim okolnostima, kada treba provesti alternativne revizijske postupke kako bi se postigao cilj tog konkretnog zahtjeva. Treba obratiti pažnju na sljedeće.

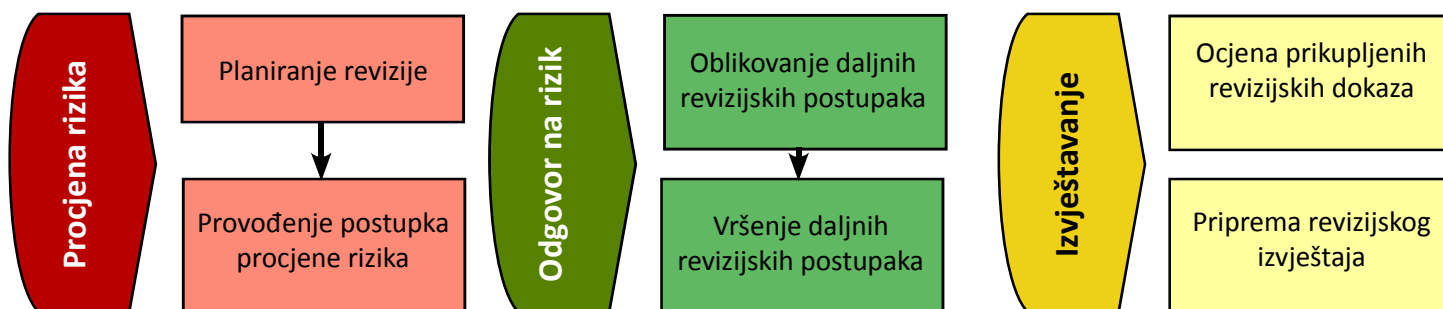
Prikaz 3.8-1

MRevS	Opis
Status	<p>MRevS, sagledani u cjelini, pružaju standarde za posao revizora u postizanju općih ciljeva revizora.</p> <p>MRevS se bave općim odgovornostima revizora, kao i daljnjim razmatranjima revizora koja su značajna za primjenu tih odgovornosti na određenim predmetima.</p>
Značaj	<p>Neki MRevS (a time i svi njihovi zahtjevi) možda nisu značajni s obzirom na okolnosti (npr. interna revizija ili finansijski izvještaji grupe).</p> <p>Neki MRevS sadrže uslovne zahtjeve. Ovi su zahtjevi značajni kada su zamišljene okolnosti primjenjive na situaciju i kada postoji uslov.</p> <p>Odstupanja od značajnih zahtjeva iz MRevS je potrebno dokumentovati, zajedno s alternativnim revizijskim postupcima koji su obavljani te razlozima za odstupanje.</p>
Lokalni zakoni	<p>Revizori možda trebaju (pored MRevS) poštivati određene zakonske ili regulatorne zahtjeve ili druge revizijske standarde određenog zakonodavstva ili države.</p>
Ostalo	<p>Djelokrug, datum stupanja na snagu, te svako konkretno ograničenje primjenjivosti određenog MRevS su jasno navedeni u samom MRevS. Međutim, na dan stupanja na snagu MRevS mogu također utjecati i zakonski uslovi određenog zakonodavstva.</p> <p>Ako drugačije nije navedeno u MRevS, revizoru je dopušteno primijeniti MRevS ranije u odnosu na datuma stupanja na snagu koji je u njemu naveden.</p>

4. Revizija zasnovana na riziku – Pregled

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Ciljevi revizora, osnovni elementi i pristup obavljanju revizije zasnovane na riziku.	Više njih

Prikaz 4.0-1



Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
200.11	<p>Prilikom vršenja revizije finansijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) steći razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog objavljivanja, bilo zbog prevare ili zbog greške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i (b) izvijestiti o finansijskim izvještajima, te komunicirati onako kako se zahtijeva u MRevS, u skladu s nalazima revizora.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
200.3	Svrha revizije je povisiti stepen povjerenja potencijalnih korisnika u finansijske izvještaje. To se postiže izražavanjem revizorskog mišljenja o tome jesu li finansijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. U slučaju većine okvira opće namjene, to je mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji fer prezentovani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju istinit i fer prikaz u skladu s okvirom. Revizije obavljene u skladu s MRevS i povezanim etičkim zahtjevima omogućavaju revizoru da formira takvo mišljenje. (Vidjeti odjeljak A1)
200.5	Kao osnovu za mišljenje revizora, MRevS zahtijevaju da revizor stekne razumno uvjerenje o tome jesu li finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog objavljivanja, bilo zbog prevare ili zbog greške. Razumno uvjerenje je viši nivo uvjerenosti. Ono se stiče kada je revizor prikupio dovoljne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik od toga da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno objavljeni) na prihvatljivo nizak nivo. Međutim, razumno uvjerenje nije apsolutan nivo uvjerenosti jer postoje ograničenja svojstvena reviziji koja za posljedicu imaju da je najveći dio revizijskih dokaza, a pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima zasniva svoje mišljenje, više takav da stvaraju dojam, nego što su nedvojbeni (Vidjeti odj. A28-A52)
200.A34	Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja mogu postojati na dva nivoa: <ul style="list-style-type: none"> • na nivou cjelokupnih finansijskih izvještaja; i • na nivou tvrdnje za klasu transakcija, stanje računa i objave.
200.A40	MRevS se obično ne odnose odvojeno na inherentni rizik i na kontrolni rizik, nego umjesto toga na kombinovanu procjenu “rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja”. Međutim, revizor može napraviti odvojene ili kombinovane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, zavisno od preferiranih revizijskih tehnika ili metodologija i praktičnih razloga. Procjena rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja može biti izražena u količinskim izrazima, kao što su postoci, ili u nekoličinskim izrazima. U svakom slučaju, važnija je potreba da revizor napravi procjenu rizika nego različiti pristupi kojima se to može uraditi.
200.A45	Od revizora se ne očekuje, niti on to može, da smanji revizijski rizik na nulu te se stoga ne može ni dobiti potpuna uvjerenost u to da su finansijski izvještaji bez značajnog pogrešnog objavljivanja usljed prevare ili greške. To je zato što postoje inherentna ograničenja revizije, koja su posljedica toga što najveći dio revizijskih dokaza, a pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima zasniva svoje mišljenje, više stvaraju dojam, nego što su nedvojbeni. Inherentna ograničenja revizije nastaju zbog: <ul style="list-style-type: none"> • sadržaja finansijskog izvještavanja; • saržaja revizijskih postupaka; i • potrebe da se revizija obavi u razumnom vremenskom periodu i uz razumni trošak.

4.1 Pregled

Opći ciljevi revizora, kako su navedeni u MRevS 200.11, mogu se sažeti na sljedeće:

- steći razumno uvjerenje o tome da finansijski izvještaji kao cjelina ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja, bilo zbog prevare ili zbog greške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i
- izvijestiti o finansijskim izvještajima, te komunicirati kako se traži u MRevS, u skladu s nalazima revizora.

Razumno uvjerenje

Razumno uvjerenje je visok, ali ne i apsolutni nivo uvjerenosti. Postiže se kada revizor prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza potrebnih za smanjenje revizijskog rizika (odnosno, rizika od toga da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno materijalno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nizak nivo. Revizor ne može pružati apsolutno uvjerenje zbog inherentnih ograničenja u obavljenom poslu. To je posljedica toga što je većina revizijskih dokaza (na osnovu kojih revizor donosi zaključke i zasniva svoje mišljenje) uvjerljiva, a ne i nedvojbeni.

Inherentna ograničenja revizije

Sljedeći prikaz navodi neka od inherentnih ograničenja revizijskog rada.

Prikaz 4.1-1

Ograničenja	Razlozi
Priroda finansijskog izvještavanja	Sastavljanje finansijskih izvještaja uključuje: <ul style="list-style-type: none"> • Prosudbu uprave u primjeni primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; i • Subjektivne odluke ili procjene (poput procjena vrijednosti) od strane uprave koje uključuju niz prihvatljivih tumačenja ili prosudbi.
Priroda raspoloživih revizijskih dokaza	Većina revizorovog posla prilikom formiranja svog mišljenja sastoji se od prikupljanja i ocjenjivanja revizijskih dokaza. Ti dokazi su po prirodi češće uvjerljivi nego nedvojbeni. Revizijski dokazi se prvenstveno prikupljaju obavljanjem revizijskih postupaka tokom procesa revizije. Također, mogu uključivati informacije prikupljene iz drugih izvora kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • ranije revizije; • postupci kontrole kvaliteta firme povezani s prihvatanjem i zadržavanjem klijenata; • računovodstvene evidencije subjekta; i • revizijski dokazi pripremljeni od strane eksperta kojeg je subjekt zaposlio ili zadužio za tu svrhu.
Priroda revizijskih postupaka	Revizijski postupci, koliko god bilo dobro osmišljeni, neće otkriti svako pogrešno objavljivanje. U obzir treba uzeti sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> • Bilo koji uzorak koji obuhvata manje od 100% populacije predstavlja određeni rizik od toga da pogrešno objavljivanje neće biti otkriveno; • Uprava ili ostali možda neće pružati, namjerno ili nenamjerno, sve potrebne informacije. Prevara može uključivati sofisticirane i pažljivo organizovane sheme osmišljene za prikrivanje iste; i • Revizijski postupci korišteni za prikupljanje revizijskih dokaza možda neće otkriti nedostatak nekih informacija.
Pravovremenost finansijskog izvještavanja	Relevantnost/vrijednost finansijskih informacija imaju tendenciju smanjivanja s vremenom, pa je potrebno uspostaviti ravnotežu između pouzdanosti informacija i njihovog troška. Korisnici finansijskih izvještaja očekuju da će revizor formirati njegovo ili njeno mišljenje u razumnom vremenu te uz razuman trošak. Prema tome, nepraktično je baviti se svim postojećim informacijama, ili iscrpno istraživati svaku stavku na osnovu pretpostavke da je informacija pogrešna ili da ukazuje na prevaru sve dok se ne dokaže suprotno.

Djelokrug revizije

Djelokrug revizorovog rada i pruženo mišljenje su obično ograničeni na pitanje jesu li finansijski izvještaji, u svim značajnim aspektima, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Kao rezultat, nemodifikovani izvještaj revizora ne osigurava buduću održivost subjekta, niti učinkovitost ili djelotvornost kojima je uprava vodila poslovanje subjekta.

Svako proširenje ove osnovne odgovornosti revizora, poput one koja je obavezna prema lokalnim zakonima ili propisima o vrijednosnim papirima, zahtijeva od revizora obavljanje dodatnog rada te u skladu s tim i modifikovanje ili proširivanje izvještaja revizora.

Značajno pogrešno objavljivanje

Značajno pogrešno objavljivanje (bilo u obliku pojedinačnog objavljivanja ili kao zbir svih neispravljenih pogrešnih objavljivanja i objava u finansijskim izvještajima koje nedostaju ili su varljive) se pojavljuje kada je razumno očekivati da će isto utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovu finansijskih izvještaja.

Tvrdnje

Tvrdnje su izjave uprave, direktne ili indirektna, a koje se nalaze u finansijskim izvještajima. One se odnose na utvrđivanje postojanja, mjerenje, prezentaciju i objavu različitih elemenata (iznosa i drugih podataka) u finansijskim izvještajima. Npr. tvrdnja o potpunosti se odnosi na činjenicu da su sve transakcije i događaji koji su trebali biti evidentirani zaista i evidentirani. Njih revizor koristi u razmatranju različitih vrsti pogrešnih objavljivanja koja se mogu pojaviti.

4.2 Revizijski rizik

Revizijski rizik je rizik do toga da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su finansijski izvještaji značajno pogrešno objavljeni. Cilj revizije je da se revizijski rizik smanji na prihvatljivo nizak nivo.

Revizijski rizik se sastoji od dva ključna elementa, kao što je prikazano u nastavku.

Prikaz 4.2-1

Rizik	Priroda	Izvor
Inherentni i kontrolni rizici	Finansijski izvještaji mogu sadržavati značajno pogrešno objavljivanje.	Ciljevi/poslovanje subjekta te planiranje/provođenje interne kontrole od strane uprave.
Rizik neotkrivanja	Revizor možda neće uspjeti otkriti značajno pogrešno objavljivanje u finansijskim izvještajima.	Vrsta i obim postupaka koje obavlja revizor.

Kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo, revizor treba:

- Procijeniti rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja; i
- Ograničiti rizik neotkrivanja. To se može postići obavljanjem postupaka kojima se odgovara na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja, kako na nivou finansijskih izvještaja tako i na nivou tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objava.

Sastavni dijelovi revizijskog rizika

Glavni sastavni dijelovi revizijskog rizika su opisani u sljedećem prikazu.

Prikaz 4.2-2

Vrsta	Opis	Komentar
Inherentni rizik	Osjetljivost tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objave potencijalno značajnog pogrešnog objavljivanja, bilo pojedinačno ili zajedno s drugim pogrešnim objavljivanjima, prije razmatranja bilo kojih povezanih kontrola.	To uključuje događaje ili uslove (unutrašnje ili vanjske) koji bi mogli dovesti do pogrešnog objavljivanja (greške ili prevare) u finansijskim izvještajima. Izvori rizika (često kategorizovani kao poslovni rizici ili rizici od prevare) mogu proizaći iz ciljeva subjekta, vrste njegove djelatnosti, regulatornog okruženja u kojem subjekt djeluje, te iz njegove veličine i složenosti.
Kontrolni rizik	Rizik od toga da se pogrešno objavljivanje koje se može pojaviti u tvrdnji o klasi transakcije, stanju računa ili pak u objavi, a koje može biti značajno, bilo kao pojedinačno objavljivanje ili zajedno s drugim objavljivanjem, neće pravovremeno spriječiti ili otkriti i ispraviti putem interne kontrole subjekta.	Uprava osmišljava kontrole kako bi ublažio poseban inherentni faktor rizika (poslovnog ili rizika od prevare). Subjekt procjenjuje svoje rizike (procjena rizika) i tada osmišljava i provodi odgovarajuće kontrole kako bi smanjio izloženost riziku na prihvatljiv nivo. Kontrole mogu biti: <ul style="list-style-type: none"> • Prožimajuće prema vrsti, kao što su stav uprave prema kontroli, predanost zapošljava-nju sposobnih ljudi, te sprječavanje prevare. One se općenito nazivaju kontrolama na nivou subjekta; i • Posebne za pokretanje, obradu, ili evidentiranje pojedine transakcije. One se često nazivaju i kontrolama poslovnog procesa, kontrolama na nivou aktivnosti ili kontrolama transakcija.
Rizik neotkrivanja	Rizik od toga da postupci koje obavlja revizor kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo neće otkriti pogrešno objavljivanje koje postoji i koje bi moglo biti značajno, bilo pojedinačno ili zajedno s drugim pogrešnim objavljivanjima.	Revizor procjenjuje rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja (inherentni i kontrolni rizik) na nivou finansijskog izvještaja, te na nivou tvrdnje. Nakon toga se razvijaju revizijski postupci kako bi se revizijski rizik smanjio na prihvatljivo nizak nivo. To uključuje i razmatranje potencijalnog rizika od: <ul style="list-style-type: none"> • Izbora neodgovarajućeg revizijskog postupka; • Pogrešne primjene odgovarajućeg revizijskog postupka; ili • Pogrešnog tumačenja rezultata revizijskog postupka.

Napomena: MRevS navode da se rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje sastoji od dva dijela: inherentnog rizika i kontrolnog rizika. Kao posljedica toga, u MRevS se obično ne poziva pojedinačno na inherentni rizik i kontrolni rizik, već na kombinovanu procjenu “rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja”. Međutim, revizor može napraviti pojedinačne ili kombinovane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, zavisno od preferiranih revizijskih tehnika ili metodologija i praktičnih razmatranja.

ZA RAZMATRANJE

Razdvajanje poslovnih rizika i rizika od prevare

Mnogi inherentni rizici mogu dovesti i do poslovnih rizika i do rizika od prevare. Npr. novi računovodstveni sistem može otvoriti mogućnost za greške (poslovni rizik), ali također nekome može pružati priliku da manipulira finansijskim rezultatima ili da protupravno prisvoji sredstva (rizik od prevare).

Dakle, kada se utvrdi poslovni rizik, uvijek treba razmišljati o tome stvara li on, također, i rizik od prevare. Ako je tako, treba evidentirati i procijeniti faktore rizika od prevare odvojeno od faktora poslovnog rizika. U suprotnom moguće je da će se revizijski odgovor baviti samo elementom poslovnog rizika, a ne i elementom rizika od prevare.

Evidentiranje rizika od prevare

Prevara se često otkriva pomoću istraživanja:

- neobičnih uzoraka, izuzetaka i neobičnosti kod transakcija/događaja; ili
- poedin(a)ca s motivom, prilikom i racionalizacijom da počine prevaru.

Ako se takve stvari zapaze (tokom bilo koje faze revizije), trebaju se evidentirati i procijeniti kao rizici od prevare, iako na površini možda izgledaju beznačajno. Evidentiranje takvih rizika će pomoći da se osigura njihovo pravilno razmatranje prilikom razvijanja revizijskog odgovora.

Sažetak sastavnih dijelova revizijskog rizika**Prikaz 4.2-3**

Sljedeći prikaz pokazuje odnos između rizika i kontrole. Traka inherentnog rizika sadrži sve faktore poslovnog rizika i rizika od prevare koji bi mogli dovesti do značajnog pogrešnog objavljivanja finansijskih izvještaja (prije bilo kakvih razmatranja o internoj kontroli). Trake kontrolnog rizika odražavaju prožimajuće i posebne kontrolne postupke koje je provela uprava, a kako bi se ublažio rizik od pogrešnog objavljivanja finansijskih izvještaja. Obim u kojem trake kontrolnog rizika ne ublažavaju u potpunosti inherentne rizike često se naziva rezidualni rizik uprave, sklonost riziku ili tolerancija na rizik.

**Napomena:**

Dužina traka u prikazu može varirati zavisno od konkretnih okolnosti i profila rizika subjekta.

Prikaz 4.2-4

Ovaj grafikon prikazuje ulogu revizora u procjenjivanju rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima i, nakon toga, provođenju revizijskih postupaka osmišljenih u svrhu smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nizak nivo.

**Napomena:**

Dužina traka u prikazu može varirati zavisno od konkretnih okolnosti i profila rizika subjekta, te vrste odgovora revizora.

4.3 Kako provesti reviziju zasnovanu na riziku

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
200.15	Revizor treba planirati i vršiti reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvatajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da finansijski izvještaji budu značajno pogrešno objavljeni. (Vidjeti odj. A18-A22)
200.16	Revizor treba koristiti profesionalnu prosudbu prilikom planiranja i vršenja revizije finansijskih izvještaja. (Vidjeti odj. A23-A27)
200.17	Kako bi stekao razumno uvjerenje, revizor treba prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze kako bi revizijski rizik smanjio na prihvatljivo nizak nivo te time omogućio da stvori razumne zaključke na kojima treba zasnivati svoje mišljenje. (Vidjeti odj. A28-A52)
200.21	Kako bi postigao opće ciljeve, revizor prilikom planiranja i vršenja revizije treba koristiti ciljeve navedene u povezanim MRevS, vodeći računa o međusobnoj povezanosti MRevS, a kako bi: (Vidjeti odj. A67-A69) (a) odredio jesu li za postizanje ciljeva navedenih u MRevS potrebni neki revizijski postupci pored onih zahtijevanih u MRevS; i (Vidjeti odj. A70) (b) ocijenio jesu li prikupljeni dovoljni i primjereni revizijski dokazi. (Vidjeti odj. A71)

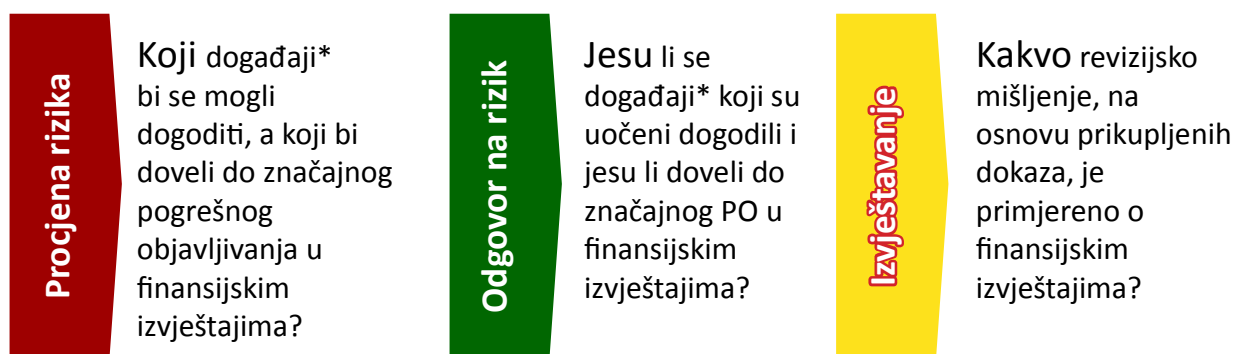
Revizija zasnovana na riziku se sastoji od tri ključna koraka, onako kako je prikazano u nastavku.

Prikaz 4.3-1

Korac (faze)	Opis
Procjena rizika	Provođenje postupaka procjene rizika kako bi se utvrdili i procijenili rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima.
Odgovor na rizik	Osmišljavanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka koji predstavljaju odgovor na utvrđene i procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja, kako na nivou finansijskog izvještaja, tako i na nivou tvrdnje.
Izvještavanje	To uključuje: <ul style="list-style-type: none"> • Formiranje mišljenja na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza; i • Sastavljanje i objavljivanje izvještaja koje je primjereno donesenim zaključcima.

Jednostavan način opisivanja tri elementa je prikazan u nastavku.

Prikaz 4.3-2



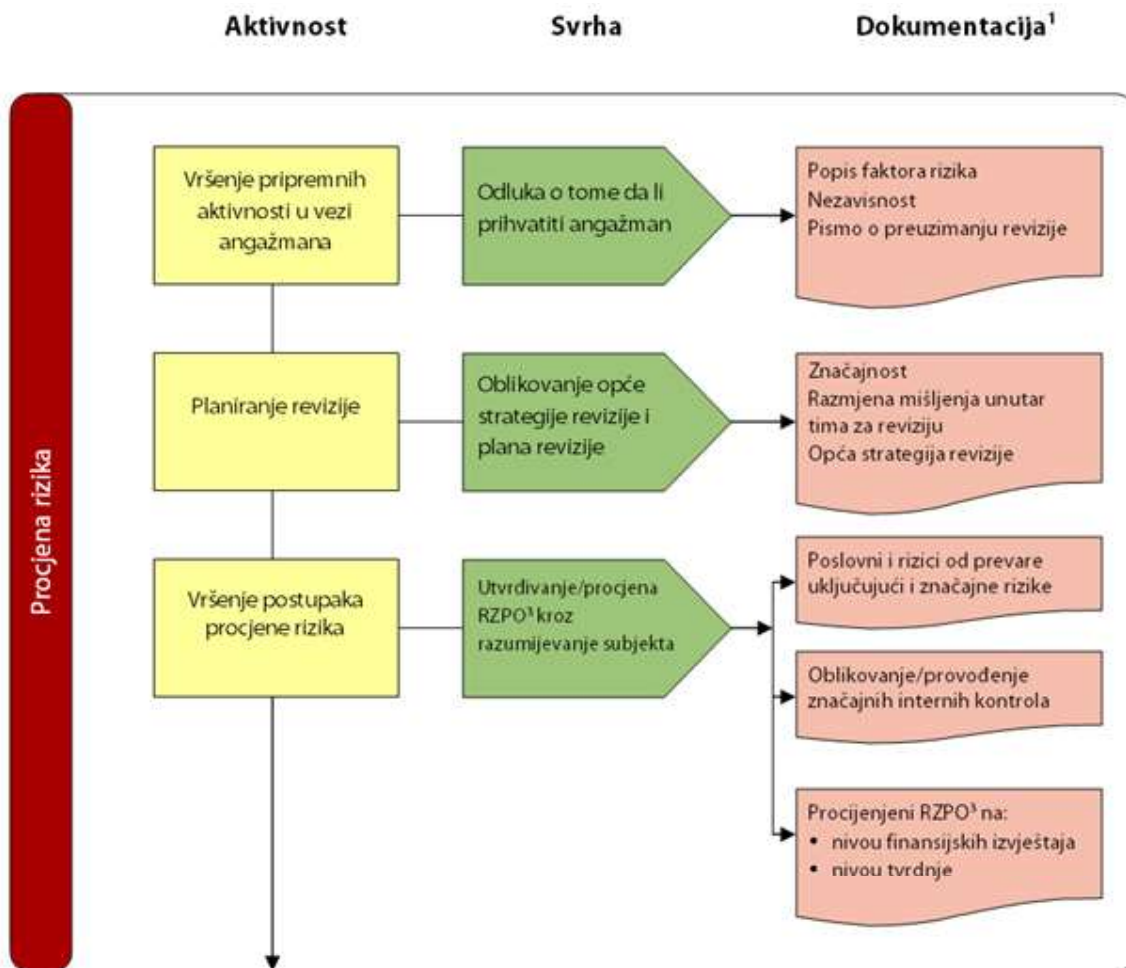
* “Događaj” je jednostavno faktor poslovnog rizika ili rizika od prevare (vidjeti opise u Prikazu 4.2.-2). To, također, obuhvata rizike proizašle iz nepostojanja interne kontrole koja ublažava mogućnost značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima.

Različiti zadaci koji su uključeni u svaku od te tri faze opisani su u nastavku. Svaka faza je detaljnije opisana u sljedećim poglavljima ovog Vodiča.

Procjena rizika

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
315.3	Cilj revizora je prepoznati i procijeniti rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja, usljed prevare ili greške, na nivoima finansijskih izvještaja i tvrdnji, a kroz stjecanje razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući i interne kontrole subjekta, stvarajući na taj način osnov za oblikovanje i provođenje odgovora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Prikaz 4.3-3



Napomene:

1. Pogledati MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je trajan i ponavljajući proces koji se provodi tokom cijele revizije.
3. RZPO = Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Učinkovita faza procjene rizika uključuje sljedeće.

Prikaz 4.3-4

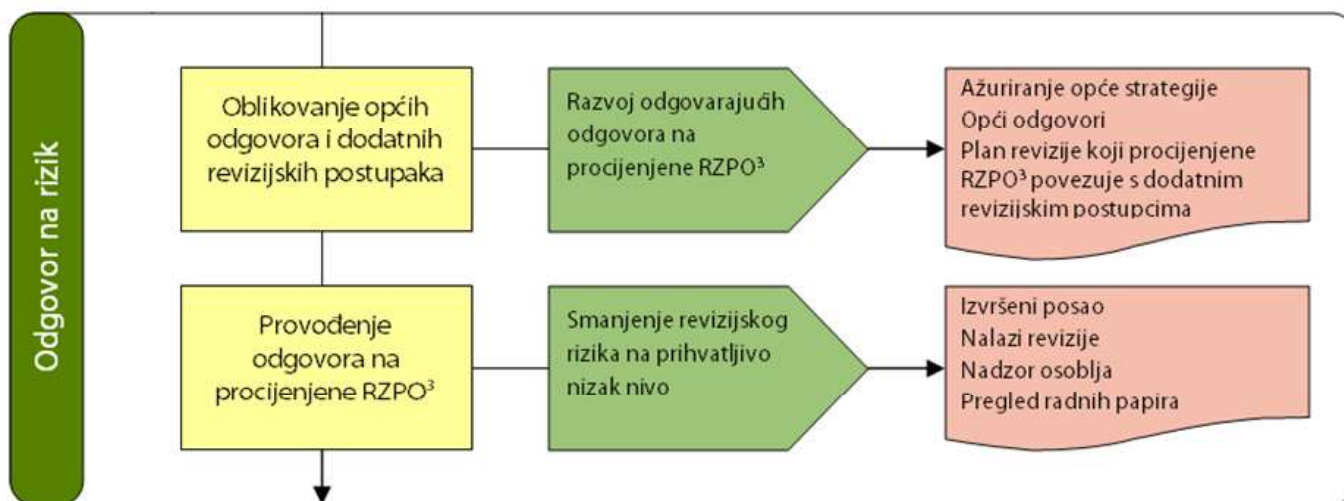
Zahtjevi	Opis
Uključenost članova tima višeg položaja od samog početka	Angažovani partner i drugi ključni članovi angažovanog tima trebaju biti aktivno uključeni u planiranje revizije, kao i u planiranje i učestvovanje u razmjenama mišljenja između članova angažovanog tima. To će osigurati da plan revizije iskoristi njihovo iskustvo i uvid. Obratiti pažnju na to da MRevS obično koriste pojam “revizor” u značenju lica koje/koja obavljaju angažman. Kada MRevS upućuje na to da zahtjev ili odgovornost treba ispuniti angažirani partner, češće se koristi pojam “angažovani partner” nego “revizor”.
Naglasak na “profesionalnom skepticizmu”	Ne može se očekivati da će revizor zanemariti prethodno iskustvo poštenja i integriteta uprave subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom. Uprkos tome, vjerovanje da su Uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom poštenu, te da imaju integritet, ne oslobađa revizora od odgovornosti i potrebe za zadržavanjem profesionalnog skepticizma, niti mu dozvoljava da prilikom stjecanja razumnog uvjerenja bude zadovoljan bilo čim drugim osim uvjerljivim revizijskim dokazima.
Planiranje	Vrijeme provedeno u planiranju revizije (razvijanju opće strategije revizije i plana revizije) osigurat će da se ciljevi revizije ispune na odgovarajući način, te da rad zaposlenika revizora uvijek bude fokusiran na prikupljanje dokaza u najkritičnijim područjima potencijalnog pogrešnog objavljivanja.
Timske razmjene mišljenja i kontinuirana komunikacija	<p>Timska razmjena mišljenja o planiranju/sastanak s prisutnim angažovanim partnerom pruža izvrsnu tribinu za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pružanje općih informacija zaposlenicima o klijentu i razmjenu mišljenja o područjima potencijalnog rizika; • razmjenu mišljenja o učinkovitosti opće strategije revizije i plana revizije, te potom uvođenje promjena prema potrebi; • korištenje brainstorming metode o tome kako može doći do prevare, te potom osmišljavanje prikladnog odgovora; i • dodjeljivanje revizijskih odgovornosti i postavljanje vremenskih okvira. <p>Kontinuirana komunikacija unutar revizijskog tima tokom angažmana je također važna, jer se na taj način razmjenjuju mišljenja o problemima prilikom vršenja revizije, neobičnim aktivnostima ili mogućim pokazateljima prevare. To omogućava pravovremeno obavještanje uprave, te, onda kada je to potrebno, uvođenje izmjena u strategiju revizije i u revizijske postupke.</p>
Fokus na utvrđivanje rizika	Najvažniji korak u procesu procjene rizika je utvrđivanje svih značajnih rizika. Ako revizor ne prepozna faktore poslovnog rizika i rizika od prevare, oni neće biti procijenjeni ili dokumentovani, te se neće osmisliti odgovarajući revizijski odgovor. Iz tog razloga su dobro osmišljeni postupci procjene rizika toliko važni za učinkovitost revizije. Postupke procjene rizika, također, trebaju provesti i zaposlenici na odgovarajućim nivoima.
Sposobnost ocjenjivanja odgovora uprave na rizik	Ključni korak u procesu procjene rizika je ocijeniti učinkovitost odgovora uprave (odnosno, oblikovanje/provođenje kontrola od strane uprave), ako postoje, kako bi se ublažili uočeni rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima. Kod manjih subjekata, oslonac će najvjerojatnije biti na okruženju kontrola (kao što je sposobnost i integritet uprave, itd.), a manje vjerojatno na tradicionalnim kontrolnim aktivnostima (poput raspodjele zadataka, itd).

Zahtjevi	Opis
Korištenje profesionalne prosudbe	<p>Revizijski zahtjevi MRevS predviđaju korištenje te zatim dokumentovanje značajnih prosudbi koje revizor donosi tokom revizije. Tipični primjeri zadataka tokom procesa procjene rizika su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • odluka o prihvatanju ili zadržavanju klijenta; • razvijanje opće strategije revizije; • utvrđivanje značajnosti; • procjena rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja, uključujući i utvrđivanje značajnih rizika i drugih područja gdje će možda biti nužna posebna revizijska razmatranja; i • razvijanje očekivanja koja će se koristiti prilikom provođenja analitičkih postupaka.

Odgovor na rizik

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
330.3	Cilj revizora je da oblikovanjem i provođenjem odgovarajućih odgovora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja prikupi dovoljne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na te procijenjene rizike.

Prikaz 4.3-5



Napomene:

1. Pogledati MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je trajan i ponavljajući proces koji se provodi tokom cijele revizije.
3. RZPO = Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja.

U ovoj fazi, revizor razmatra razloge (inherentne i kontrolne rizike) za procjenu rizika na nivou finansijskog izvještaja i na nivou tvrdnje (za svaku klasu transakcija, stanje računa i objavu), te razvija revizijske postupke koji predstavljaju odgovor na tu procjenu.

Odgovor revizora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja se evidentira u revizijskom planu koji:

- sadrži sveobuhvatni odgovor na rizike koji su utvrđeni na nivou finansijskog izvještaja;
- bavi se značajnim područjima finansijskog izvještaja; i

- sadrži vrstu, obim i vremenski raspored posebnih revizijskih postupaka koji su osmišljeni kako bi se odgovorilo na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje.

Sveobuhvatni odgovori se odnose na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja. Takvi odgovori uključuju dodjeljivanje odgovornosti i nadzor odgovarajućeg osoblja, potrebu za profesionalnim skepticizmom, obim potkrjepljenja potrebnog za objašnjenja/izjave uprave, razmatranje vrste revizijskih postupaka potrebno je provesti, te dokumentaciju koja će se pregledavati kao prilog značajnim transakcijama.

Daljnji revizijski postupci uglavnom uključuju dokazne postupke poput testova detalja, analitičkih postupaka i testova kontrola (pri čemu se očekuje da su takve kontrole tokom tog perioda učinkovito djelovale).

Neke od stavki koje bi revizor trebao razmotriti kada planira odgovarajuću kombinaciju revizijskih odgovora, a kako bi reagirao na utvrđene rizike, uključuju sljedeće:

- **Korištenje testova kontrola**

- Utvrđivanje značajnih internih kontrola koje bi, ako se testiraju, smanjile potrebu/djelokrug drugih dokaznih postupaka. Kao opće pravilo, veličina uzorka za testiranje kontrola je često značajno manja od veličine kod dokaznog testa toka transakcija. Uz pretpostavku da značajne kontrole dosljedno djeluju, te da su odstupanja u kontrolama malo vjerovatna, korištenje testova kontrola često može dovesti do toga da se zapravo obavi manje posla. Međutim, ipak nije potrebno testirati operativnu učinkovitost internih kontrola (direktnih ili indirektnih).
- Utvrđivanje svih tvrdnji kojima se nije moguće baviti isključivo korištenjem dokaznih postupaka. Npr. ovo se često može primijeniti na potpunost prodaje kod malog subjekta, te na situacije u kojima postoji visoko automatizovana obrada transakcija (kao što je prodaja preko interneta) s malo ili s potpunim odsustvom ručnog interveniranja.

- **Dokazni analitički postupci**

To su postupci kojima se pouzdano može predvidjeti ukupan iznos toka transakcija na osnovu raspoloživih dokaza. Ovo očekivanje se upoređuje sa stvarnim iznosom u računovodstvenim evidencijama, te se lako prepoznaje obim svakog pogrešnog objavljivanja (vidjeti Dio 1. Poglavlje 10.). U nekim slučajevima, ako je procijenjeni rizik za određenu tvrdnju nizak (bez razmatranja značajnih kontrola), revizor može utvrditi da već sami dokazni analitički postupci mogu pružati dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.

- **Nepredvidljivost**

Potreba da se u izvedene postupke uključi element nepredvidljivosti, na primjer prilikom odgovora na rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja zbog mogućnosti prevare. Recimo, posjete lokacijama na kojima se provodi popis mogu biti nenajavljene ili se mogu provesti određeni nenajavljeni postupci prije kraja godine. Element nepredvidljivosti se, također, treba razmotriti i kada se razmatra koliko informacija se pruža upravi u vezi s planiranim revizijskim postupcima i njihovim vremenskim rasporedom.

- **Zaobilaženje kontrola od strane uprave**

Potreba za posebnim revizijskim postupcima koji bi se bavili mogućnošću zaobilaženja kontrola od strane uprave.

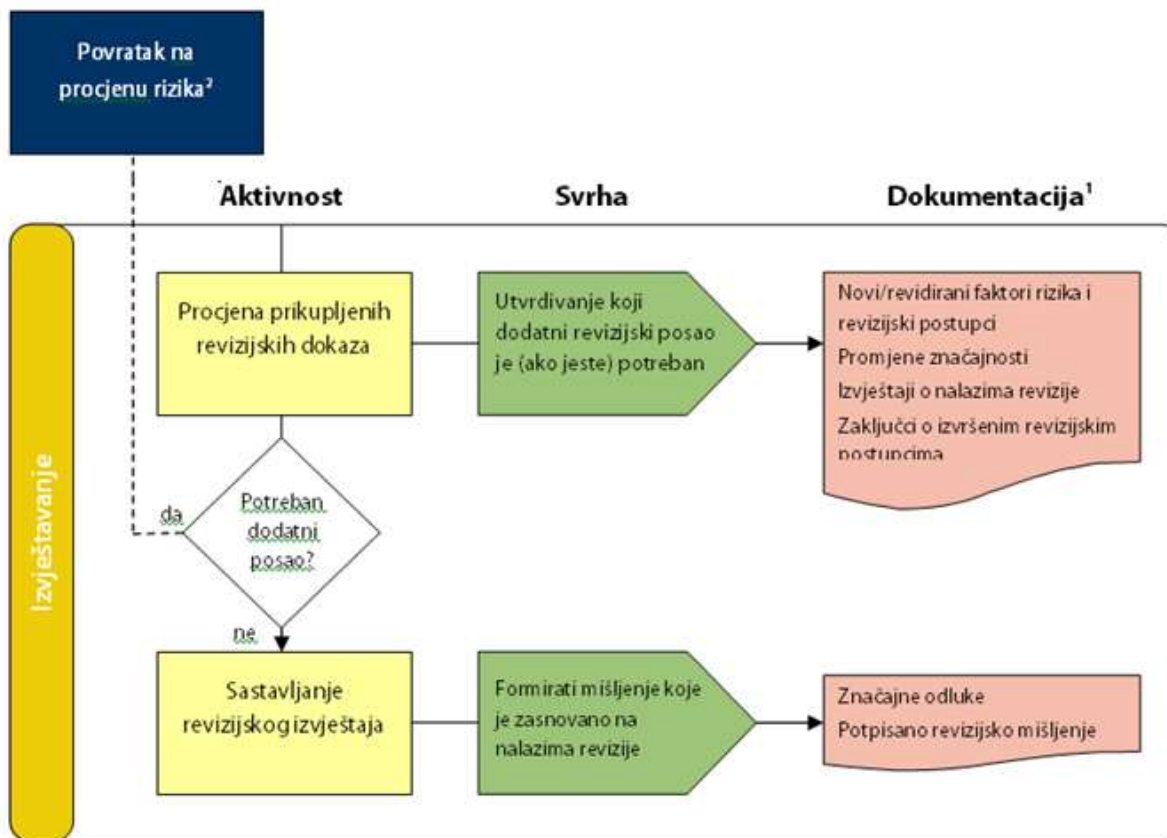
- **Značajni rizici**

Odgovor revizije na utvrđene “značajne rizike”. (Vidjeti Dio 2. Poglavlje 10.)

Izveštavanje

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
700.6	Ciljevi revizora su: (a) formirati mišljenje o finansijskim izvještajima zasnovano na ocjeni zaključaka stvorenih iz prikupljenih revizijskih dokaza; i (b) jasno izraziti to mišljenje u pisanom izvještaju u kojem se, također, opisuje osnova za tom mišljenje.

Prikaz 4.3-6

**Napomene:**

1. Pogledati MRevS 230 za potpuniji popis zahtijevane dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je trajan i ponavljajući proces.

Završna faza revizije je procjenjivanje prikupljenih revizijskih dokaza, te utvrđivanje njihove dovoljnosti i prikladnosti u svrhu smanjenja revizijskog rizika.

Za vrijeme ove faze revizije važno je utvrditi:

- Je li se dogodila neka promjena u procijenjenom nivou rizika?
- Jesu li na osnovu obavljenog posla doneseni primjereni zaključci?
- Jesu li uočene neke neobične okolnosti? i
- Je li se na primjeren način bavilo dodatnim rizicima (koji nisu prethodno utvrđeni), te – jesu li prema potrebi obavljani daljnji revizijski postupci?

Informativni sastanak tima (prije ili nakon terenskog rada) nije poseban zahtjev MRevS, ali može biti koristan zaposlenicima kako bi razmijenili mišljenja o revizijskim nalazima, prepoznali eventualne naznake prevare i utvrdili potrebu (ako postoji) za obavljanjem daljnjih revizijskih postupaka.

Nakon što se provedu svi postupci i donesu zaključci:

- Potrebno je obavijestiti upravu i one koji su zaduženi za upravljanje o revizijskim nalazima; i
- Potrebno je formirati revizijsko mišljenje i donijeti odluku o odgovarajućoj formulaciji izvještaja revizora.

4.4 Dokumentacija

Potrebna je dovoljna količina revizijske dokumentacije koja bi iskusnom revizoru, koji nije imao prethodnih doticaja s revizijom, omogućila da razumije:

- vrstu, vremenski raspored i obim obavljenih revizijskih postupaka;
- rezultate do kojih se došlo izvođenjem tih postupaka te prikupljene revizijske dokaze; i
- značajna pitanja koja se pojave tokom revizije, zaključke donesene o njima, te značajne profesionalne prosudbe korištene u donošenju tih zaključaka.

Revizijska dokumentacija je za manji subjekt uglavnom manje obimna od dokumentacije za reviziju većeg subjekta. Npr. različiti aspekti revizije mogu biti zajedno evidentirani u jednom dokumentu, s pozivima na popratne dokumente, kada je to prikladno.

Nije nužno da revizor evidentira:

- svaku manje značajnu razmatranu pojedinost ili svaku donesenu profesionalnu prosudbu u reviziji; i
- saglasnost s pojedinostima za koje je već iskazana saglasnost u dokumentima uključenim u revizijski dosije. Npr. dokumentovan plan revizije pokazuje da je revizija planirana, a potpisano pismo o preuzimanju angažmana pokazuje da je revizor pristao na uslove revizijskog angažmana.

4.5 Prednosti revizije zasnovane na riziku

Neke od prednosti revizije zasnovane na riziku sažete su u prikazu koji slijedi.

Prikaz 4.5-1

Prednosti	Opis
Vremenska fleksibilnost kada je potrebno obaviti revizijski posao	Zahvaljujući tome što postupci procjene rizika ne uključuju iscrpna testiranja transakcija i salda, oni se mogu izvesti i mnogo prije kraja perioda pod pretpostavkom da se ne očekuju nikakve veće operativne promjene. Navedeno može pomoći pri ravnomjernijoj raspodjeli poslovnog opterećenja zaposlenika tokom određenog perioda. To klijentu može dati vremena da odgovori na utvrđene (i saopćene) slabosti u internoj kontroli, te na druge zahtjeve za pružanjem pomoći prije početka terenskog rada u reviziji na kraju perioda. Međutim, kada financijske informacije o međuperiodu nisu dostupne odmah, analitički postupci procjene rizika će se možda morati provesti na neki kasniji datum.
Napori revizijskog tima fokusirani na ključna područja	Razumijevanjem toga na kojim mjestima u financijskim izvještajima se mogu pojaviti rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor može napore revizijskog tima usmjeriti na područja visokog rizika te možda smanjiti obim rada na područjima nižeg rizika. To će, također, pomoći u osiguravanju da se učinkovito iskoriste resursi zaposlenika u reviziji.
Revizijski postupci fokusirani na posebne rizike	Daljnji revizijski postupci su osmišljeni kako bi se odgovorilo na procijenjene rizike. Shodno tome, testovi detalja koji se bave samo rizicima na općoj razini mogu se znatno smanjiti, te čak i eliminisati.
Razumijevanje interne kontrole	Potrebno razumijevanje interne kontrole revizoru omogućuje donošenje informisanih odluka o tome je li potrebno testirati operativnu učinkovitost interne kontrole. Testovi kontrola (kod kojih će neke kontrole možda biti potrebno testirati svake tri godine) često će dovesti do obavljanja mnogo manje posla nego kada se izvode iscrpni testovi detalja. (Vidjeti Dio 2. Poglavlje 17.)
Pravovremeno obavješćavanje o pitanjima važnim za upravu	Bolje razumijevanje interne kontrole revizoru može omogućiti da prepozna slabosti u internoj kontroli (npr. u okruženju kontrola i kod općih IT kontrola) koje nisu prethodno uočene. Pravovremeno obavješćavanje uprave o tim slabostima im omogućit će da poduzmu odgovarajuće mjere, što je u njihovu korist. Navedeno, također, može uštedjeti vrijeme provođenja revizije.

4.6 MRevS za manje revizije

Odjeljak	Značajni izvaci iz materijala za primjenu MRevS
200.A63	Kada je prikladno, dodatna posebna razmatranja za revizije manjih subjekata i subjekte javnog sektora su uključena unutar materijala za primjenu i ostalih materijala sa objašnjenima MRevS. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva iz MRevS u reviziji takvih subjekata. Međutim, ona ne ograničavaju ili smanjuju odgovornosti revizora da primijeni i postupi u skladu sa zahtjevima MRevS.
200.A64	Za svrhe određenih dodatnih razmatranja za revizije manjih subjekata, pojam “manji subjekat” odnosi se na subjekt koji uobičajeno ima kvalitativne karakteristike kao što su: (a) koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju lica (često u pojedincu – fizičkom licu ili drugom pravnom licu koje posjeduje subjekt pod uslovom da vlasnik ima važne kvalitativne karakteristike); i (b) jedno ili više od sljedećeg: (i) direktne ili nekomplikovane transakcije; (ii) jednostavno knjigovodstvo; (iii) malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti; (iv) malobrojne interne kontrole; (v) malo nivoa rukovođenja s odgovornostima za širok raspon kontrola; ili (vi) malobrojno osoblje sa širokim rasponom odgovornosti. Ovo nisu sve kvalitativne karakteristike, niti su svojstvene samo manjim subjektima, a manji subjekti ne moraju nužno imati sve navedene karakteristike.
200.A65	Posebna razmatranja za male subjekte uključena u MRevS prvenstveno su stvorena za poslovne subjekte koji nisu izlistani na berzi. Neka razmatranja, međutim, mogu biti od pomoći u revizijama manjih izlistanih poslovnih subjekata.
200.A66	U MRevS se vlasnik malog subjekta, koji je uključen u svakodnevno vođenje subjekta, naziva “vlasnik – direktor”.

MRevS ne razlikuju pristup reviziji potreban za subjekt koji uključuje jedno lice od onog koji je potreban za subjekt na nacionalnom nivou koji zapošljava hiljade ljudi. Revizija je revizija. Slijedom toga, osnovni pristup reviziji neće se promijeniti samo zato što je subjekt mali.

Riječ “revizija” namijenjena je kako bi se prenijela jasna poruka korisnicima finansijskih izvještaja. Ta poruka je da je revizor stekao razumno uvjerenje o tome da finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna objavlivanja, bez obzira na veličinu ili vrstu revidiranog subjekta.

Ovim pitanjem srazmjernosti bavili su se zaposlenici IAASB-a u dokumentu pod nazivom “Primjena MRevS srazmjerno veličini i složenosti subjekta 1”, objavljenog u augustu 2009. godine. Njegova svrha je da pomogne revizorima da na isplativ način primijene i pojašnjene MRevS. Odgovor na pitanje: “Na koji način se MRevS bave činjenicom da su karakteristike MSS značajno drugačije od onih kod većeg i složenijeg subjekta?” bio je sljedeći:

“Ciljevi revizora su isti za reviziju subjekata različitih veličina i složenosti. To, međutim, ne znači da će se svaka revizija planirati i izvoditi na isti način. MRevS uzimaju u obzir da su posebni revizijski postupci potrebni kako bi se postiglo da revizor ispuni svoje ciljeve i da se uskladi sa zahtjevima MrevS, te da oni mogu prilično varirati, zavisno od toga je li subjekt revizije velik ili mali, te je li složen ili relativno jednostavan.

1 Primjena MRevS srazmjerno veličini i složenosti može se pronaći na:
www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0

Zahtjevi MRevS se stoga fokusiraju na pitanja kojima se revizor treba baviti prilikom revizije, te obično ne opisuju posebne postupke koje bi revizor trebao provesti.

MRevS, također, objašnjavaju da odgovarajući revizijski pristup osmišljavanju i provođenju daljnjih revizijskih postupaka zavisi od revizorove procjene rizika. Npr. na osnovu potrebnog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegove interne kontrole i procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor može utvrditi da je u konkretnim okolnostima kombinovani pristup korištenja i testova kontrola i dokaznih postupaka najučinkovitiji pristup odgovoru na procijenjene rizike. U drugim slučajevima, npr. u kontekstu revizije malog ili srednjeg subjekta (MSS) kod kojeg ne postoji mnogo kontrolnih aktivnosti koje bi revizor mogao uočiti, revizor može odlučiti da je učinkovitije obaviti daljnje revizijske postupke koji su prvenstveno dokazni postupci.

Najvažnije je naglasiti da MRevS uzimaju u obzir kako je odgovarajuće korištenje profesionalne prosudbe ključno za pravilno provođenje revizije. Profesionalna prosudba je posebno nužna kada su u pitanju odluke o vrsti, vremenskom rasporedu i obimu revizijskih postupaka korištene kako bi se zadovoljili zahtjevi MRevS i prikupili revizijski dokazi. Međutim, iako revizor malog ili srednjeg subjekta (MSS) mora koristiti profesionalnu prosudbu, to ne znači da revizor može odlučiti ne primijeniti neki zahtjev iz MRevS, osim u vanrednim okolnostima i pod uslovom da revizor provede alternativne postupke kako bi se postigao cilj određenog zahtjeva.”

Ključne tačke izvotka koji je naveden iznad mogu se sažeti na sljedeće:

- Ciljevi revizije su isti bez obzira na veličinu revizije;
- Posebni revizijski postupci koji su potrebni mogu prilično varirati zavisno od veličine i procijenjenih rizika;
- MRevS su fokusirani na pitanja kojima se revizor treba baviti, a ne na pojedinosti posebnih postupaka;
- Oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka zavisi od revizorove procjene rizika;
- Primjereno korištenje profesionalne prosudbe je ključno za oblikovanje postupaka kojima bi se primjereno odgovorilo na procijenjene rizike; i
- Profesionalna prosudba se ne smije koristiti kako bi se izbjeglo ispunjavanje bilo kojeg zahtjeva iz MRevS osim u vanrednim okolnostima.

Osim toga, MRevS sadrže brojne tačke koje se bave razmatranjima karakterističnim za revizije malih i srednjih subjekata (MSS). Ovaj materijal pruža korisne smjernice za primjenu posebnih zahtjeva MRevS u kontekstu revizije malih i srednjih subjekata (MSS).

Neki prijedlozi za uspješnu primjenu MRevS u manjim angažmanima su uključeni u sljedećem prikazu.

Prikaz 4.6-1

1. Uzeti dovoljno vremena za čitanje pojašnjenih MRevS i osposobljavanje zaposlenika

Pogrešno razumijevanje zahtjeva može dovesti do toga da:

- Cijela faza procjene rizika revizije postane samo “dodatak” ostalim obavljenim dokaznim postupcima revizije. Upravo bi procjena rizika trebala biti ono što će najviše utjecati na izbor revizijskih postupaka, a ne samo standardizovani popis postupaka primjenjivih na subjekat. Svrha procjene rizika je da fokusira revizijske napore na područja u kojima postoji veći rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima, zanemarujući manje riskantna područja.
- Ono što bi trebala biti jednostavna revizija postane složen i dugotrajan projekat. To se može dogoditi ako se sav trud uloži na ispunjavanje nepotrebnih standardnih revizijskih obrazaca, umjesto da se koristi profesionalna prosudba kako bi se odredila količina posla zavisno od veličine i složenosti subjekta u reviziji i uključenih rizika.
- Nepridržavanje (“revizor mora”) zahtjeva iz MRevS.

2. Uzeti dovoljno vremena da se sve dobro isplanira, bez obzira na to koliko angažman bio mali.

Kaže se da sat vremena utrošen na planiranje može uštedjeti mnogo više u provođenju. Učinkovito planiranje revizije često čini razliku između kvalitetne revizije unutar budžeta i revizije loše kvalitete koja prelazi budžet. To ne podrazumijeva nužno održavanje iscrpnih timskih sastanaka u kancelariji. Kod vrlo malih revizija, planirati se može i kroz kratke rasprave na početku angažmana, te tokom procesa revizije.

Ključna područja kojima se potrebno baviti prilikom planiranja:

- Podsticati zaposlenike da utvrde područja kod kojih se uobičajeni revizijski postupci čine kao pretjerani u odnosu na prisutne rizike od pogrešnog objavljivanja.
- Uzeti dovoljno vremena kako bi osiguralo da svaki od zaposlenika razumije nužnost i svrhu dokumentacije koju on ili ona treba kompletirati. Može se izgubiti bezbroj sati zbog pokušaja zaposlenika da ispune obrasce koje ne razumiju.
- Razmijeniti mišljenja o mogućnosti prevare. Poticati zaposlenike da budu skeptični i radoznali, te im omogućiti da slobodno postavljaju pitanja, iznose svoja zapažanja ili ukažu na neobjašnjene pojedinosti.
- Razmijeniti mišljenja o poznatim povezanim stranama te vrsti/veličini transakcija.
- Razmisliti o tome može li se revizijska dokumentacija, koja je pripremljena u prethodnim periodima, samo ažurirati promjenama koje su se dogodile, umjesto da se u potpunosti priprema iz početka. Dokumentacija i procjena faktora rizika te značajnih internih kontrola bi trebala biti dovoljna da revizorima u naknadnim periodima omogući da iskoriste svoje razumijevanje subjekta i usmjere pažnju na nove trendove u industriji, ključne promjene u poslovanju, nove inherentne rizike, te izmijenjene interne kontrole.

3. Ocijeniti okruženje kontrola

Uzeti dovoljno vremena kako bi se razumjele prožimajuće interne kontrole koje su dio okruženja kontrola. Prožimajuće kontrole se prilično razlikuju od transakcijskih kontrola; one se bave pitanjima kao što su integritet i etika, korporativno upravljanje, sposobnost zaposlenika, stav uprave o kontroli, sprječavanje prevare, upravljanje rizikom i nadzor kontrola. Ako je “moral od vrha prema dnu” nizak, može se lako dogoditi zaobilaženje kontrola od strane uprave, te čak i najbolje transakcijske kontrole mogu biti ugrožene kod procesa poput kupovine i prodaje.

4. Težiti stalnom unaprjeđenju

Među nekim revizorima postoji tendencija da slijepo slijede primjer prethodnog revizora, što dovodi do dosijea koji je isti kao onaj od prethodne godine. Mnogo bolji pristup je kontinuirani pregled/preispitivanje rada obavljenog u prethodnim godinama, te prepoznavanje promjena koje će reviziju učiniti učinkovitijom i djelotvornijom.

5. Interna kontrola – Svrha i sastavni dijelovi

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Opisivanje svrhe, djelokruga i vrste interne kontrole nad finansijskim izvještavanjem, uključujući pet sastavnih dijelova koje revizor treba ocijeniti.	315

Prikaz 5.0-1



Prva traka prikaza predstavlja sve faktore poslovnog rizika i rizika od prevare koji bi mogli dovesti do značajnog pogrešnog objavljivanja finansijskih izvještaja (prije bilo kakvih razmatranja interne kontrole). Druga traka odražava kontrolne postupke osmišljene i provedene od strane uprave kako bi se ublažili utvrđeni rizici. Obim unutar kojeg druga traka ne ublažava u potpunosti utvrđene rizike se često naziva i rezidualni rizik uprave.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
315.4(c)	Interna kontrola – postupak koji su oblikovali i stavili na snagu oni koji su zaduženi za upravljanje, uprava i ostalo osoblje kako bi se osiguralo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva poslovnog subjekta u vezi s pouzdanim finansijskim izvještavanjem, učinkovitim i uspješnim poslovanjem i zadovoljavanjem važećih zakona i propisa. Pojam “kontrola” se odnosi na svaki aspekt jedne ili više sastavnih dijelova interne kontrole.
315.12	Revizor treba steći razumijevanje o internim kontrolama koje su značajne za reviziju. Iako je najveći dio kontrola koje su značajne za reviziju vjerovatno u vezi s finansijskim izvještavanjem, za reviziju nisu značajne sve kontrole koje su u vezi s finansijskim izvještavanjem. Pitanje je profesionalne prosudbe revizora da li je kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, značajna za reviziju. (Vidjeti odj. A42-A65)
315.13	Kada stječe razumijevanje o kontrolama koje su značajne za reviziju, revizor treba ocijeniti njihovu oblikovanost i utvrditi jesu li provedene, i to obavljanjem postupaka kao dopune upitima postavljenim osoblju subjekta (Vidjeti odj. A66-A68)

5.1 Pregled

Internu kontrolu osmislili su, te je provode i održavaju, oni koji su zaduženi za upravljanje, uprava i ostalo osoblje, kako bi razriješili utvrđene poslovne rizike i rizike od prevare koji mogu ugroziti postizanje postavljenih ciljeva, poput pouzdanosti finansijskog izvještavanja.

Napomena: Kontrola je uvijek osmišljena tako da odgovori (ublaži) na mogući rizik. Kontrola koja se ne bavi nekim rizikom je očigledno suvišna.

Prvi korak u procjeni oblikovanja određene kontrole je utvrditi rizike koje je potrebno ublažiti tom kontrolom.

Drugi korak je utvrditi koje kontrole su primjerene za rješavanje tih rizika.

5.2 Ciljevi interne kontrole

Interna kontrola je odgovor uprave namijenjen ublažavanju utvrđenog faktora rizika ili postizanju cilja kontrole. Postoji direktan odnos između ciljeva subjekta i interne kontrole koju on uspostavlja kako bi se osiguralo njihovo postizanje. Jednom kad se ciljevi postave, moguće je utvrditi i procijeniti potencijalne događaje (rizike) koji bi spriječili postizanje tih ciljeva. Na osnovu tih informacija, uprava može razviti odgovarajuće odgovore, a koje će uključivati i oblikovanje interne kontrole.

Ciljevi interne kontrole mogu se općenito podijeliti u četiri kategorije:

- Strateški ciljevi visokog nivoa koji podržavaju misiju subjektu;
- Finansijsko izvještavanje (interna kontrola nad finansijskim izvještavanjem);
- Poslovanje (poslovne kontrole); i
- Poštivanje zakona i propisa.

Interna kontrola koja je značajna za reviziju prvenstveno se odnosi na finansijsko izvještavanje. Ona se bavi ciljem subjekta vezanim uz sastavljanje finansijskih izvještaja za vanjske svrhe.

Poslovne kontrole, kao što su kontrola proizvodnje, raspoređivanje zaposlenika, kontrola kvaliteta, pridržavanje zdravstvenih i sigurnosnih zahtjeva od strane zaposlenika, inače ne bi bile značajne za reviziju osim u sljedećim slučajima:

- Stvorene informacije koriste se za razvijanje analitičkog postupka; ili
- Informacije su potrebne za objavu u finansijskim izvještajima.

Npr. ukoliko su se kao osnova analitičkog postupka koristile proizvodne statistike, tada su i kontrole koje osiguravaju tačnost takvih podataka značajne. Ako nepridržavanje određenih zakona i propisa ima direktan i značajan utjecaj na finansijske izvještaje, tada su značajne kontrole za prepoznavanje i izvještavanje o takvom nepridržavanju.

Sastavni dijelovi interne kontrole

Izraz “interna kontrola”, kako se koristi u MRevS 315, ne obuhvata samo kontrolne aktivnosti poput raspodjele zadataka, autorizacije i usklađivanja računa, itd. Interna kontrola obuhvata pet ključnih sastavnih dijelova:

- Okruženje kontrola;
- Postupak procjene rizika kod subjekta;
- Informacioni sistem, uključujući i povezane poslovne procese koji su značajni za finansijsko izvještavanje i komunikaciju;
- Kontrolne aktivnosti koje su značajne za reviziju; i
- Nadzor interne kontrole.

Ovi sastavni dijelovi i njihov odnos prema ciljevima finansijskog izvještavanja subjekta prikazani su u nastavku.

Pet sastavnih dijelova interne kontrole

Prikaz 5.2-1



Podjela interne kontrole na ovih pet sastavnih dijelova pruža koristan okvir za revizore kako bi razumjeli različite aspekte sistema interne kontrole subjekta. Međutim, treba napomenuti da će:

- Način na koji je sistem interne kontrole oblikovan i proveden varirati zavisno od veličine i složenosti subjekta. Manji subjekti često koriste manje formalna sredstva i jednostavnije procese kako bi postigli svoje ciljeve. Pet sastavnih dijelova interne kontrole možda se i ne može tako jasno razlikovati; međutim, njihovi osnovni su ciljevi jednako valjani. Npr. vlasnik – direktor može (a u nedostatku dodatnih zaposlenika trebao bi) obavljati funkcije koje pripadaju različitim sastavnim dijelovima interne kontrole.

- Može se koristiti drugačija terminologija ili okviri od onih koji se koriste u MRevS 315 za opisivanje različitih aspekata interne kontrole i njihov utjecaj na reviziju, ali svih pet sastavnih dijelova mora biti uključeno u reviziju.
- Glavno pitanje kojim se revizor treba baviti je da li i na koji način određena kontrola sprječava ili otkriva i ispravlja značajna pogrešna objavljivanja u klasi transakcija, stanju računa ili objavama, te s njima povezanim tvrdnjama.

Slijedi sažetak pet sastavnih dijelova interne kontrole.

5.3 Okruženje kontrola

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
315.14	<p>Revizor treba steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor treba ocijeniti:</p> <p>(a) je li uprava, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorila i podržala klimu poštenog i etičkog ponašanja; i</p> <p>(b) osiguravaju li kvalitete sastavnih dijelova okruženja kontrola zajedno odgovarajuću osnovu za ostale sastavne dijelove internih kontrola i jesu li zbog nedostatka u okruženju kontrola ti ostali dijelovi oslabljeni. (Vidjeti odj. A69-A78)</p>



Okruženje kontrola osnova je za učinkovite interne kontrole, te subjektu osigurava disciplinu i strukturu. Ono postavlja čitavu kulturu organizacije, utječući na svjesnost ili svijest zaposlenika o kontrolama.

Okruženje kontrola bavi se funkcijama onih koji su zaduženi za upravljanje i uprave. Također se bavi stavovima, svjesnošću i postupcima onih koji su zaduženi za upravljanje i uprave u vezi s internom kontrolom subjekta i njenom važnosti unutar subjekta.

Napomena: Kontrole okruženja kontrola su, prema vrsti, uglavnom prožimajuće. One neće direktno spriječiti, ili otkriti i ispraviti značajno pogrešno objavljivanje. Umjesto toga, one čine važan osnov na koji će se nadograditi sve ostale kontrole.

Prikaz 5.3.1 opisuje različite elemente okruženja kontrola koje je potrebno razmotriti. Treba uzeti u obzir da će važnost i raspored (prema prioritetu) ovih elemenata neizbježno varirati od subjekta do subjekta.

Prikaz 5.3-1



Kontrole okruženja kontrola će utjecati na revizorovo ocjenjivanje učinkovitosti ostalih posebnih kontrolnih aktivnosti koje se mogu baviti konkretnim područjima poput transakcija prodaje i nabavke. Npr. ako uprava ima općenito negativan stav prema kontrolama, to će umanjiti učinkovitost ostalih kontrola (poput onih koje se odnose na prodaje, itd.), bez obzira na to koliko su dobro oblikovane.

Revizorova ocjena oblikovanosti okruženja kontrola subjekta uključuje elemente navedene u nastavku.

Prikaz 5.3-2

Ključni elementi kojima se treba baviti	Opis
Obavještavanje i provođenje poštenja i drugih etičkih vrijednosti	Poštenje i etičke vrijednosti su ključni (osnovni) elementi, koji utječu na učinkovitost oblikovanja, upravljanja i nadziranja ostalih kontrola.
Zalaganje za kvalifikovanost	Razmatranje nivoa kvalifikovanosti od strane uprave, a koji je potreban za pojedine poslove, te šta to znači u smislu potrebnih vještina i znanja.
Učestvovanje onih koji su zaduženi za upravljanje	Osobine onih koji su zaduženi za upravljanje kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • Njihova nezaovisnost od uprave; • Njihovo iskustvo i ugled; • Nivo do kojeg su uključeni u poslove i informacije koje primaju, te stalno praćenje aktivnosti; i • Primjerenost njihovih aktivnosti, uključujući i koliko temeljito im se postavljaju teška pitanja ili se o njima razmjenjuju mišljenja, te njihove interakcije s unutrašnjim i vanjskim revizorima.

Ključni elementi kojima se treba baviti	Opis
Filozofija i poslovni stil uprave	Pristup uprave prema upuštanju u poslovne rizike i u upravljanju istima, te njihovi stavovi i aktivnosti vezane za finansijsko izvještavanje, obradu informacija, računovodstvene funkcije i osoblje.
Organizaciona struktura	Okvir unutar kojeg se planiraju, provode, kontrolišu i pregledavaju aktivnosti subjekta za postizanje njegovih ciljeva.
Dodjela ovlasti i odgovornosti	Na koji način se dodjeljuju ovlasti i odgovornosti za operativne aktivnosti, te kako se uspostavljaju odnosi u izvještavanju i formiraju hijerarhije nadležnosti.
Politike i postupci u vezi ljudskih resursa	Zapošljavanje, profesionalna orijentacija, osposobljavanje, savjetovanje, promicanje, kompenzacija i korektivne mjere.

Iznad navedene kontrole prožimaju cijeli subjekt te je njihovo ocjenjivanje često subjektivnije nego kod tradicionalnih kontrolnih aktivnosti (poput raspodjele zadataka). Stoga revizor prilikom tog ocjenjivanja mora koristiti profesionalnu prosudbu.

Prednosti okruženja kontrola mogu u nekim situacijama nadomjestiti ili čak zamijeniti manjkave transakcijske kontrole. Međutim, manjkavosti okruženja kontrola mogu ugroziti ili čak poništiti kvalitetno oblikovane ostale sastavne dijelove interne kontrole. Npr. ako nije postojala atmosfera poštenja i etičkog ponašanja, revizor treba pažljivo razmotriti koja vrsta (dodatnih) revizijskih postupaka bi bila učinkovita u pronalaženju značajnih pogrešnih objavlivanja u finansijskim izvještajima. U nekim slučajevima, revizor može zaključiti da je interna kontrola zakazala do te mjere da je jedina mogućnost povlačenje iz angažmana.

Okruženje kontrola u manjim subjektima

Okruženje kontrola unutar manjih subjekata razlikuje se od onog kod većih subjekata, ali je jednako važno. To naročito vrijedi kada subjekt nema dovoljno zaposlenika ili sredstava za provođenje tradicionalnih kontrolnih aktivnosti poput raspodjele zadataka.

U manjim subjektima, aktivna uključenost nadležnog direktora – vlasnika (vrlina iz domena okruženja kontrola) može smanjiti potrebu za drugim kontrolnim aktivnostima poput raspodjele zadataka. Slijedom toga, prednosti okruženja kontrola mogu poslužiti za indirektno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje određenih vrsta pogrešnog objavlivanja. Npr. pregledavanje i odobravanje pojedinačnih transakcija od strane vlasnika – direktora prije njihovog završetka može poslužiti za sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje određenih specifičnih grešaka ili prevare. Međutim, ova prednost okruženja kontrola ne ublažava ostale rizike poput zaobilaženja kontrola od strane uprave.

Kod manjih subjekata će obično biti dostupno manje dokumentacije koja bi podržavala kontrole okruženja kontrola. Samim tim, stavovi, svjesnost i aktivnosti uprave (kao što su vlasnici-direktori) često će stvoriti osnovu za ocjenjivanje oblika i provođenje kontrola. Npr. veći subjekti će zaposlenicima vjerovatnije postaviti pravila ponašanja koja će opisivati prihvatljiva ponašanja, te posljedice kršenja tih pravila. Manji subjekti mogu podsticati slične vrijednosti i prihvatljiva ponašanja kroz usmenu komunikaciju i kroz primjer ponašanja uprave.

Ako za određenu kontrolu ne postoji popratna dokumentacija, revizor će pripremiti bilješku za dosije. Npr. prilikom rješavanja pitanja postoji li sistem obavještavanja i provođenja poštenja i etičkih vrijednosti, revizor može učiniti slijedeće:

- Utvrditi koje su etičke vrijednosti subjekta, prihvatljiva ponašanja, te aktivnosti podsticanja tih vrijednosti i ponašanja kroz razgovor s upravom. Revizor tada procjenjuje da li je navedeno i dovoljno za rješavanje oblikovanja kontrole.
- Pitati jednog ili više zaposlenika za šta oni smatraju da su vrijednosti subjekta, prihvatljiva ponašanja, te aktivnosti podsticanja istih. Ovi razgovori su usmjereni na pitanja jesu li obaviješteni o istim i podstiču li se vrijednosti i ponašanja koje uprava smatra prihvatljivim. To će riješiti pitanje provođenja kontrole.

ZA RAZMATRANJE

Manji subjekti često nevoljno dokumentuju interne kontrole koje djeluju neslužbeno. Međutim, uprava često može imati koristi od izdvajanja vremena za dokumentovanje nekih od važnijih politika i postupaka. Takve politike i postupci mogu biti ponuđeni zaposlenicima koji se priključe subjektu, te je moguće uštedjeti na vremenu trajanja revizije time što se izbjegava ponovljeno postavljanje pitanja u svakom sljedećem periodu. Na ovaj način čak i najmanji subjekt može pripremiti jednostavnu izjavu o svojim vrijednostima i prihvatljivim ponašanjima, a koja se može dati zaposlenicima, te se na nju može pozivati kada se pojavi problem.

U sljedećem prikazu su opisana neka od ključnih područja kojima se potrebno baviti u procjeni okruženja kontrole manjih subjekata.

Prikaz 5.3-3

Element kontrole	Ključno pitanje	Moguće kontrole
Obavješćavanje i podsticanje poštenja i etičkih vrijednosti	Koje mjere uprave služe za uklanjanje ili ublažavanje podsticaja ili iskušenja koja bi mogla podstaći osoblje na činjenje nepoštenih, nezakonitih ili neetičkih djela?	<ul style="list-style-type: none"> • Uprava stalno pokazuje, riječima ili djelima, predanost visokim etičkim standardima. • Uprava uklanja ili ublažava podsticaje ili iskušenja koja bi mogla podstaći osoblje na činjenje nepoštenih ili neetičkih djela. • Postoje pravila ponašanja ili sličan akt/pravilnik u kojem se navode očekivani standardi etičkog i moralnog ponašanja. • Zaposlenici jasno razumiju koje je ponašanje prihvatljivo, a koje neprihvatljivo, te šta trebaju činiti kada se susretnu s neprimjerenim ponašanjem. • Po potrebi se provode mjere podsticanja prihvatljivog ponašanja.
Zalaganje za kvalifikovanost	Posjeduje li osoblje znanja i vještine potrebne za obavljanje svojih zadataka?	<ul style="list-style-type: none"> • Uprava poduzima odgovarajuće korake kako bi se osiguralo da osoblje ima neophodna znanja i vještine potrebne za njihove poslove. • Postoje opisi poslova, te se učinkovito koriste. • Uprava omogućava pohađanje programa osposobljavanja povezanih s povezanim temama. • Početno i kontinuirano usklađivanje vještina zaposlenika s opisom njihovih poslova.

Element kontrole	Ključno pitanje	Moguće kontrole
Učestvovanje onih koji su zaduženi za upravljanje (OKZU) <i>(Osim kada je uprava isto što i OKZU)</i>	Koliko je učinkovito upravljanje (ako postoji) nad poslovanjem subjekta?	<ul style="list-style-type: none"> • Većina OKZU su nezavisni od uprave. • OKZU imaju odgovarajuće iskustvo, ugled i znanje o finansijama. • OKZU se pravovremeno obavještavaju o značajnim pitanjima i finansijskim rezultatima. • OKZU pružaju učinkovit nadzor aktivnosti uprave. To uključuje postavljanje teških pitanja i traganje za odgovorima. • OKZU se redovno sastaju, a zapisnici sa sastanaka se pravovremeno distribuiraju.
Filozofija i poslovni stil uprave	Kakvi su stavovi i aktivnosti uprave u vezi sa finansijskim izvještavanjem?	<ul style="list-style-type: none"> • Uprava pokazuje pozitivne stavove i aktivnosti povezane sa: <ul style="list-style-type: none"> – Čvrstom internom kontrolom nad finansijskim izvještavanjem (uključujući i zaobilaženje kontrola od strane uprave i drugim vrstama prevare), – Odgovarajućim izborom/primjenom računovodstvenih politika, – Kontrolama obrade informacija, i – Postupanjem prema osoblju u računovodstvu. • Uprava je uspostavila postupke za sprječavanje neovlaštenog pristupa ili uništavanja imovine, dokumenata i evidencija. • Uprava analizira poslovne rizike i poduzima odgovarajuće mjere.
Organizaciona struktura	Je li uspostavljena odgovarajuća organizaciona struktura?	<ul style="list-style-type: none"> • Organizaciona struktura je prikladna za lakše postizanje ciljeva subjekta, operativnih funkcija i regulatornih zahtjeva. • Uprava jasno razumije koje su njene odgovornosti i ovlaštenja povezana s poslovnim aktivnostima, te posjeduje li iskustvo i nivo znanja potrebne za pravilno izvršavanje njenih funkcija. • Struktura subjekta olakšava da odgovarajući ljudi zaduženi za planiranje i kontrolne aktivnosti primaju pouzdane i pravovremene informacije. • Nekompatibilne dužnosti razdvojene su do te mjere do koje je to bilo moguće.
Dodjela ovlasti i odgovornosti	Jesu li na odgovarajući način dodijeljena ključna područja ovlasti i odgovornosti?	<ul style="list-style-type: none"> • Postoje politike i postupci za dopuštenje i odobrenje transakcija. • Postoji odgovarajući sistem izvještavanja i preuzimanja odgovornosti (u skladu s veličinom subjekta i prirodom njegovih aktivnosti). • Opisi poslova uključuju odgovornosti vezane uz kontrole.

Element kontrole	Ključno pitanje	Moguće kontrole
Politike i postupci u vezi ljudskih resursa	<p>Koji su standardi ustanovljeni kako bi se osiguralo:</p> <p>Zapošljavanje najkvalifikovanijih i najpouzdanijih lica?</p> <p>Omogućavanje osposobljavanja kako bi se osiguralo da ljudi mogu obavljati svoj posao?</p> <p>Podsticanje napredovanja pomoću ocjenjivanja rada?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Uprava uspostavlja/koristi standarde za zapošljavanje najkvalifikovanijih pojedinaca. • Proces zapošljavanja uključuje razgovore za posao, provjeru kandidata, te obavještanje o vrijednostima, očekivanim ponašanjima i poslovnog stila uprave. • Provodi se periodično ocjenjivanje rada, rezultati se pregledavaju sa svakim zaposlenikom, te se poduzimaju odgovarajuće mjere. • Politike osposobljavanja se bave potencijalnim ulogama i odgovornostima, očekivanim nivoom izvođenja i potrebama koje bi se mogle pojaviti.

5.4 Procjena rizika

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.15	<p>Revizor treba steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za:</p> <p>(a) utvrđivanje poslovnih rizika koji su značajni za ciljeve finansijskog izvještavanja;</p> <p>(b) procjenjivanje značajnosti rizika;</p> <p>(c) procjenjivanje vjerovatnoće njihovog nastanka; i</p> <p>(d) odlučivanje o radnjama koje treba usmjeriti na te rizike. (Vidjeti odjeljak A79)</p>
315.16	<p>Ako je subjekt ustanovio takav postupak (u daljnjem tekstu naziva se “subjektov postupak procjene rizika”), revizor treba steći razumijevanje o njemu i njegovim rezultatima. Ako revizor utvrdi rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja koje je uprava propustila uočiti, revizor treba ocijeniti je li to rizik one vrste koji je trebao biti utvrđen subjektivim postupkom za procjenu rizika. Ako je to takav rizik, revizor treba steći razumijevanje o tome zašto je postupak uzrokovao da se propusti uočiti taj rizik i ocijeniti je li postupak primjeren u okolnostima u kojima se provodi ili odrediti radi li se o značajnom nedostatku u internim kontrolama u vezi sa subjektivim postupkom procjene rizika.</p>
315.17	<p>Ako subjekt nije ustanovio takav postupak ili ima <i>ad hoc</i> postupak, revizor će s upravom raspraviti jesu li poslovni rizici koji su utvrđeni značajni za ciljeve finansijskog izvještavanja i šta je u vezi njih poduzeto. Revizor treba ocijeniti je li nepostojanje dokumentovanog postupka procjene rizika odgovarajuće u konkretnim okolnostima ili odrediti predstavlja li to značajan nedostatak u internim kontrolama. (Vidjeti odjeljak A80)</p>

Procjena rizika

Proces procjene rizika upravi pruža potrebne informacije kako bi utvrdila kojim poslovnim rizicima / rizicima od prevare potrebno se baviti, te koje mjere (ako ih ima) treba poduzeti. Uprava može pokrenuti programe ili aktivnosti kako bi se osvrnula na određene rizike ili može, zbog troška ili iz drugih razloga, odlučiti da prihvati rizik.

Ako proces procjene rizika subjekta odgovara okolnostima, on će pomoći revizoru u utvrđivanju rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. Proces procjene rizika obično se bavi pitanjima kao što su:

- Promjene u poslovnom okruženju;
- Novo osoblje na višem nivou;
- Novi ili obnovljeni informacijski sistemi;
- Brzi rast;
- Nova tehnologija;
- Novi poslovni modeli, proizvodi ili aktivnosti;
- Korporativno restrukturiranje (uključujući i otuđivanja i stjecanja vlasništva);
- Prošireno inostrano poslovanje; i
- Nove računovodstvene objave.

Kod manjih subjekata, gdje je vjerojatno da ne postoji službeni proces procjene rizika, revizor treba razgovarati s upravom o tome kako se utvrđuju rizici, te na koji način se isti tretiraju.

Pitanja koja bi revizor trebao razmotriti odnose se na način na koji uprava:

- utvrđuje rizike koji su značajni za finansijsko izvještavanje;
- procjenjuje značajnost rizika;
- procjenjuje vjerovatnoću njihovog pojavljivanja; i
- odlučuje o mjerama koje je potrebno poduzeti kako bi se njima upravljalo.

Ako revizor otkrije rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja koje uprava nije uspjela otkriti, on/ona mora razmisliti o tome:

- Zašto su postupci uprave bili neuspješni?
- Odgovaraju li postupci okolnostima?

Ako postoji značajan nedostatak u subjektivom postupku procjene rizika (ili takav postupak uopće ne postoji), o tome je potrebno obavijestiti upravu i one koji su zaduženi za upravljanje.

Uslovi i događaji koji mogu ukazivati na rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja

Dodatak 2. MRevS 315 sadrži koristan popis mogućih uslova i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja.

5.5 Informacioni sistem

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
315.18	<p>Revizor treba steći razumijevanje o informacionom sistemu, uključujući i povezane poslovne postupke, a koji je značajan za finansijsko izvještavanje, uključujući i sljedeća područja:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za finansijske izvještaje; (b) postupke, unutar IT i ručnih sistema, kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u finansijskim izvještajima; (c) povezane računovodstvene evidencije, elektronske ili ručne, potkrjepljujuće informacije i određeni računi u finansijskim izvještajima u vezi s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem i izvještavanjem transakcija; to uključuje ispravne i neispravne informacije te kako se informacije prenose u glavnu knjigu; (d) kako se informacioni sistem hvata u koštac s događajima i uslovima, različitim od klasa transakcija, a koji su važni za finansijske izvještaje; (e) postupak finansijskog izvještavanja koji je primijenjen prilikom sastavljanje finansijskih Izvještaja subjekta, uključujući i važne računovodstvene procjene i objave; i (f) kontrole koje okružuju knjiženja u dnevniku, uključujući nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. (Vidjeti odj. A81-A85)
315.19	<p>Revizor treba steći razumijevanje o načinu na koji subjekt obavještava o ulogama i odgovornostima u vezi finansijskog izvještavanja i važnih pitanja koja se odnose na finansijsko izvještavanje, uključujući: (Vidjeti odj. A86-A87)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) komuniciranje između uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje; i (b) eksterno komuniciranje, kao što je ono s regulativnim tijelima.



Upravi (i onima zaduženima za upravljanje) potrebne su pouzdane informacije kako bi:

- upravljali subjektom (aktivnosti poput planiranja, određivanja budžeta, provođenja nadzora, raspodjele resursa, određivanja cijena i sastavljanja finansijskih izvještaja za potrebe izvještavanja);
- postigli ciljeve; i
- utvrdili, procijenili i odgovorili na faktore rizika.

To zahtijeva da se odgovarajuće informacije uoče, bilježe i pravovremeno prenesu osoblju (na svim nivoima subjekta) kojem su potrebne za donošenje odluka.

Informacioni sistem sastoji se od infrastrukture (fizičke i hardverske komponente), softvera, ljudi, postupaka i podataka. Mnogi informacioni sistemi uveliko koriste informacionu tehnologiju (IT). Oni uočavaju, bilježe i prenose informacije koje podržavaju ostvarenje finansijskog izvještavanja i ispunjavanje ciljeva interne kontrole.

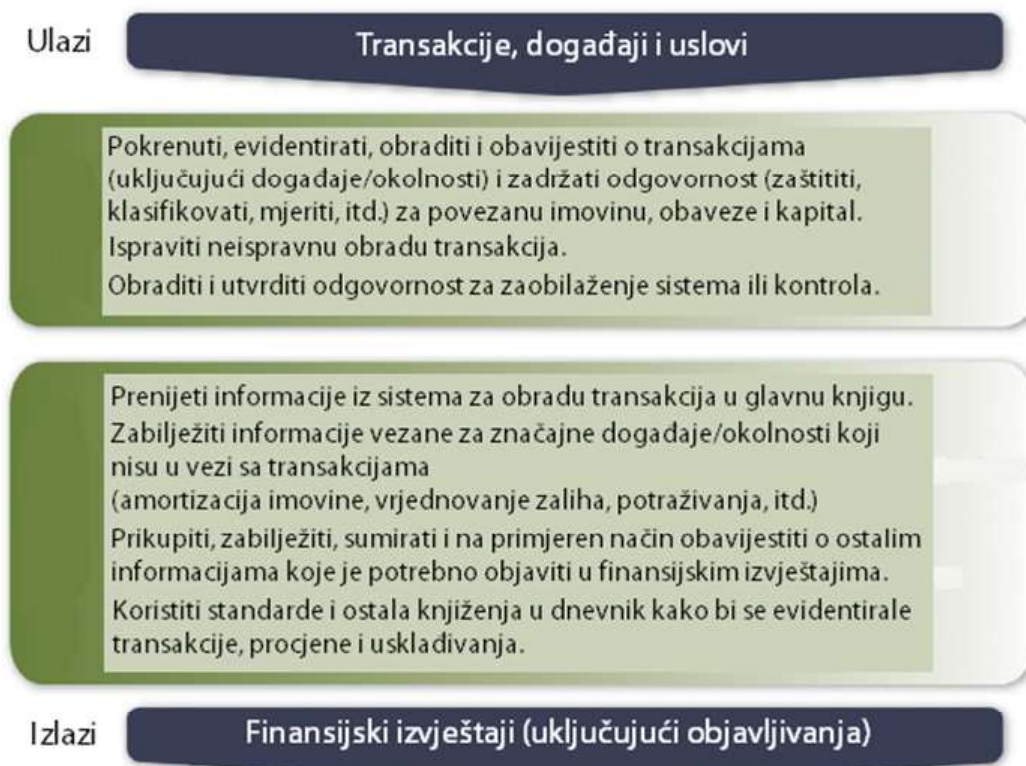
Informacioni sistem koji je značajan za ciljeve finansijskog izvještavanja uključuje poslovne procese subjekta i računovodstveni sistem, kao što je navedeno u nastavku.

Prikaz 5.5-1

Poslovni procesi (Prodaja, nabavke, plaće, itd.)	Poslovni procesi su strukturirane grupe aktivnosti osmišljene kako bi se postigli određeni rezultati. Oni postižu da se transakcije evidentiraju, obrađuju i da se o njima izvještava pomoću informacionog sistema.
Računovodstveni sistem	Uključuje računovodstveni program, elektronske budžetske tabele, te politike i postupke korištene za pripremu periodičnih finansijskih izvještaja, finansijskih izvještaja na kraju perioda i objave.

Informacioni sistem nudi postupke, politike i evidencije (ručne i automatizovane) koji su osmišljeni za bavljenje pitanjima koja su navedena u nastavku.

Prikaz 5.5-2



U većim firmi, informacijski sistemi mogu biti složeni, automatizovani i visoko integrisani. Manje firme će se često oslanjati na ručne ili samostalne IT aplikacije.

ZA RAZMATRANJE

Mnogi uobičajeni računovodstveni programski paketi (čak i oni manji) dolaze s različitim ugrađenim aplikacijskim kontrolama koje se mogu koristiti kako bi se unaprijedila kontrola finansijskog izvještavanja. Te kontrole uključuju automatizovana usklađivanja, izvještavanja o izuzecima koje pregleda uprava te osiguravaju dosljednost u finansijskom izvještavanju.

U stjecanju razumijevanja o informacionom sistemu (uključujući i poslovne procese), revizor se treba baviti (uz već ranije navedeno) i pitanjima opisanim u nastavku.

Prikaz 5.5-3

Treba prepoznati	Treba se baviti pitanjem
Izvori korištenih informacija	<p>Koje klase transakcija su značajne za finansijske izvještaje?</p> <p>Kako nastaju transakcije unutar poslovnih procesa subjekta?</p> <p>Koje računovodstvene evidencije (elektronske ili u papirnom obliku) postoje?</p> <p>Na koji način sistem bilježi događaje i okolnosti (osim klasa transakcija) koji su značajni za finansijske izvještaje?</p>
Kako se bilježe i obrađuju informacije	<p>Koji se procesi finansijskog izvještavanja koriste za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pokretanje, evidentiranje, obradu i izvještavanje o transakcijama i nestandardnim transakcijama (kao što su transakcije sa povezanim stranama); i • pripremu finansijskih izvještaja, uključujući i značajne računovodstvene procjene i objave? <p>Koji se postupci bave:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja koji su povezani s neprimjerenim zaobilaženjem kontrola, uključujući i upotrebu standardnih i nestandardnih knjiženja u dnevnik; • zaobilaženjem ili obustavom automatizovanih kontrola; i • otkrivanjem izuzetaka i izvještavanjem o mjerama koje su poduzete kako bi se isti otklonili?
Kako se koriste stvorene informacije	<p>Na koji način subjekt obavještava o ulogama u finansijskom izvještavanju, odgovornostima i značajnim pitanjima u vezi s finansijskim izvještavanjem?</p> <p>Kakve izvještaje informacijski sistem redovno stvara, te na koji način se oni koriste u upravljanju subjektom?</p> <p>Koje informacije uprava pruža onima koji su zaduženi za upravljanje (ako su odvojeni od uprave) te vanjskim stranama kao što su regulatorna tijela?</p>

Komunikacija

Komunikacija je ključna komponenta uspješnih informacijskih sistema. Shodno tome, ako je informacija namijenjena za korištenje prilikom donošenja odluka, kao i olakšavanju djelovanja interne kontrole, o tome se trebaju redovno obavještavati (na unutrašnjem i vanjskom nivou) odgovarajući ljudi.

Učinkovita unutrašnja komunikacija pomaže osoblju subjekta u jasnom razumijevanju ciljeva interne kontrole, korištenih poslovnih procesa, te njihovih pojedinačnih uloga i odgovornosti. Također im pomaže da razumiju u kojoj mjeri su njihove aktivnosti povezane s radom ostalih, te koji su načini izvještavanja o izuzecima višem nadležnom nivou unutar subjekta.

Komunikaciona sredstva mogu biti neslužbena (usmena) ili službena (tj. navedena u politikama i priručnicima za finansijsko izvještavanje).

Unutrašnja komunikacija između najvišeg nivoa uprave i zaposlenika je često lakša i manje službena u manjim firmama, zbog manjeg nivoa i manjeg broja osoblja, te veće dostupnosti i češće prisutnosti višeg nivoa uprave.

Učinkovita vanjska komunikacija osigurava da se o pitanjima koja utječu na postizanje ciljeva finansijskog izvještavanja razmijene mišljenja s važnim vanjskim stranama poput ključnih vlasnika udjela, finansijskih institucija, regulatornih tijela i vladinih agencija.

Nedostatak dokumentacije informacijskog sistema

Manji subjekti mogu imati manje sofisticirane i ne toliko temeljito dokumentovane informacije i komunikacione sisteme. Ako uprava nema iscrpne opise računovodstvenih postupaka, sofisticirane računovodstvene evidencije ili pisane politike, revizor će više potrebnog razumijevanja steći uz pomoć upita i posmatranjem nego uvidom u dokumentaciju.

5.6 Kontrolne aktivnosti

Odjeljak	Značajni izvaci iz MReVS
315.20	Revizor treba steći razumijevanje kontrolnih aktivnosti, značajnih za reviziju, za koje revizor prosuđuje da ih je nužno shvatiti kako bi se procijenio rizik od značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou tvrdnje i oblikovali daljnji revizijski postupci kao odgovor na procijenjene rizike. Revizija ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti koje su povezane sa svakom značajnom klasom transakcija, stanjem računa i objavom u finansijskim izvještajima ili svakom tvrdnjom povezanom s njima. (Vidjeti odj. A88-A94)
315.21	Prilikom stjecanja razumijevanja o kontrolnim aktivnostima subjekta, revizor treba steći razumijevanje o tome kako subjekt odgovara na rizike koji nastanu na osnovu korištenjem informacijskih tehnologija (Vidjeti odj. A95-A97)

Kontrolne
aktivnosti

Kontrolne aktivnosti su politike i postupci koji pomažu u osiguranju provođenja uputa uprave. Primjeri uključuju kontrole kako bi se osiguralo da se roba ne otprema onima s lošim kreditnim rizikom ili da se omoguće samo odobrene nabavke. Te kontrole se bave rizicima koji, ako se ne ublaže, mogu ugroziti postizanje ciljeva subjekta.

Kontrolne aktivnosti (bilo unutar informacionih ili ručnih sistema) su osmišljene za ublažavanje rizika koji su uključeni u svakodnevne aktivnosti kao što su obrada transakcija (poslovni procesi poput prodaje, nabavke i obračuna plaća) i očuvanje imovine.

Poslovni procesi su strukturirane grupe aktivnosti koje su osmišljene kako bi se postigli određeni rezultati. Kontrole poslovnih procesa se mogu općenito podijeliti na preventivne, detektivne, korektivne, kompenzirajuće ili usmjeravajuće, onako kako je navedeno u nastavku.

Prikaz 5.6-1

Klasifikacija	Opis
Preventivne kontrole	Izbjegavanje grešaka i nepravilnosti.
Detektivne kontrole	Otkrivanje greške ili nepravilnosti nakon što su se dogodile, i to tako da se mogu poduzeti mjere ispravljanja.
Kompenzirajuće kontrole	Pružanje određenih nivoa sigurnosti tamo gdje ograničeni resursi onemogućavaju upotrebu direktnijih kontrola.
Usmjeravajuće kontrole (npr. politike)	Usmjeravanje aktivnosti prema željenim ciljevima.

Izbor kontrola poslovnog procesa varirat će zavisno od uključenih rizika i određene primjene. Tipične kontrole na nivou poslovnog procesa uključuju stavke navedene ispod.

Prikaz 5.6-2

Kontrole	Opis	Primjeri
Razdvajanje dužnosti	Ove kontrole mogu smanjiti mogućnost da se lice nađe u okolnostima da može i činiti i sakriti greške ili prevaru.	Zaposlenik odgovoran za obradu potraživanja nema pristup novčanim primicima.
Autorizacijske kontrole	Ove kontrole određuju ko ima ovlaštenja za odobravanje različitih rutinskih i nerutinskih transakcija i događaja.	Dodjeljivanje odgovornosti za autorizaciju: <ul style="list-style-type: none"> • Zapošljavanje novih zaposlenika; • Ulaganja; • Naručivanja robe i usluga; i • Davanja kredita kupcu.
Usklađivanje računa	To uključuje pravovremenu pripremu i pregled usklađivanja računa te poduzimanje eventualnih potrebnih korektivnih mjera.	Usklađivanja bankovnih računa, prodajnih transakcija, stanja međukompanijskih računa, privremenih računa, itd.

Kontrole	Opis	Primjeri
IT aplikacijske kontrole	Te kontrole su programirane u IT aplikacijama poput prodaje ili nabavke. One u potpunosti uključuju automatizovane ili djelimično automatizovane kontrole.	Provjera aritmetičke tačnosti evidencija, cijena iz faktura, uređenje kontrole ulaznih podataka, provjera neprekinutosti niza brojeva, te stvaranje izvještaja o izuzecima za pregled direktora.
Pregledi stvarnih rezultata	Ove kontrole uključuju redovan pregled i analizu stvarnih rezultata u odnosu na budžet, prognoze i izvedbu u prošlom periodu. Također uključuju i međusobno povezivanje različitih skupova podataka (operativnih ili finansijskih) i poređenje unutrašnjih podataka s vanjskim izvorima informacija. Potrebno je istražiti neočekivane varijacije i poduzeti korektivne mjere.	Analiza operativnih rezultata, poređenje stvarnih rezultata s budžetom i istraživanje varijansi.
Fizičke kontrole	Ove kontrole se odnose na fizičku zaštitu imovine i dozvolu pristupa lokaciji subjekta, računovodstvenim evidencijama, kompjuterskim programima i datotekama s podacima.	Takve kontrole se sastoje od zaštite imovine (brave i ograničen pristup zalihama/ evidencijama) te poređenje rezultata periodičnog popisivanja novca, vrijednosnih papira i zaliha s računovodstvenim evidencijama.

Manji subjekti

Kontrolne aktivnosti su osmišljene kako bi se spriječilo pojavljivanje ili kako bi se otkrilo i tada ispravilo značajno pogrešno objavljivanje. Kod manjih subjekata, pojmovi svojstveni kontrolnim aktivnostima vjerovatno će biti slični onima kao kod većih subjekata, no njihova značajnost za revizora može prilično varirati. U obzir treba uzeti sljedeće.

Prikaz 5.6-3

Kontrolne aktivnosti kod manjih subjekata	Komentari
Neslužbena i ograničena dokumentacija	Mnoge kontrole mogu djelovati na neslužbenom nivou i možda neće biti pravilno dokumentovane. Npr. odobravanje kredita kupcu može više zavisiti od prosudbi i znanja direktora, nego od unaprijed određenog kreditnog limita.
Ograničen djelokrug	Kontrolne aktivnosti (u mjeri u kojoj one postoje) vjerovatno će se odnositi na glavne transakcijske cikluse poput prihoda, nabavki i rashoda za zaposlenike.

Kontrolne aktivnosti kod manjih subjekata	Komentari
Rizike može ublažiti okruženje kontrola <i>(Vidjeti Dio 1. Poglavlje 5.3)</i>	<p>Određene vrste kontrolnih aktivnosti možda neće biti značajne zbog kontrola koje su primijenjene od strane višeg nivoa uprave. Npr. odobrenje značajnih transakcija od strane uprave može pružiti snažnu kontrolu najvažnijih stanja računa i transakcija, smanjujući ili otklanjajući potrebu za detaljnijim kontrolnim aktivnostima. Neka pogrešna objavljivanja u vezi s transakcijama (kojima se kod većih subjekata obično bave kontrolne aktivnosti) može ublažiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • korporativna kultura koje naglašava važnost kontrole; • zapošljavanje visoko kvalifikovanih zaposlenika; • nadziranje prihoda i rashoda u odnosu na zadati budžet; • zahtijevanje odobrenja svih većih transakcija od strane uprave; • nadziranje ključnih pokazatelja uspješnosti; i • dodjeljivanje odgovornosti među zaposlenicima kako bi se maksimiziralo razdvajanje.

Kontrolne aktivnosti, značajne za reviziju, potencijalno mogu ublažiti rizike kao što su:

- **Značajni rizici**
Utvrđeni i procijenjeni rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja koji, prema prosudbi revizora, zahtijevaju posebnu pažnju revizije. (Vidjeti Dio 2. Poglavlje 10.)
- **Rizici koji se ne mogu jednostavno riješiti dokaznim postupcima -**
To su utvrđeni i procijenjeni rizici od pogrešnog objavljivanja za koje nisu dovoljni samo dokazni postupci kako bi se pružilo dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.
- **Ostali rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja.**

Na prosudbu revizora o tome je li kontrolna aktivnost značajna za reviziju utječe:

- Znanje o prisutnosti/odsutnosti kontrolnih aktivnosti otkrivenih drugim sastavnim dijelovima interne kontrole. Ako se određeni rizik već riješio (npr. pomoću okruženja kontrola, informacionog sistema, itd.), nema potrebe za utvrđivanjem eventualnih dodatnih kontrola koje bi mogle postojati.
- Postojanje više kontrolnih aktivnosti koje ostvaruju isti cilj. Nepotrebno je steći razumijevanje o svakoj od kontrolnih aktivnosti koje su povezane s tim ciljem.
- Povećana revizijska učinkovitost koja se postiže testiranjem operativne učinkovitosti određenih ključnih kontrola. To se može dogoditi kada:
 - Prikupljanje revizijskih dokaza testiranjem operativne učinkovitosti kontrola može biti isplativije od provođenja dokaznih postupaka. Testovi kontrola obično za rezultat imaju manju količinu uzorka od dokaznih testova. Ako su kontrole automatizirane, možda će već biti dovoljna i veličina uzorka koji se sastoji od samo jedne stavke (pod pretpostavkom da opće IT kontrole dobro djeluju). Osim toga, ako se sistem kontrole i osoblje nisu promijenili u odnosu na prethodne godine, postoji mogućnost (pod određenim uslovima) ograničavanja izvođenja testa operativne učinkovitosti na jedan put u svake tri godine. (Vidjeti Dio 2. Poglavlje 17.)
 - Sami dokazni postupci neće pružiti dovoljno revizijskih dokaza na nivou tvrdnje. Npr. može biti presloženo (te ponekad nemoguće) baviti se tvrdnjom o potpunosti za prihod od prodaje samo pomoću dokaznih postupaka. U tim situacijama, bilo bi korisno utvrditi koje interne kontrole se bave tim povezanim rizicima i tvrdnjama. Ako se očekuje učinkovito djelovanje internih kontrola, tada se potrebni revizijski dokazi mogu prikupiti i pomoću testa operativne učinkovitosti tih kontrola.

5.7 Razumijevanje rizika i kontrola informacionih tehnologija

Danas većina subjekata koristi informacionu tehnologiju (IT) za upravljanje, kontrolu i izvještavanje o barem nekoj od svojih aktivnosti. Operacijama informacionih tehnologija često upravlja središnji tim za podršku koji se brine o tome da svakodnevni korisnici (zaposlenici) imaju odgovarajući pristup hardveru, softveru i aplikacijama koje su potrebne za obavljanje svojih dužnosti. U manjim subjektima, za upravljanje informacionim tehnologijama može biti zadužena samo jedno lice, pa čak i neko izvana, zaposlen na pola radnog vremena.

Nezavisno od veličine subjekta, postoje brojni faktori rizika povezani s upravljanjem informacionim tehnologijama i aplikacijama koji, ako se ne ublaže, mogu dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima.

Postoje dvije vrste IT kontrola koje se trebaju koristiti zajedno kako bi se osigurala potpuna i tačna obrada informacija:

- **Opće IT kontrole**

Te kontrole djeluju unutar svih aplikacija, te se obično sastoje od mješavine automatizovanih kontrola (ugrađenih u kompjuterske programe) i ručnih kontrola (poput budžeta informacionih tehnologija i ugovora s pružaocima usluga); i

- **IT aplikacijske kontrole**

To su automatizovane kontrole koje se odnose posebno na aplikacije (kao što su obrada prodaje ili obračun plaća).

Postoji i treća vrsta kontrola, a koja se sastoji od ručnog elementa i elementa informacionih tehnologija. Te kontrole možemo nazvati kontrolama koje zavise od informacionih tehnologija. Kontrola se obavlja ručno, ali njena učinkovitost zavisi od informacija koje proizvodi IT aplikacija. Npr. finansijski direktor može pregledati mjesečni/tromjesečni finansijski izvještaj (stvoren od strane računovodstvenog sistema), te istražiti odstupanja.

Sljedeći prikaz opisuje djelokrug općih IT kontrola.

Prikaz 5.7-1

Opće IT kontrole	
Standardi, planiranje, politike, itd. (okruženje kontrola informacionih tehnologija)	Struktura upravljanja informacionim tehnologijama. Kako se rizici informacionih tehnologija utvrđuju, ublažuju te kako se njima upravlja. Potreban informacioni sistem, strateški plan (ako postoji) i budžet. Politike, postupci i standardi informacionih sistema. Organizaciona struktura i razdvajanje dužnosti. Planiranje nepredvidljivih okolnosti.
Zaštita podataka, infrastrukture informacionih tehnologija i svakodnevno poslovanje	Stjecanja, postavljanja, konfiguracije, integracija i održavanje infrastrukture informacionih tehnologija. Dostava informacionih usluga korisnicima. Upravljanje pružaocima usluga od treće strane. Korištenje sistemskog softvera, sigurnosnog softvera, sistema za upravljanje podacima i pomoćnih programa. Praćenje incidenata, bilježenje sistema i nadzor funkcija.

Opće IT kontrole	
Pristup programima i aplikacijskim podacima	Izdavanje/uklanjanje i zaštita korisničkih lozinki i korisničkih imena. Firewall i kontrole udaljenog pristupa. Šifriranje podataka i kriptografski ključevi. Korisnički računi i kontrole privilegovanog pristupa. Korisnički profili koji dopuštaju ili ograničavaju pristup.
Razvoj programa i izmjene programa	Preuzimanje i primjena novih aplikacija. Razvoj sistema i metodologija sistema za osiguranje kvaliteta. Održavanje postojećih aplikacija, uključujući kontrole nad izmjenama programa.
Praćenje operacija informacionih tehnologija	Politike, postupci, provjere i izvještaji o izuzecima koji osiguravaju: <ul style="list-style-type: none"> • da korisnici informacija primaju tačne podatke za donošenje odluka; • da postoji trajna usaglašenost s općim IT kontrolama; i • da IT udovoljavaju potrebama subjekta te da su u skladu s poslovnim zahtjevima.

IT aplikacijske kontrole

IT aplikacijske kontrole se odnose na određenu programsku aplikaciju korištenu na nivou poslovnog procesa. Aplikacijske kontrole prema vrsti mogu biti preventivne ili detektivne, te su oblikovane kako bi se osigurao integritet računovodstvenih evidencija.

Tipične aplikacijske kontrole se odnose na postupke koji su korišteni za pokretanje, evidentiranje, obradu i izvještavanje o transakcijama ili drugim finansijskim podacima. Te kontrole pomažu u osiguravanju da su nastale transakcije odobrene, te da su potpuno i tačno evidentirane i obrađene. Primjeri uključuju uređivanje kontrole ulaznih podataka s korekcijom na tački unosa podataka i provjerom numeričkih nizova s ručno pravljenim izvještajima za naknadno istraživanje izuzetaka.

5.8 Nadzor

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
315.22	Revizor treba steći razumijevanje o glavnim vrstama aktivnosti koje subjekt koristi prilikom nadzora internih kontrola nad finansijskim izvještavanjem, uključujući i one koje se odnose na one kontrolne aktivnosti koje su značajne za reviziju te kako subjekt pokreće korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti odj. A98-A100)
315.24	Revizor treba steći razumijevanje o izvorima informacija koji su korišteni u nadzornim aktivnostima subjekta te o osnovama na kojima uprava zasniva shvatanje da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu. (Vidjeti odjeljak A104)



Nadzor procjenjuje učinkovitost provođenja interne kontrole tokom nekog vremenskog perioda. Cilj je osigurati da kontrole ispravno djeluju te, ako to nije slučaj, poduzeti nužne korektivne mjere.

Nadzor upravi pruža povratne informacije o tome da li je sistem interne kontrole koji je oblikovan za ublažavanje rizika:

- učinkovit u bavljenju zadatim kontrolnim ciljevima;
- pravilno uveden i da li ga zaposlenici dobro razumiju;
- svakodnevno u upotrebi i usaglašavan na dnevnoj osnovi; i
- takav da se treba promijeniti ili unaprijediti u skladu s izmijenjenim okolnostima.

Uprava nadzor kontrola ostvaruje kroz trajne aktivnosti, odvojena ocjenjivanja ili kombinacijom navedenog.

U manjim subjektima, trajne aktivnosti nadzora su neslužbene te su obično ugrađene u uobičajene svakodnevne aktivnosti subjekta. To uključuje redovno upravljanje i aktivnosti nadzora, te uvid u izvještaja o izuzecima koja može proizvesti informacijski sistem. Kada uprava direktno učestvuje u operacijama, često će utvrditi značajna odstupanja od očekivanja i netačnosti u finansijskim podacima te će poduzeti korektivne mjere kako bi se kontrola izmijenila ili unaprijedila.

Periodični nadzor (odvojena ocjenjivanja posebnih područja unutar subjekta, kao što su ona kojima se u mnogo većoj firmi bavi funkcija interne revizije) nije uobičajen u manjim subjektima. Međutim, periodična ocjenjivanja kritičkih procesa mogu provoditi kvalifikovani zaposlenici koji nisu direktno uključeni u te procese ili se može zaposliti lice sa odgovarajućim kvalifikacijama.

Aktivnosti nadzora od strane uprave, također, mogu uključivati korištenje informacija koje su prikupljene od vanjskih strana, a koje ukazuju na probleme ili ističu područja koja je potrebno unaprijediti. Primjeri toga mogu uključivati:

- Pritužbe klijenata;
- Komentare upravnih tijela kao što su franšize, finansijske institucije i regulatorna tijela; i
- Komunikacija s vanjskim revizorima i savjetnicima, a koja je u vezi sa internom kontrolom.

Izvori podataka koji se koriste za nadzor

Velik dio podataka koji se koriste u nadzoru stvorit će informacijski sustav subjekta. Uprava je ponekad sklona pretpostavljanju da su te informacije tačne. Ako te informacije nisu tačne, postoji rizik da uprava dođe do netačnih zaključaka, te će to dovesti do donošenja loših odluka.

Prema tome, kada revizor ocjenjuje nadzor kontrola, on treba razumjeti:

- izvore informacija koje su povezane sa subjektivim aktivnostima nadzora; i
- osnovu na bazi koje uprava zaključuje da je informacija dovoljno pouzdana za određenu svrhu.

5.9 Razumijevanje internih kontrola značajnih za reviziju

Sljedeći prikaz nudi sažetak koraka koji su uključeni u razumijevanje internih kontrola značajnih za reviziju.

Prikaz 5.9-1

Treba prepoznati	Treba se baviti pitanjem
Posebni rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja koje je potrebno ublažiti	<p>Potencijalni rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja (povezani sa značajnim klasama transakcija, stanjima računa i objavama finansijskih izvještaja) koji postoje na nivou tvrdnje. Npr:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Redovni svakodnevni transakcijski rizici; • Rizici objave (nepotpune informacije ili informacije koje nedostaju); • Rizici od prevare (kao što su zaobilaznje kontrola od strane uprave i protupravno prisvajanje imovine); • Značajni rizici; • Nerutinski rizici (poput uvođenja novog računovodstvenog sistema); i • Rizici prosudbe (procjene, vrjednovanja, itd.).
Odgovor uprave na utvrđene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja	<p>Koje posebne kontrolne aktivnosti (koje uključuju ručne ili IT aplikacijske kontrole) sprječavaju ili otkrivaju i ispravljaju (pojedinačno ili u kombinaciji s drugima) greške i prevare.</p> <p>Ovaj korak od revizora ne zahtijeva da utvrdi sve kontrolne aktivnosti koje mogu postojati. Npr. subjekt je možda proveo 15 kontrolnih postupaka kako bi riješio određeni rizik. Ako je revizor zaključio da su prva tri otkrivena kontrolna postupka bila dovoljna kako bi se ublažio određeni rizik, nema potrebe da se nastavi baviti otkrivanjem i dokumentovanjem ostalih 12 kontrolnih postupaka.</p>
Značajni nedostaci	<p>Neuspjeh uprave da ublaži rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja vjerovatno će za posljedicu imati značajan nedostatak. O nedostatku treba obavijestiti upravu i odrediti revizijski odgovor.</p>
Provođenje značajnih kontrola	<p>To uključuje postupke (uz upite koji su upućeni osoblju klijenta) kojima bi se utvrdilo da otkrivene značajne kontrole zaista postoje, te da ih subjekt koristi. To se može provesti u trenutku kada se transakcija prati kroz sistem u određenom danu. Ovo nije test kontrola koji je namijenjen za procjenu je li kontrola uspješno djelovala tokom perioda obuhvaćenog revizijom.</p>

5.10 Ručne i automatizovane kontrole

Za većinu subjekata, sistem interne kontrole sastojat će se od mješavine ručnih i automatizovanih kontrola. Rizici i prednosti koji su povezani s različitim vrstama kontrole opisane su u nastavku.

Prikaz 5.10-1

Prednosti	
Ručne kontrole	Automatizovane kontrole
<ul style="list-style-type: none"> • Koriste se za praćenje učinkovitosti automatizovanih kontrola. • Prikladne su za područja kod kojih je potrebna prosudba i diskrecija povezana s velikim, neobičnim ili neponavljajućim transakcijama. • Korisne su kad je teško utvrditi greške, pripremiti se na njih ili ih predvidjeti. • Promjena okolnosti će možda zahtijevati kontrolnu reakciju van djelokruga postojeće automatizirane kontrole. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dosljedno slijede unaprijed određena poslovna pravila te provode složene obračune u obradi velike količine transakcijskih podataka. • Povećavaju pravovremenost, dostupnost i tačnost informacija. • Omogućavaju dodatnu analizu informacija. • Poboljšavaju sposobnost praćenja izvedbe aktivnosti subjekta, te njegovih politika i postupaka. • Smanjuju rizik od zaobilaženja interne kontrole. • Poboljšavaju sposobnost postizanja učinkovite raspodjele zadataka tako da se uvedu odgovarajuća ograničenja pristupa sistemu kod aplikacija, baza podataka i operativnih sistema.
Rizici	
Ručne kontrole	Automatizovane kontrole
<ul style="list-style-type: none"> • Manje su pouzdane od automatizovanih kontrola, jer ih provode ljudi. • Lakše se izbjegavaju, zanemaruju ili zaobilaze. • Sklone su jednostavnim greškama i propustima. • Ne može se pretpostaviti dosljednost primjene. • Manje su prikladne za velike ili ponavljajuće transakcije kod kojih bi automatizovane kontrole bile učinkovitije. • Manje su prikladne za aktivnosti kod kojih se određeni načini izvođenja kontrole na jednostavan način mogu adekvatno osmisliti i automatizovati. 	<ul style="list-style-type: none"> • Moguće je oslanjanje na sisteme ili programe koje nepravilno obrađuju podatke, obrađuju netačne podatke ili oboje. • Neovlašten pristup podacima može dovesti do uništenja podataka ili nepravilnih promjena podataka, uključujući i evidentiranje neovlaštenih ili nepostojećih transakcija, ili nepravilno evidentiranje transakcija (određeni rizici mogu se pojaviti kada više korisnika ima pristup zajedničkoj bazi podataka). • Postoji mogućnost da osoblje u informacionim tehnologijama dobije pravo pristupa van onoga koje je potrebno za obavljanje njihovih dužnosti, čime se narušava raspodjela zadataka. • Neovlaštene izmjene podataka u matičnim datotekama. • Neovlaštene izmjene sistema ili programa. • Neuspjeh u uvođenju potrebnih izmjena sistema ili programa. • Neprikladna ručna intervencija. • Mogući gubitak podataka ili nemogućnost da se podacima pristupi prema potrebi.

ZA RAZMATRANJE

Kada subjekt koristi mješavinu ručnih i automatizovanih kontrola, uvijek treba utvrditi ko je odgovoran za djelovanje svake kontrole. Npr. pretpostavimo da je rukovodilac skladišta odgovoran za otpremu robe. Rukovodilac skladišta ručno unosi podatke u prodajni sistem s aplikacijskom kontrolom koja pošiljku uparuje s izvornom narudžbom. Ako nešto pođe po zlu u procesu uparivanja, da li je to odgovornost rukovodilaca skladišta, IT odjela ili računovodstva? Ako jednom licu nije dodijeljena odgovornost za čitav proces, neizbježno je da će ljudi kriviti jedni druge kada se naprave greške.

U slučajevima kada nije dodijeljena odgovornost, treba razmotriti:

- vjerovatnoću i ozbiljnost potencijalnih pogrešnih objavljivanja koja se mogu pojaviti u finansijskim izvještajima;
- odgovarajući revizijski odgovor; i
- je li potrebno obavijestiti upravu o konkretnom pitanju?

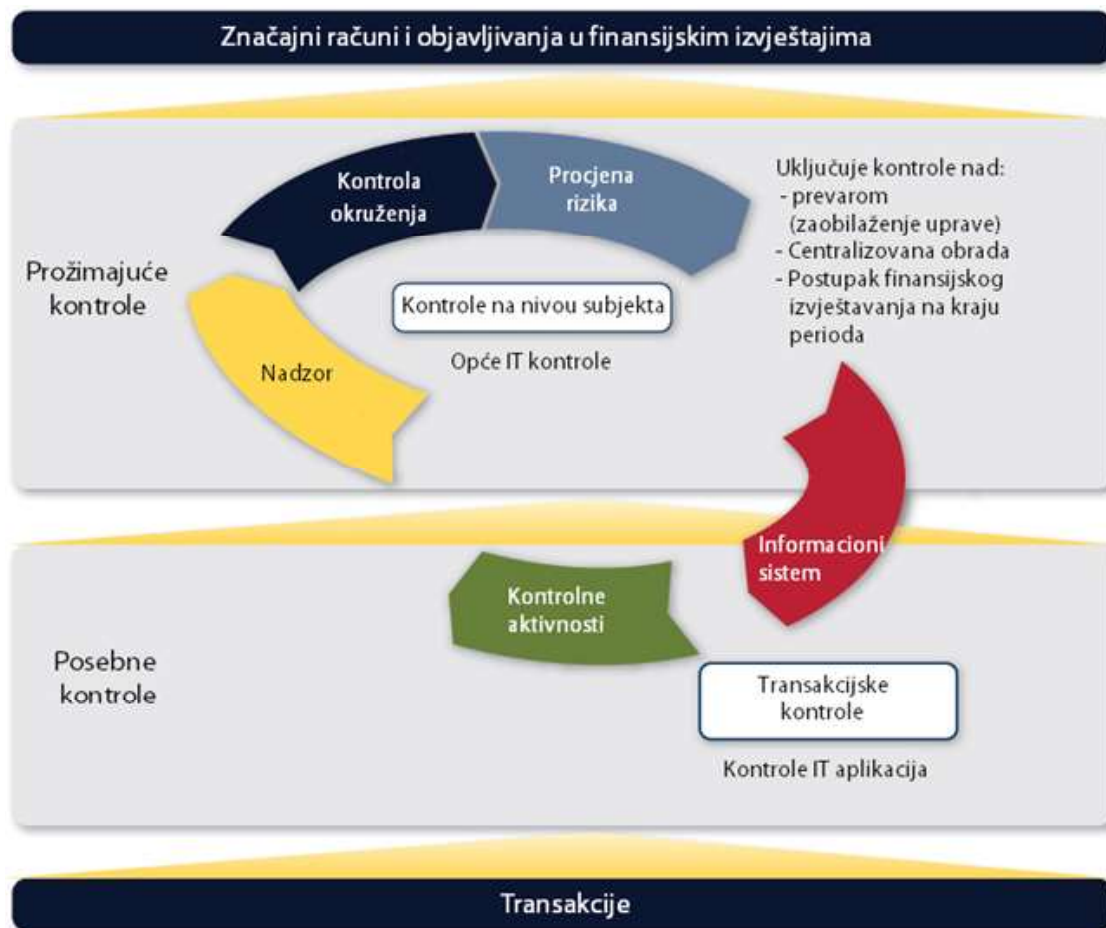
5.11 Prožimajuće kontrole

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
315.14 (b)	Revizor treba ocijeniti: (b) osiguravaju li kvaliteti sastavnih dijelova okruženja kontrola zajedno odgovarajući osnov za ostale sastavne dijelove internih kontrola i jesu li zbog nedostatka u okruženju kontrola ti ostali dijelovi oslabljeni. (Vidjeti odj. A69-A78)

Ovo poglavlje bavilo se svakim od pet sastavnih dijelova interne kontrole. Neke od tih kontrola su prema vrsti prožimajuće, te samo indirektno služe za sprječavanje pojavljivanja pogrešnog objavljivanja ili kako bi se isto otkrilo i ispravilo. Ostale kontrole odnose se na pojedine transakcijske rizike (kao što su obračun plaća, nabavka i prodaja), a osmišljeni su kako bi se spriječilo ili otkrilo i ispravilo pogrešno objavljivanje.

Sljedeći prikaz pokazuje odnos između dva nivoa kontrole transakcija kako se kreću od nastanka i obrade (nivo transakcije) preko računovodstvenih evidencija (nivo subjekta), te konačno prema finansijskim izvještajima. Treba primijetiti kako barem tri od pet sastavnih dijelova interne kontrole prvenstveno uključuju prožimajuće kontrole.

Prikaz 5.11-1

**Napomene:**

- Ovaj prikaz je opći vodič. U nekim slučajevima, prožimajuće kontrole mogu biti oblikovane tako da djeluju na nivou preciznosti koja bi spriječila ili otkrila određena pogrešna objavljivanja na nivou poslovnog procesa. Npr. detaljni budžet odobren od strane onih koji su zaduženi za upravljanje može poslužiti upravi za otkrivanje neovlaštenih administrativnih izdataka. U drugim slučajevima, mogu postojati kontrolne aktivnosti i dijelovi informacionog sistema koji se odnose na aktivnosti na nivou subjekta.
- Kontrole na nivou subjekta (kao što su predanost kvalifikovanosti) mogu biti manje opipljive od onih na nivou poslovnog procesa (kao što su uparivanje primljene robe s narudžbom), ali su jednako važne za sprječavanje i otkrivanje prevare i grešaka.
- Proces finansijskog izvještavanja na kraju perioda uključuje postupke za:
 - unos ukupnih iznosa transakcija u glavnu knjigu;
 - izbor i primjenu računovodstvenih politika;
 - pokretanje, odobrenje, evidentiranje i obradu knjiženja u glavnoj knjizi;
 - evidentiranje ponavljajućih i neponavljajućih usklađivanja finansijskih izvještaja; i
 - sastavljanje finansijskih izvještaja i povezanih objava.
- Opće kontrole informacionih tehnologija (IT) slične su kontrolama na nivou subjekta, pored toga što se fokusiraju na to kako subjekt upravlja IT operacijama (poput organizacije, zaposlenika, integriteta podataka).
- IT aplikacijske kontrole slične su transakcijskim kontrolama. One se bave time kako se obrađuju specifične transakcije na razini poslovnog procesa.

Prožimajuće kontrole čine osnovicu na koju se nadograđuju posebne transakcijske kontrole. One određuju moral od vrha prema dnu, te očekivanja o tome kakvo će okruženje kontrola organizacije biti općenito. Loše oblikovane prožimajuće kontrole mogu čak i podstaći nastanak svih vrsta greške i prevare. Npr. subjekt se možda služi visoko kontrolisanim i učinkovitim procesom prodaje. Međutim, ako viši nivo uprave ima loš stav o kontrolama, te ih je ponekad zaobilazio, ipak se može dogoditi značajna greška u finansijskim izvještajima. Zaobilaženje kontrola od strane uprave, te loš moral od vrha prema dnu, česte su vrste korporativnih prestupa.

Prožimajuće kontrole, također, uključuju nadzor kontrola koje procjenjuju je li stvarni moral od vrha prema dnu u skladu s ciljanim moralom, te u kojoj mjeri su ispunjena očekivanja u vezi s kontrolama.

Prožimajuće kontrole (nekad zvane i kontrolama na nivou subjekta) mogu uključivati:

- Kontrole povezane s okruženjem kontrola;
- Kontrole zaobilaženja kontrola od strane uprave;
- Proces procjene rizika u subjektu;
- Kontrole koje prate rezultate poslovanja i drugih kontrola;
- Kontrole procesa finansijskog izvještavanja na kraju perioda; i
- Politike koje se bave značajnim praksama poslovnih kontrola i upravljanja rizicima.

Manji subjekti

U manjim subjektima, nedostatak posebnih kontrola poslovnog procesa (zbog ograničenja zaposlenika i resursa) često nadoknađuje visok nivo uključenosti uprave u provođenje kontrola. Zapravo, neke prožimajuće kontrole u manjim subjektima često mogu djelovati s nivoom preciznosti koja, de facto, služi sprječavanju ili otkrivanju određenih pogrešnih objavljivanja. Međutim, povećana uključenost višeg nivoa uprave također povećava rizik od zaobilaženja kontrola od strane uprave. To se može riješiti kroz daljnje revizijske postupke oblikovanjem prikladnih kontrola protiv prevare. (Vidjeti Dio 1. Poglavlje 5.12)

Nedostaci prožimajućih kontrola

Iako slabosti prožimajućih kontrola najčešće nemaju kao posljedicu odmah nedostatak ili grešku u finansijskim izvještajima, one ipak imaju značajan utjecaj na vjerovatnoću pojave pogrešnih objavljivanja na nivou kontrole poslovnog procesa. Odsustvo kvalitetnih prožimajućih kontrola može ozbiljno ugroziti ostale kontrole poslovnih procesa, te zbog toga o značajnim nedostacima tih kontrola treba obavijestiti upravu i one koji su zaduženi za upravljanje.

5.12 Kontrole protiv prevare

U posljednjih nekoliko godina se počela pojavljivati nova vrsta internih kontrola koja se ponekad naziva kontrolama protiv prevare. Budući da je veliki broj većih prevara često uključivao više nivoe uprave, osmišljavanje kvalitetnih programa i kontrola protiv prevare se smatra korisnim dijelom okruženja kontrola u većim subjektima. Kontrole protiv prevare mogu se uporediti s ležećim policajcima na cesti koji su postavljeni kako bi se usporio promet, ali ne i potpuno zaustavio. Kontrole protiv prevare su osmišljene kako bi umanjile posljedice neželjenog ponašanja prije nego što se ono dogodi, ali ih ne mogu sasvim spriječiti.

Kontrole protiv prevare su naročito značajne za veće subjekte, no također mogu biti osmišljene i kako bi se umanjila mogućnost prevare u manjim subjektima. One možda neće u potpunosti spriječiti prevare, ali će zato djelovati destimulativno. One počinioce navode da dobro razmisle o posljedicama svojih postupaka.

Kontrole protiv prevare mogu biti oblikovane tako da uključe svih pet sastavnih dijelova interne kontrole. Međutim, kad je riječ o rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima, poseban naglasak je na moralu od vrha prema dnu. To se odnosi na stavove i aktivnosti uprave povezane s kontrolom, te dio okruženja kontrola (vidjeti Dio 1. Poglavlje 5.3) koje utječe na svjesnost o kontrolama kod svih zaposlenika. Visok “moral od vrha prema dnu” smatra se daleko najučinkovitijom od svih kontrola protiv prevare.

Dva primjera kontrola protiv prevare primjenjiva u manjim subjektima su:

- **Knjiženja u dnevnik**

Menadžeri su često koristili nerutinska knjiženja kako bi počinili prevaru. Politika da nerutinska knjiženja (koje prelaze precizirani iznos) moraju biti popraćena objašnjenjem i potpisom menadžera (koji označava odobrenje) je jednostavna kontrola protiv prevare, a koja je primjenjiva u subjektu bilo koje veličine. Takva politika daje računovođi subjekta ovlaštenje da od menadžera (koji traži unos u dnevnik) uvijek traži objašnjenje i odobrenje. To neće nužno spriječiti višeg menadžera da zatraži neprikladno knjiženje, no već i sama pomisao da je potrebno fizički dokumentovati i objasniti odobrenje može biti dovoljno da umanju mogućnost takvog zahtjeva. Ako se takav zahtjev ipak dogodi, revizor može primijetiti da knjiženje nije odobreno i upitati zašto je to tako. To onda može dovesti do daljnje istrage.

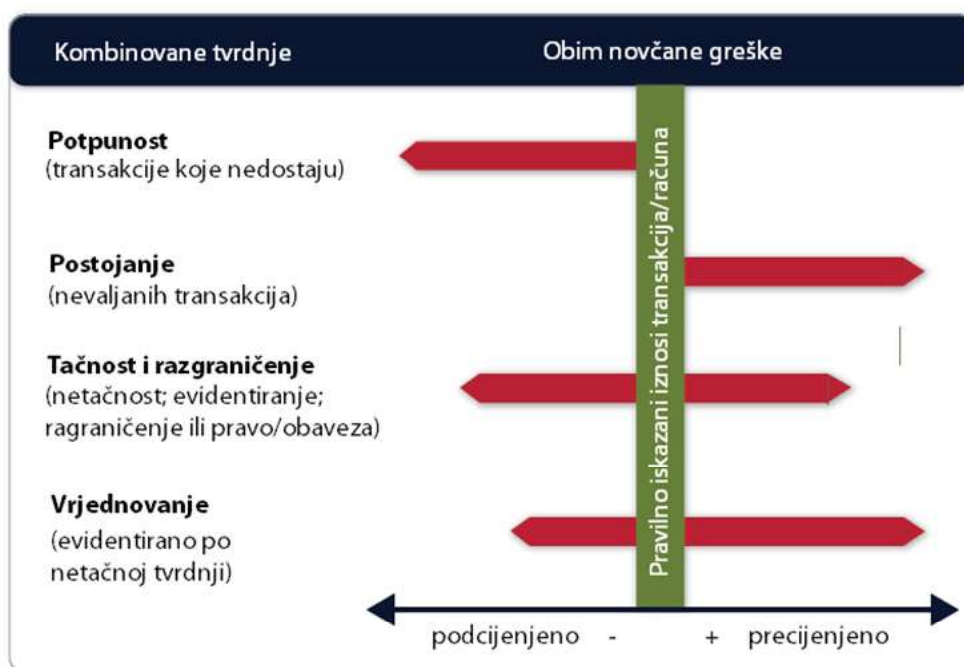
- **Razdvajanje dužnosti**

U manjim subjektima, računovođa ili knjigovođa često su u položaju da im se vjeruje i nadzire ih se u minimalnoj mjeri, te oni stoga imaju brojne prilike da počine prevaru. Jedna od mogućih (ali pomalo i skupa) kontrola protiv prevare je da se na mjesto dotičnih osoba zaposli knjigovođa na pola radnog vremena koji bi bio zaposlen barem jedan ili više sedmica godišnje. Na primjer dok je računovođa na godišnjem odmoru ili obavlja druge poslove. Politika zapošljavanja pojedinca na zamjenu može u potpunosti odvratiti knjigovođu od toga da počini prevaru, a ako je prevara već u toku, ova politika pruža priliku da je se otkrije.

6. Tvrdnje u finansijskom izvještaju

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Korištenje tvrdnji uprave u reviziji.	315

Prikaz 6.0-1



6.1 Pregled

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.4 (a)	<p>Tvrdnje</p> <p>Tvrdnje — izjave uprave, izričite ili drugačije, koje su sadržane u finansijskim izvještajima, a koje revizor koristi prilikom sagledavanja različitih vrsta potencijalnih pogrešnih objavlivanja koje mogu nastati.</p>

Kada uprava revizorima da izjavu poput “finansijski izvještaji su u potpunosti prikazani na fer način u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja”, ta izjava zapravo sadržava i niz sadržanih tvrdnji.

Te sadržane tvrdnje (koje daje uprava) odnose se na priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje različitih elemenata (iznosa i objava) u finansijskim izvještajima.

Primjeri tvrdnji uprave su:

- Sva imovina u finansijskim izvještajima postoji;
- Sve prodajne transakcije evidentirane su u odgovarajućem periodu;
- Zalihe su iskazane po odgovarajućoj vrijednosti;
- Obaveze prema dobavljačima predstavljaju odgovarajuće dužnosti subjekta;
- Sve evidentirane transakcije nastale su u periodu za koji se provodi revizija; i
- Svi iznosi su ispravno iskazani i objavljeni u finansijskim izvještajima.

Te tvrdnje su često sažete u jednu riječ kao što su potpunost, postojanje, nastanak, tačnost, vrjednovanje i drugo. Npr. uprava može revizoru tvrditi da stanje prodaje u računovodstvenim evidencijama sadrži sve prodajne transakcije (tvrdnja o potpunosti), da su se transakcije zaista dogodile, te da su valjane (tvrdnja o nastanku), te da su transakcije pravilno evidentirane u računovodstvenim evidencijama, te u odgovarajućem računovodstvenom periodu (tvrdnja o tačnosti i razgraničenju).

6.2 Opis tvrdnji

Stav A111 MRevS 315 opisuje kategorije tvrdnji koje revizor može koristiti kada razmatra različite vrste potencijalnih pogrešnih objavljivanja. Ove kategorije su opisane u sljedećem prikazu.

Prikaz 6.2-1

	Tvrdnja	Opis
Klase transakcija i događaja za period obuhvaćen revizijom	Nastanak	Evidentirane transakcije i događaji zaista su se dogodili i odnose se na subjekt.
	Potpunost	Sve transakcije i događaji koji su trebali biti evidentirani zaista su i evidentirani.
	Tačnost	Iznosi i drugi podaci povezani s evidentiranim transakcijama i događajima ispravno su evidentirani.
	Razgraničenje	Transakcije i događaji evidentirani su u ispravnom obračunskom periodu.
	Klasifikacija	Transakcije i događaji evidentirani su na odgovarajućim računima (kontima).

	Tvrdnja	Opis
Stanje računa na kraju perioda	Postojanje	Imovina, obaveze i glavnički interesi postoje.
	Prava i obaveze	Subjekt drži ili kontroliše prava na imovinu i odgovornosti [koje] predstavljaju obaveze subjekta.
	Potpunost	Sva imovina, obaveze i glavnički interesi za koje postoji dužnost da ih se evidentira su i evidentirani.
	Vrjednovanje i alokacija	Imovina, obaveze i glavnički interesi su uključeni u finansijske izvještaje s odgovarajućim iznosima, a eventualna posljedična usklađivanja vrjednovanja ili alociranja su ispravno evidentirana.

	Tvrdnja	Opis
Prezentacija i objava	Nastanak, prava i obaveze	Objavljeni događaji, transakcije i druga pitanja dogodili su se i odnose se na subjekt.
	Potpunost	Sve objave koje su trebale biti uključene u finansijske izvještaje su i uključene.
	Klasifikacija i razumljivost	Finansijske informacije pravilno su prezentirane i opisane, a objave su jasno izražene.
	Tačnost i vrjednovanje	Finansijske i ostale informacije objavljene su na fer način, te u odgovarajućem iznosu.

Primjenjivost tvrdnji na područja finansijskog izvještaja je opisana u nastavku.

Prikaz 6.2-2

Tvrdnje	Klase transakcija	Stanja računa	Prezentacija i objava
Postojanje / nastanak	✓	✓	✓
Potpunost	✓	✓	✓
Prava i obaveze		✓	✓
Tačnost / klasifikacija	✓		✓
Razgraničenje	✓		
Klasifikacija i razumljivost	✓		✓
Vrjednovanje/alokacija		✓	✓

6.3 Kombinovane tvrdnje

MRevS 315 omogućava revizoru da koristi tvrdnje u navedenom obliku ili da ih izrazi drugačije, pod uslovom da obuhvati sve gore navedene aspekte.

Kako bi se olakšalo korištenje tvrdnji u reviziji manjih subjekata, ovaj Vodič je kombinovao nekoliko tvrdnji tako da one budu primjenjive za sve tri kategorije (tj. stanja računa, transakcije, i objave). U sljedećem prikazu su navedene četiri kombinovane tvrdnje, kao i pojedinačne tvrdnje koje one uključuju.

Prikaz 6.3-1

Kombinovane tvrdnje	Klase transakcija	Stanja računa	Prezentacija i objava
Potpunost (C)	Potpunost	Potpunost	Potpunost
Postojanje (E)	Nastanak	Postojanje	Nastanak
Tačnost i razgraničenje (A)	Tačnost Razgraničenje Klasifikacija	Prava i obaveze	Tačnost Prava i obaveze Klasifikacija i razumljivost
Vrjednovanje (V)		Vrjednovanje i alokacija	Vrjednovanje

Napomena:

Kad revizor odluči koristiti kombinovane tvrdnje, poput ovih opisanih iznad, on mora zapamtiti da tvrdnja o tačnosti i razgraničenju također uključuje i prava i obaveze, te klasifikaciju i razumljivost.

Sljedeći prikaz opisuje četiri kombinovane tvrdnje korištene u ovom Vodiču.

Prikaz 6.3-2

Kombinovane tvrdnje	Opis
Potpunost (C)	U finansijske izvještaje uključeno je sve što se trebalo evidentirati ili objaviti. Ne postoje imovina, obaveze, transakcije ili događaji koji nisu evidentirani ili objavljeni; ne nedostaje nijedna bilješka uz finansijski izvještaj, te nema nepotpunih bilješki
Postojanje (E)	Sve što je evidentirano ili objavljeno u finansijskim izvještajima postoji na odgovarajući datum i trebalo je biti uključeno. Imovina, obaveze, evidentirane transakcije i druga pitanja uključena u bilješke uz finansijske izvještaje postoje, zaista su se dogodile i odnose se na subjekt.
Tačnost i razgraničenje (A)	Sve obaveze, prihodi, rashodi i prava na imovinu (u obliku držanja ili kontrole) su vlasništvo ili obaveza subjekta, te su evidentirani u odgovarajućem iznosu i raspoređeni (razgraničeni) u odgovarajuće periode. To, također, uključuje i odgovarajuću klasifikaciju iznosa i objava u finansijskim izvještajima.
Vrjednovanje (V)	Imovina, obaveze i vlasnički udjeli su evidentirani u finansijskim izvještajima u odgovarajućem iznosu (vrijednosti). Eventualno usklađivanja vrjednovanja ili alociranja nužna po svojoj prirodi ili zbog primjenjivih računovodstvenih principe su pravilno evidentirana

6.4 Upotreba tvrdnji u reviziji

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.25	Revizor treba utvrditi i procijeniti rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou: (a) finansijskog izvještaja; i (Vidjeti odj. A105-A108) (b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti odj. A109-A113) a kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.

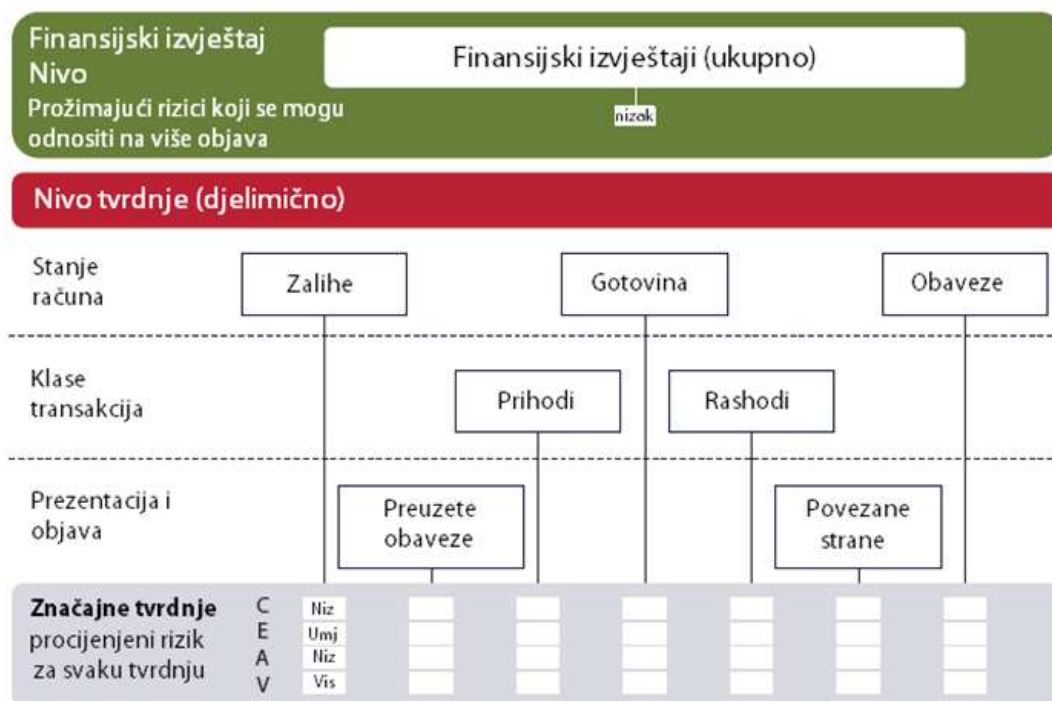
Kako je već navedeno, u finansijskim izvještajima sadržane su brojne tvrdnje. Revizor može koristiti tvrdnje kako bi procijenio rizike na nivou finansijskog izvještaja ili na nivou tvrdnje.

Prikaz 6.4-1

Procijenjeni rizik na:	Komentari
Na nivou finansijskog izvještaja	Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskog izvještaja su često prožimajući, te stoga uključuju sve tvrdnje. Npr. ako viši računovođa nije dovoljno stručan za zadatke koji su mu dodijeljeni, sasvim je moguće da se dogode greške u finansijskim izvještajima. Međutim, takve greške često se neće odnositi samo na jedno određeno stanje računa, tok transakcije ili objavu. Osim toga, greška vjerovatno neće obuhvatiti samo jednu tvrdnju kao što je potpunost prodaje. Vrlo vjerovatno će biti povezana i s ostalim tvrdnjama poput tačnosti, postojanja i vrjednovanja.
Na nivou tvrdnje	Rizici na nivou tvrdnje se odnose na pojedinačna stanja računa u određenom trenutku (tj. na kraju perioda), na klase transakcija (za porezni period), te na prezentaciju i objavu u finansijskim izvještajima. Značajnost svake tvrdnje za pojedinačno stanje računa (ili klasu transakcija ili prezentaciju i objavu) varirat će zavisno od karakteristika stanja i potencijalnih rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. Npr. kada u obzir uzima tvrdnju o vrjednovanju, revizor može procijeniti rizik od greške u obavezama prema dobavljačima kao nizak, ali kod zaliha, gdje je bitan faktor zastarijevanja, revizor rizik vrjednovanja treba procijeniti rizik kao visok. Drugi primjer je situacija u kojoj su rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja zbog potpunosti (stavke koje nedostaju) za stanja zaliha niska, dok su visoki za stanje prodaje.

Razlika između ta dva nivoa rizika je djelimično predstavljena u sljedećem prikazu.

Prikaz 6.4-2



Napomena: Ovaj prikaz koristi kombinovane tvrdnje koje su opisane u Dijelu 1. Poglavlje 6.3.

Revizor koristi tvrdnje kao osnov za:

- razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih objavljivanja koja mogu nastati;
- procjenu rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja; i
- oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka koji predstavljaju odgovor na procijenjene rizike.

Prikaz 6.4-3

Korištenje tvrdnji	Postupci
Razmatranje vrsta potencijalnih pogrešnih objavljivanja	<p>To uključuje provođenje postupaka procjene rizika kako bi se otkrili potencijalni rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja. Npr. revizor može postaviti sljedeća pitanja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Postoji li imovina? (Postojanje) • Je li subjekt vlasnik te imovine? (Prava i obaveze) • Jesu li prodajne transakcije pravilno evidentirane? (Potpunost) • Je li stanje zaliha ispravljeno za stavke s usporenim obrtom i zastarjele stavke? (Vrjednovanje) • Uključuje li stanje obaveza prema dobavljačima sve poznate obaveze na kraju perioda? (Potpunost) • Jesu li transakcije evidentirane u pravom periodu? (Razgraničenje) • Jesu li iznosi u finansijskim izvještajima pravilno prezentirani i objavljeni? (Tačnost)

Korištenje tvrdnji	Postupci
<p>Procjena rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja</p>	<p>Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja je kombinacija inherentnog i kontrolnog rizika. Postupak procjene uključuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inherentni rizik Utvrditi potencijalna pogrešna objavljivanja i povezane tvrdnje, zatim procijeniti vjerovatnoću nastanka rizika i moguće posljedice. • Kontrolni rizik Otkriti i ocijeniti koje su značajne interne kontrole prisutne, a koje ublažavaju procijenjene rizike i bave se tvrdnjama na koje se odnose.
<p>Oblikovanje revizijskih postupaka</p>	<p>Završni korak je oblikovanje revizijskih postupaka koji će predstavljati odgovor na procijenjene rizike na nivou tvrdnje. Npr. ako postoji visok rizik da su potraživanja precijenjena (tvrdnja o postojanju), trebali bi se oblikovati revizijski postupci koji će se konkretno baviti tvrdnjom o postojanju. Ako se rizik odnosi na potpunost prodaje, revizor može oblikovati test kontrola koji će se baviti tvrdnjom o potpunosti.</p>

7. Značajnost i revizijski rizi

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Odgovarajuća primjena koncepta značajnosti na planiranje i obavljanje revizije.	320

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
320.8	Cilj revizora je primjereno primijeniti koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije

Prikaz 7.0-1

Korištenje značajnosti u reviziji



Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
320.9	Za potrebe MRevS, značajnost za provođenje podrazumijeva iznos ili iznose koje revizor odredi niže od praga značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu, a kako bi na prihvatljivo nizak nivo smanjio vjerovatnoću da zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih objavljivanja pređe prag značajnosti za financijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, značajnost za provođenje se, također, odnosi na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jednog ili više pragova značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objave.
320.10	Kada uspostavlja opću strategiju revizije, revizor treba odrediti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Ako, u određenim okolnostima subjekta, postoji jedna ili više određenih klasa transakcija, stanja računa i objava za koje je razumno očekivati da pogrešni prikazi iznosa manjih od praga značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu utiču na ekonomske odluke korisnika koje su donesene na osnovu financijskih izvještaja, revizor treba, također, odrediti nivo ili nivoe značajnosti koje treba primijeniti na te određene klase transakcija, stanja računa i objava. (Vidjeti Odj. A2-A11).
320.11	Revizor treba odrediti značajnost za provođenje za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog objavljivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti Odj. A12.)

7.1 Pregled

Značajnost se odnosi na značajnost podataka iz financijskih izvještaja za ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu financijskih izvještaja. Koncept značajnosti polazi od pretpostavke da su neka pitanja, bilo pojedinačno ili u zbiru, važna onima koji na osnovu financijskih izvještaja donose ekonomsku odluku. To bi uključivalo i odluke kao, naprimjer, da li će se ulagati u neki poslovni subjekt, da li će se isti kupiti, da li će se s njim poslovati ili mu se pozajmiti novac.

Ovo poglavlje odnosi se na korištenje značajnosti u reviziji općenito. Za dodatne smjernice o određivanju specifičnih pragova značajnosti pogledati Dio 2, Poglavlje 6 ovog vodiča.

Kada je pogrešno objavljivanje (ili zbir svih pogrešnih objavljivanja) dovoljno značajno da mijenja ili utiče na odluku informirane strane, došlo je do značajnog pogrešnog objavljivanja. Ispod tog praga, pogrešna objavljivanja općenito se smatraju beznačajnim. Ovaj prag, iznad kojeg bi financijski izvještaji bili značajno pogrešno objavljeni, naziva se “značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu”. Za potrebe ovog vodiča, taj izraz je skraćen i glasi “sveukupna značajnost”.

Napomena:

Određivanje “značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu” (skraćeno “sveukupne značajnosti” za potrebe ovog vodiča) se ne zasniva na bilo kakvoj procjeni revizijskog rizika. Ona se u potpunosti određuje u odnosu na korisnike financijskih izvještaja. U pravilu je jednaka onoj koju koristi strana koja priprema financijske izvještaje.

Pretpostavimo da na odluku grupe korisnika financijskog izvještaja utiče pogrešno objavljivanje u financijskim izvještajima od 10.000 €. To bi bila značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (ili sveukupna značajnost) i za onoga ko je sastavio financijske izvještaje i za revizora. Svako pojedinačno pogrešno objavljivanje ili zbir pojedinačnih beznačajnih pogrešnih objavljivanja koji prelazi iznos od 10.000 € bi rezultirao time da financijski izvještaji budu značajno pogrešno objavljeni.

Odgovornost revizora je na prihvatljivo nizak nivo smanjiti vjerovatnoću da zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima premašuje značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu. Ukoliko bi revizor planirao izvršiti samo revizijske postupke pomoću kojih bi se prepoznala pojedinačna pogrešna objavljivanja koja premašuju 10.000 €, postoji rizik da bi zbir pojedinačnih beznačajnih pogrešnih objavljivanja, koja nisu utvrđena tokom revizije, rezultirao premašivanjem praga značajnosti od 10.000 €. Stoga revizor treba provesti dodatne radnje koje bi omogućile zadovoljavajući sigurnosni okvir ili amortizer za moguća neotkrivena pogrešna objavljivanja. Svrha značajnosti za provođenje je osigurati takav amortizer.

Značajnost za provođenje revizoru omogućuje da odredi iznose značajnosti (na osnovu ukupne značajnosti, ali su niži od iste) koji odražavaju procjene rizika za različita područja finansijskih izvještaja. Ti niži iznosi omogućuju sigurnosni amortizer između značajnosti (značajnosti za provođenje) koja se koristi za određivanje vrste i obuhvata revizijskih postupaka koje treba obaviti i ukupne značajnosti.

U gornjem primjeru, revizor koji koristi profesionalnu prosudbu može odlučiti da će se značajnost za provođenje u iznosu od 6.000 € koristiti u određivanju obuhvata revizijskih postupaka koje treba izvesti. Amortizer od 4000 € (10.000 € – 6.000 €) između značajnosti za provođenje i sveukupne značajnosti osigurava sigurnosni okvir za sva moguća neotkrivena pogrešna objavljivanja.

7.2 Korisnici finansijskih izvještaja

Značajnost se koristi i u sastavljanju i u reviziji finansijskih izvještaja. Značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna značajnost) često se objašnjava (naprimjer, u okvirima finansijskog izvještavanja) pojmovima kao što je navedeno u nastavku.

Prikaz 7.2-1

Uticaj na donošenje ekonomskih odluka	Pogrešna objavljivanja, uključujući i propuste, smatraju se značajnim ako je razumno očekivati da bi, pojedinačno ili zajedno, mogla uticati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskih izvještaja.
Prateće okolnosti	Prosudbe o značajnosti se donose u kontekstu okolnosti, a na njih utiču veličina ili vrsta pogrešnog objavljivanja, ili i jedno i drugo.
Zajedničke potrebe korisnika	Odluke o pitanjima koja su značajna za korisnike finansijskih izvještaja se zasnivaju na razmatranju zajedničkih potreba za finansijskim informacijama korisnika kao grupe. Mogući učinak pogrešnih objavljivanja na određene pojedinačne korisnike, a čije potrebe mogu biti veoma različite, ne razmatra se.

Revizor utvrđuje značajnost na osnovu svog opažanja potreba korisnika. Prilikom primjene profesionalne prosudbe, razumno je da revizor pretpostavi da korisnici finansijskih izvještaja:

- imaju razuman nivo znanja o poslovanju, ekonomskim aktivnostima i računovodstvu te da žele proučiti informacije u finansijskim izvještajima s razumnom pažnjom;
- shvataju da su finansijski izvještaji sastavljeni i revidirani do nivoa značajnosti;
- prepoznaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa koji se temelji na korištenju procjena i razmatranju budućih događaja; te da
- donose razumne ekonomske odluke na osnovu informacija u finansijskim izvještajima.

7.3 Priroda pogrešnih objavljivanja

Pogrešna objavljivanja mogu nastati iz više razloga, a mogu se razlikovati prema:

- veličini — novčanom iznosu koji je u pitanju (kvantitativno);
- sadržaju predmeta (kvalitativno) i
- okolnostima u kojima nastaju.

Prikaz 7.3-1

Tipična pogrešna objavljivanja	<ul style="list-style-type: none"> • Greške i prevare koje su prepoznate tokom sastavljanja finansijskih izvještaja; • Odstupanja od primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; • Prevara koju su počinili zaposlenici ili uprava; • Greška u upravljanju; • Priprema netačnih ili neprikladnih procjena; ili • Neprikladni ili nepotpuni opisi računovodstvenih politika ili objava.
---------------------------------------	--

Značajnost nije neki apsolutni broj. Ona predstavlja sivo područje između onoga što je najvjerojatnije beznačajno i onoga što je najvjerojatnije značajno. Prema tome, procjena o tome što je značajno je uvijek pitanje profesionalne prosudbe.

U nekim situacijama se pitanje koje je znatno ispod nivoa kvantitativne značajnosti može ocijeniti kao značajno na osnovu sadržaja predmeta ili okolnosti vezanih za pogrešno objavljivanje. Naprimjer:

- podatak da postoji više transakcija s povezanim stranama može biti vrlo značajan za osobu koja donosi odluku na osnovu finansijskih izvještaja;
- postojanje prevare koju je počinila uprava (koliko god ona bila beznačajna) bi vjerovatno bilo značajno za korisnike finansijskih izvještaja i
- niz pojedinačno beznačajnih pitanja bi itekako mogao postati značajan ako se promatraju kao cjelina.

Napomena:

Od revizora se tokom revizije zahtijeva da zajedno posmatra sva pogrešna objavljivanja osim onih koja su očito trivijalna. “Očito trivijalan” nije samo još jedan izraz za “beznačajan”. Trivijalna pitanja su očigledno nevažna, posmatrali ih pojedinačno ili zajedno, te nevezano za to zasniva li se takva prosudba na kriterijima veličine, sadržaja ili okolnosti.

Prikaz 7.3-2

Obim pogrešnih objavljivanja (Kvantitativnih i kvalitativnih)



7.4 Značajnost i revizijski rizik

Značajnost (kako je ranije spomenuto) i revizijski rizik su povezani i zajedno se razmatraju tokom postupka revizije. Revizijski rizik je mogućnost da revizor izrazi neprimjereno revizijsko mišljenje o finansijskim izvještajima koji su značajno pogrešno objavljeni.

Prikaz 7.4-1

Komponente revizijskog rizika	
Rizik značajnog pogrešnog objavljivanja (RZPO)	Rizik od toga da su finansijski izvještaji značajno pogrešno objavljeni prije početka bilo kakvih revizijskih radnji. Ovi rizici razmatraju se na nivou finansijskih izvještaja (često prožimajući rizici, koji utiču na mnoge tvrdnje) i na nivou tvrdnji, što se odnosi na klase transakcija, stanja računa i objave. RZPO je kombinacija inherentnog rizika (IR) i kontrolnog rizika (KR), što se može sažeti kao $IR \times KR = RZPO$.

Komponente revizijskog rizika

Rizik neotkrivanja	<p>Rizik da revizor neće otkriti značajno pogrešno objavljivanje koje postoji za neku tvrdnju koja može biti značajna. Rizik neotkrivanja (RN) rješava se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ispravnim planiranjem revizije; • provođenjem revizijskih postupaka koji odgovaraju prepoznatim rizicima značajnog pogrešnog objavljivanja; • odgovarajućim rasporedom osoblja za reviziju; • primjenom profesionalnog skepticizma; te • nadzorom i pregledavanjem obavljenog revizorskog rada. <p>Rizik neotkrivanja se nikad ne može svesti na nulu zbog inherentnih ograničenja u provedenim revizijskim postupcima, nužnim (profesionalnim) ljudskim prosudbama te prirodi pregledanih dokaza.</p>
---------------------------	---

Revizijski rizik (RR) se stoga može sažeti na sljedeći način:

$$RR = RZPO \times RN$$

Značajnost i revizijski rizik se razmatraju tokom cijelog postupka revizije na osnovu:

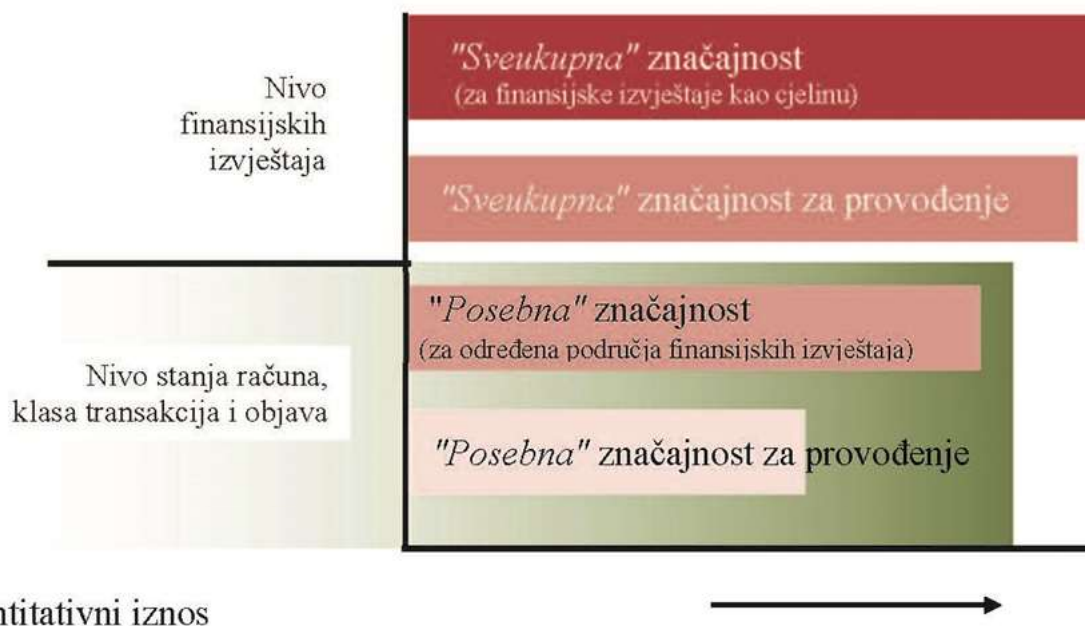
- prepoznavanja i procjene rizika značajnog pogrešnog objavljivanja;
- utvrđivanja vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata daljnjih revizijskih postupaka;
- utvrđivanja izmjena u značajnosti (sveukupne značajnosti i značajnosti za provođenje) nakon saznanja novih informacija tokom revizije, zbog kojih bi revizor još na početku odredio drugačiji iznos (ili iznose); te
- ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih objavljivanja, ako postoje, na finansijske izvještaje i na stvaranje mišljenja u izvještaju revizora.

Ako upotrijebimo jednostavno poređenje sa skokom u vis u atletici, značajnost odgovara visini letvice koju atletičar treba preskočiti. Revizijski rizik odgovara stepenu težine koji je inherentan skoku na određenoj visini (RZPO), u kombinaciji s dodatnim rizikom od greške u strategiji skakanja ili izvedbi skoka (rizik neotkrivanja).

7.5 Nivoi značajnosti

Odjeljak	Značajni izvaci MRevS
320.12	Revizor će odrediti značajnost za provođenje za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog objavljivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti Odj. A12.)
320.13	Ako revizor zaključi da je za finansijske izvještaje kao cjelinu primjerena niža značajnost (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoi značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) nego što je početno određena, revizor će utvrditi da li je nužno izmijeniti značajnost za provođenje i da li su vrste, vremenski raspored i obuhvat daljnjih revizijskih postupaka još uvijek primjereni.
320.14	Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene u njihovom određivanju: (a) značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu; (Vidjeti Odj. 10.) (b) ako je primjenjivo, nivo ili nivoi značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti Odj. 10.) (c) značajnost za provođenje; i (Vidjeti Odj. 11.) (d) svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija napreduje. (Vidjeti Odj. 12-13.)

Prikaz 7.5-1



Napomena: Pojmovi “sveukupna” i “posebna” upotrijebljeni u gornjem prikazu i u tekstu ispod koriste se za potrebe ovoga vodiča i nisu pojmovi koji se javljaju u MRevS. Sveukupna značajnost se odnosi na značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu, a posebna značajnost se odnosi na značajnost za određene klase transakcija, stanja računa ili objave.

Revizor na početku revizije procjenjuje veličinu i vrstu pogrešnih objavljivanja koja se mogu smatrati značajnim. To uključuje utvrđivanje iznosa značajnosti na način naveden u sljedećoj tabeli.

Utvrđivanje iznosa značajnosti

Prikaz 7.5-2

Sveukupna značajnost	Sveukupna značajnost odnosi se na finansijske izvještaje kao cjelinu. Ona se zasniva na onome što bi, prema realnim očekivanjima, moglo uticati na ekonomske odluke korisnika finansijskih izvještaja, a koje su donesene na osnovu istih. Tokom revizije može se promijeniti ako revizor postane svjestan informacija zbog kojih bi još na početku utvrdio neki drugi iznos (ili iznose).
Sveukupna značajnost za provođenje	Značajnost za provođenje izražena je iznosom koji je manji od sveukupne značajnosti. Značajnost za provođenje omogućuje revizoru da odgovori na procjene specifičnih rizika (a da pritom ne mijenja sveukupnu značajnost) te da na odgovarajuće nizak nivo smanji vjerovatnoću da zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih objavljivanja premaši sveukupnu značajnost. Značajnost za provođenje promijenila bi se na osnovu nalaza iz revizije (naprimjer, tamo gdje je izmijenjena procjena rizika).
Posebna značajnost	Posebna značajnost određuje se za klase transakcija, stanja računa ili objave kod kojih je razumno očekivati da će pogrešna prikazivanja iznosa manjih od sveukupne značajnosti uticati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju istih finansijskih izvještaja.
Posebna značajnost za provođenje	Posebna značajnost za provođenje izražava se iznosom nižim od posebne značajnosti. To Revizoru omogućuje da odgovori na procjene posebnih rizika te da ostavi prostor za postojanje mogućih neotkrivenih i neznačajnih pogrešnih objavljivanja koja čine

Značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu

Značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna značajnost) zasniva se na revizorovoj procjeni potreba korisnika finansijskih izvještaja za finansijskim informacijama. Ona se obično utvrđuje u iznosu koji je sličan onom koji koristi strana koja sastavlja finansijski izvještaj. Koristeći profesionalnu prosudbu, revizor će značajnost postaviti na najveći iznos pogrešnog objavljivanja koji ne bi mogao uticati na ekonomske odluke korisnika finansijskih izvještaja.

Kada se iznos sveukupne značajnosti odredi, on postaje jedan od faktora prema kojem će se procjenjivati krajnji uspjeh ili neuspjeh revizije. Naprimjer, pretpostavimo da je sveukupna značajnost postavljena na iznos od 20.000 €. Ako kao rezultat provođenja revizijskih postupaka:

- nije utvrđeno nijedno pogrešno objavljivanje - izdat će se pozitivno mišljenje;
- su utvrđena neka manja (beznačajna) pogrešna objavljivanja i ona nisu ispravljena - izdat će se pozitivno mišljenje;
- su utvrđena pogrešna objavljivanja koja premašuju značajnost (od 20.000 €), te ako uprava nije voljna provesti potrebna prilagođavanja - bit će potrebno mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje;
- u finansijskim izvještajima postoje neispravljene greške koje premašuju značajnost (od 20.000 €), ali ih revizor nije otkrio - pogrešno je izdato pozitivno revizijsko mišljenje.

Za informacije o tome kako koristiti značajnost pri ocjeni otkrivenih revizijskih dokaza, pogledati Dio 2. Poglavlje 21. ovog vodiča.

Revizori se ponekad nađu pred iskušenjem da spuste iznos sveukupne značajnosti, a kada se procijeni da je rizik značajnog pogrešnog objavljivanja visok. To, međutim, ne bi bilo primjereno jer je sveukupna značajnost povezana s potrebama korisnika finansijskih izvještaja, a ne s nivoom uključenog revizijskog rizika.

Kada bi revizijski rizik bio faktor u određivanju sveukupne značajnosti, visokorizična revizija bi završila iznosom sveukupne značajnosti manjim od onoga koji je utvrđen za subjekt slične veličine, a u kojem bi revizijski rizik bio nizak. Uz pretpostavku da su potrebe za informacijama korisnika finansijskih izvještaja jednake, bez obzira na revizijski rizik, postavljanje iznosa sveukupne značajnosti na niži nivo bi za rezultat imalo:

- poticanje očekivanja kod korisnika finansijskih izvještaja da će revizor prepoznati manja pogrešna objavljivanja u finansijskim izvještajima (od onoga što je doista potrebno); te
- dodatne revizijske radnje kako bi se osiguralo da je revizijski rizik sveden na odgovarajuće nizak nivo.

Budući da se sveukupna značajnost određuje u odnosu na potrebe korisnika finansijskih izvještaja, ona se neće promijeniti na osnovu nalaza otkrivenih revizijom niti na osnovu promjena u procijenjenim rizicima. Sveukupna značajnost se treba ažurirati kada revizor postane svjestan informacija zbog kojih bi se početna značajnost odredila drugačijim iznosom (ili iznosima).

Na završetku revizije, sveukupna značajnost će se koristiti za ocjenu učinka prepoznatih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima, kao i prikladnosti mišljenja u izvještaju revizora.

Značajnost za provođenje

Prikaz 7.5-3



Značajnost za provođenje omogućava revizoru da se bavi rizicima pogrešnog objavljivanja u stanjima računa, klasama transakcija i u objavama, a da pri tome ne mora promijeniti sveukupnu značajnost. Značajnost za provođenje omogućava revizoru da utvrdi iznose značajnosti koji se zasnivaju na sveukupnoj značajnosti, ali su izraženi manjim iznosima kako bi odražavali rizik neotkrivanja pogrešnih objavljivanja i kako bi odrazili procjene rizika. Ovaj manji iznos uspostavlja amortizer između značajnosti koja se koristi za određivanje vrste i obuhvata testiranja (značajnost za provođenje) i iznosa značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna značajnost).

Postavljanjem odgovarajućeg iznosa značajnosti za provođenje osigurat će se obavljanje većeg obima posla, čime se povećava vjerovatnoća prepoznavanja pogrešnih objavljivanja (ako postoje). Naprimjer, ako sveukupna značajnost iznosi 20.000 €, a revizijskim postupcima se planiraju otkriti sve greške koje premašuju 20.000 €, sasvim je moguće da se greška od, primjer radi, 8.000 € ne primijeti. Ako postoje tri takve greške, s ukupnim iznosom od 24.000 €, finansijski izvještaji bi bili značajno pogrešno objavljeni. Međutim, da je značajnost za provođenje postavljena na 12.000 €, daleko je vjerovatnije da bi barem jedna ili sve greške od 8.000 € bile otkrivene. Čak i

da se samo jedna od te tri pogreške uoči i ispravi, preostala pogrešna objavljivanja od 16.000 € bi bila manja od sveukupne značajnosti, a finansijski izvještaji kao cjelina ne bi bili značajno pogrešno objavljeni.

Postavljanje odgovarajućeg iznosa značajnosti za provođenje uključuje korištenje profesionalne prosudbe i nije samo mehanički obračun, kao recimo procent (npr. 75%) sveukupnog nivoa značajnosti. Međutim, na osnovu posebnih okolnosti subjekta kod kojeg se provodi revizija, ona se može postaviti kao samo jedan iznos za finansijske izvještaje kao cjelinu, odnosno kao pojedinačni iznos za određena stanja računa, transakcije i objave.

Postavljanje značajnosti za provođenje uključuje korištenje profesionalne prosudbe na osnovu faktora koji se bave revizijskim rizikom, a to su:

- razumijevanje subjekta i rezultati provođenja postupaka procjene rizika;
- vrste i obim pogrešnih objavljivanja prepoznatih u prethodnim revizijama, te
- očekivanje mogućih pogrešnih prikazivanja u tekućem periodu.

Moguće je u bilo kojem trenutku revizije promijeniti značajnost za provođenje u cjelini ili za pojedinačna stanja, transakcije i objave (bez uticaja na sveukupnu značajnost), a kako bi se odrazile izmijenjene procjene rizika, revizijski nalazi i prikupljene nove informacije. Na završetku revizije sveukupna značajnost koristit će se za procjenu učinka utvrđenih pogrešnih objavljivanja na finansijske izvještaje te za određivanje mišljenja koje treba izraziti u izvještaju revizora. (Za dalje smjernice treba pogledati Dio 2. Poglavlje 21.)

ZA RAZMATRANJE

Kada se utvrdi moguće pogrešno objavljivanje, treba se pozabaviti okolnostima događaja i uticajem na procjenu rizika/revizijske planove prije nego što se ponovno razmotri značajnost za provođenje.

Posebna značajnost

Postoje neke situacije u kojima je razumno očekivati da će pogrešna objavljivanja iznosa manjih od značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu uticati na ekonomske odluke korisnika koje su donesene na osnovu tih finansijskih izvještaja.

Prikaz 7.5-4

Na odluke utiču	Mogući primjeri
Zakoni, drugi propisi i zahtjevi računovodstvenog okvira	<ul style="list-style-type: none"> • Osjetljive objave u finansijskim izvještajima, naprimjer naknade upravi i onima koji su zaduženi za upravljanje. • Transakcije s povezanim stranama. • Nepoštivanje klauzula ugovora o zajmu, ugovornih obaveza, odredbi u propisima i zakonskih/regulatornih zahtjeva za izvještavanje. • Pojedine vrste rashoda poput nezakonitih plaćanja ili troškova rukovodilaca.
Ključne objave u sektoru	<ul style="list-style-type: none"> • Rezerve i troškovi istraživanja za rudarski subjekt. • Troškovi istraživanja i razvoja za farmaceutski subjekt.

Na odluke utiču	Mogući primjeri
Objave značajnih događaja i značajnih promjena u poslovanju	<ul style="list-style-type: none"> • Novostečena poduzeća ili proširenje poslovanja. • Prekinuto poslovanje. • Neobični događaji ili nepredviđene situacije (npr. tužbe). • Uvođenje novih proizvoda i usluga.

Revizor treba razmotriti postojanje pitanja sličnih onim koja su navedena gore za jednu ili više određenih klasa transakcija, stanja računa ili objava. Revizor, također, može smatrati da je korisno steći razumijevanje o stavovima i očekivanjima uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Posebna značajnost za provođenje

Ona je ista kao i ranije objašnjena značajnost za provođenje, osim što se odnosi na iznose utvrđene za posebnu značajnost. Posebna značajnost za provođenje se postavlja na iznos manji od posebne značajnosti kako bi se osiguralo obavljanje dovoljno revizijskog posla te kako bi se na odgovarajuće nizak nivo svela mogućnost da zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih objavljivanja premašuje posebnu značajnost.

7.6 Dokumentovanje značajnosti

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
320.14	<p>Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene tokom njihovog određivanja:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu; (Vidjeti Odj. 10.) (b) ako je primjenjivo, nivo ili nivoe značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti Odj. 10.) (c) značajnost za provođenje; i (Vidjeti Odj. 11.) (d) svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija bude napredovala. (Vidjeti Odj. 12-13.)

S obzirom na to da se iznosi značajnosti zasnivaju na profesionalnoj prosudbi revizora, važno je da faktori i iznosi uključeni u određivanje značajnosti na različitim nivoima budu propisno dokumentovani. To bi se u pravilu događalo u sljedećim slučajevima:

- tokom faze planiranja, kada se donose odluke o nužnom obimu posla;
- tokom revizije kada, na osnovu nalaza revizije, može doći do potrebe za promjenom ukupne značajnosti ili značajnosti za provođenje za određene klase transakcija, stanja računa ili objave.

Dokumentacija se odnosi na:

1. korisnike finansijskih izvještaja;
2. faktore koji se koriste u određivanju:
 - a. značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu i, ako je to primjenjivo, nivo značajnosti ili nivoe za određene klase transakcija, stanja računa ili objave;
 - b. značajnosti za provođenje; i

3. sve izmjene iznosa značajnosti pod 2. tačkom nastale tokom revizije.

8. Postupci procjene rizika

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Vrste i upotreba postupaka procjene rizika koje revizor koristi kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog objavljivanja.	240, 315

U nastavku su prikazana tri tipa postupka procjene rizika, a u skladu sa zahtjevima MRevS 315.

Prikaz 8.0-1



Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
315.5	Revizor treba obaviti postupke procjene rizika kako bi osigurao osnovu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog objavljivanja na nivoima finansijskih izvještaja i tvrdnji. Postupci procjene rizika, sami po sebi, međutim, ne osiguravaju dovoljne i primjerene revizijske dokaze na kojima treba da se zasniva revizijsko mišljenje. (Vidjeti Odj. A1-A5.)
315.6	Postupci procjene rizika uključuju sljedeće: (a) upite upravi i drugima unutar subjekta koji po revizorovoj prosudbi mogu imati informacije za koje je vjerovatno da će pomoći u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog objavljivanja usljed prevare ili greške; (Vidjeti Odj. A6.) (b) analitičke postupke; i (Vidjeti Odj. A7-A10.) (c) promatranje i provjeravanje. (Vidjeti Odj. A11.)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
315.11	<p>Revizor treba steći razumijevanje o sljedećem:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) industrijskim, regulativnim i ostalim vanjskim faktorima, kao i o primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja; (Vidjeti Odj. A17-A22) (b) vrsti subjekta, uključujući: <ul style="list-style-type: none"> a. njegovo poslovanje; b. njegovo vlasništvo i strukture upravljanja; c. vrste ulaganja koje je subjekt izvršio ili planira izvršiti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i d. način na koji je subjekt strukturiran te kako se finansira, kako bi se omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objava koje treba očekivati u finansijskim izvještajima. (Vidjeti Odj. A23-A27) (d) izboru i primjeni računovodstvenih politika u subjektu, uključujući razloge za njihovo mijenjanje. Revizor će ocijeniti da li su računovodstvene politike subjekta primjerene za njegovo poslovanje i da li su dosljedne primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama korištenim u posmatranoj djelatnosti; (Vidjeti Odj. A28) (e) ciljevima i strategijama subjekta i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike značajnog pogrešnog objavljivanja; i (Vidjeti Odj. A29-A35) (f) mjerenju i pregledavanju finansijske uspješnosti subjekta. (Vidjeti Odj. A36-A41)
315.12	<p>Revizor treba steći razumijevanje o internim kontrolama važnim za reviziju. Iako je najveći dio kontrola važnih za reviziju vjerovatno povezan s finansijskim izvještavanjem, za reviziju nisu važne sve kontrole koje su povezane s finansijskim izvještavanjem. Pitanje je za revizorovu profesionalnu prosudbu da li je kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, važna za reviziju. (Vidjeti Odj. A42-A65)</p>

8.1 Pregled

Svrha postupaka procjene rizika je prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog objavljivanja. To se postiže kroz sticanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, kao i internih kontrola. Informacije se mogu dobiti iz vanjskih izvora, kao što su internet i stručna literatura, ili iz unutrašnjih izvora, poput razgovora s ključnim osobljem. Sticanje razumijevanja subjekta je trajan i dinamičan proces prikupljanja, ažuriranja i analiziranja informacija tokom revizije.

8.2 Revizijski dokazi

Postupci procjene rizika osiguravaju revizijske dokaze koji podupiru procjenu rizika na nivou finansijskih izvještaja i tvrdnji, no ti dokazi nisu jedini. Dokazi prikupljeni postupcima procjene rizika nadopunjuju se daljnjim revizijskim postupcima (koji su odgovor na utvrđene rizike), naprimjer testovima kontrola i/ili dokaznim postupcima.

Potrebni postupci

Revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi utvrdio koje postupke procjene rizika treba provesti te potreban obim ili dubinu razumijevanja subjekta. U prvoj godini u kojoj revizor obavlja reviziju nekog subjekta, rad koji je nužan za pribavljanje i dokumentiranje informacija često će zahtijevati značajnu količinu vremena. No ako su prikupljene informacije dobro dokumentovane u prvoj godini, vrijeme potrebno za njihovo ažuriranje u narednim godinama bi trebalo biti znatno kraće od onoga koje je bilo potrebno u prvoj.

Revizor treba provesti odgovarajuće postupke procjene rizika kako bi prepoznao faktore rizika od prevare i poslovnog rizika koji bi mogli dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja. To uključuje razmatranje svakog događaja ili uslova koji može izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Obim ili dubina potrebni za razumijevanje subjekta su određeni u odjeljcima 11. i 12. MRevS 315 (navedeni gore). Revizorovo ukupno nužno razumijevanje je manje od razumijevanja koje ima uprava prilikom upravljanja subjektom.

ZA RAZMATRANJE

Prilikom određivanja vrste i obima postupaka procjene rizika koje treba provesti, treba imati na umu da neki MRevS sadrže specifična pitanja koja treba razmotriti. Neki primjeri navedeni su u nastavku:

MRevS 240.16 Prevara u reviziji finansijskih izvještaja

Prilikom obavljanja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti kojima će se steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, što uključuje i interne kontrole subjekta, a onako kako to zahtijeva MRevS 315, revizor treba obaviti postupke navedene u odjeljcima 17-24 (MRevS 240), a kako bi prikupio informacije koje će koristiti prilikom prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog objavljivanja koji proističu iz prevare.

MRevS 540.8 Revizija računovodstvenih procjena

Prilikom obavljanja postupaka procjene rizika i povezanih radnji radi sticanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, što uključuje i njegove interne kontrole, a u skladu sa zahtjevima MRevS 315, revizor treba steći razumijevanje sljedećih elemenata kako bi imao osnovu za prepoznavanje i procjenu rizika značajnog pogrešnog objavljivanja za računovodstvene procjene:

- (a) zahtjeva važećeg okvira finansijskog izvještavanja značajnog za računovodstvene procjene, uključujući i povezane objave;
- (b) kako menadžment utvrđuje transakcije, događaje i okolnosti koji bi mogli dovesti do potrebe da se računovodstvene procjene utvrde ili objave u finansijskim izvještajima. Prilikom sticanja tog razumijevanja, revizor upravi treba postaviti upite o promjenama okolnosti koje mogu dovesti do novih ili do potrebe izmjene postojećih računovodstvenih procjena;
- (c) načina na koji uprava donosi računovodstvene procjene i razumijevanja podataka na kojima se one zasnivaju, što uključuje i:
 - (i) metodu, a gdje je to moguće i model, koji se koristi pri donošenju računovodstvenih procjena;
 - (ii) povezane kontrole;
 - (iii) pitanje da li je uprava koristila stručnjaka;
 - (iv) pretpostavke na kojima su zasnovane računovodstvene procjene;
 - (v) pitanje da li je došlo ili da li je trebalo doći do promjene u poređenju s prethodnim periodom u smislu metode izrade računovodstvenih procjena i, ako jeste, zašto; te
 - (vi) pitanje da li je, i ako jeste, kako je uprava procijenila učinak nesigurnosti procjene.

MRevS 550.11 Povezane strane

Kao dio postupaka procjene rizika i povezanih radnji koje revizor treba provesti tokom revizije, a u skladu sa zahtjevima MRevS 315 i MRevS 240, on treba obaviti revizijske postupke i povezane radnje navedene u odjeljcima 12-17 (MrevS 550) kako bi prikupio informacije važne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog objavljivanja, a koji se tiče odnosa i transakcija s povezanim stranama.

MRevS 570.10 Vremenska neograničenost poslovanja

Kada se obavlja postupak procjene rizika u skladu sa zahtjevima MrevS 315, revizor treba razmotriti da li postoje događaji ili okolnosti koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje.

Postupci nužni za prepoznavanje tih rizika mogu biti minimalni u manjim subjektima, dok u većim i složenijim subjektima ovi postupci mogu biti obimniji.

8.3 Tri postupka procjene rizika

Svaki od tri postupaka procjene rizika bi se trebao provoditi tokom revizije, ali ne nužno za svaki aspekt potrebnog razumijevanja. Rezultati provođenja jedne vrste postupka u mnogim situacijama mogu dovesti do provođenja drugog postupka. Naprimjer, u razgovoru s voditeljem prodaje mogao bi se prepoznati neobičan ali značajan ugovor o prodaji. Nakon toga bi se mogao pregledati taj ugovor o prodaji i analizirati uticaj na prodajne marže. S druge strane, nalazi provedenih analitičkih postupaka o preliminarnim rezultatima poslovanja bi mogli otvoriti nova pitanja za upravu. Odgovori na ta pitanja bi zatim mogli dovesti do zahtjeva za pregled određenih dokumenata ili promatranje određenih aktivnosti.

Vrste ta tri postupka i način njihovog korištenja su opisani u nastavku.

8.4 Upiti upravi i drugima (uključujući i upite koji se odnose na prevaru)



Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
240.17	Revizor upravi treba postaviti upite o: <ul style="list-style-type: none"> (a) njihovoj procjeni rizika od toga da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno objavljeni zbog prevare, uključujući vrstu, obim i učestalost takvih procjena; (Vidjeti Odj. A12- A13) (b) postupcima uprave za prepoznavanje i odgovor na rizike od prevara u subjektu, uključujući specifične rizike prevare koje je uprava otkrila ili o kojima je obaviještena, ili klasama transakcija, stanjima računa ili objavama za koje je vjerovatno da postoji rizik od prevare; (Vidjeti Odj. A14) (c) razmjeni mišljenja uprave sa onima koji su zaduženi za upravljanje, ako postoje, a o postupcima za prepoznavanje i odgovor na rizike od prevara u subjektu; i (d) razmjeni mišljenja uprave sa zaposlenicima, ako postoje, u vezi sa njihovim pogledom na poslovnu praksu i etičko ponašanje.
240.18	Revizor upravi treba postaviti upite, kao i ostalim unutar subjekta kako je primjereno, da bi ustanovio da li posjeduju saznanje o nekoj aktualnoj prevari, prevari na koju se sumnja ili navodnoj prevari koja je zahvatila subjekt. (Vidjeti Odj. A15-A17)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
240.20	Osim onda kada su oni koji su zaduženi za upravljanje i uključeni u rukovođenje subjektom, revizor treba steći razumijevanje o tome kako oni koji su zaduženi za upravljanje provode nadzor nad procesima uprave za prepoznavanje i odgovor na rizike od prevara u subjektu, kao i nad internim kontrolama koje je uprava uspostavila za otklanjanje tih rizika. (Vidjeti Odj. A19-A21)
240.21	Revizor treba postaviti upite onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ustanovio imaju li saznanje o bilo kakvoj aktualnoj prevari, prevari na koju se sumnja ili navodnoj prevari koja je zahvatila subjekt. Ti upiti se postavljaju u dijelu u kojem se iz drugog izvora potvrđuju odgovori na upite upravi.

Revizor upite koristi zajedno s drugim postupcima procjene rizika kao pomoć u prepoznavanju rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. Težište pitanja je sticanje razumijevanja svakog potrebnog aspekta, a kako je navedeno u 11. i 12. odjeljku MRevS 315 (navedeno gore).

U pravilu se većina informacija iz upita prikuplja od uprave i lica koja su odgovorna za finansijsko izvještavanje. Međutim, postavljanje upita drugim licima unutar subjekta i zaposlenicima s različitim nivoima nadležnosti može osigurati drukčiji pogled i dodatne informacije koje bi mogle biti korisne u prepoznavanju rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja koje bi se inače propustile. Naprimjer, razgovor s direktorom prodaje bi mogao ukazati na to da su određene prodajne transakcije (kasnije u istom periodu) obrađene na brzinu te da nisu evidentirane u skladu s politikama priznavanja prihoda tog subjekta.

Područja za upite su navedena u prikazu koji slijedi.

Prikaz 8.4-1

Razgovor	Postaviti upit o...
Oni koji su zaduženi za upravljanje <i>(ako nisu uključeni u rukovođenje subjektom)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • okruženju u kojem se pripremaju finansijski izvještaji; • nadgledanju postupaka uprave za prepoznavanje i reagiranje na rizike od prevare ili greške u subjektu te internih kontrola koje je uprava uspostavila za ublažavanje tih rizika; • informacijama o stvarnoj ili navodnoj prevari u subjektu te da li se sumnja na prevare koje bi uticale na subjekt; • razmatranju prisustvovanja sastanku onih koji su zaduženi za upravljanje i čitanju zapisnika s njihovih prošlih sastanaka;
Uprava i oni koji su odgovorni za finansijsko izvještavanje	<ul style="list-style-type: none"> • procjeni rizika uprave od toga da bi finansijski izvještaji mogli biti značajno pogrešno objavljeni zbog prevare ili greške, uključujući vrstu, obim i učestalost takvih procjena; • prenošenju zaposlenicima od strane uprave, ako postoji, o svom mišljenju o poslovnim praksama i etičkom ponašanju; • kulturi subjekta (vrijednostima i etici); • poslovnom stilu uprave; • poticajnim planovima uprave; • mogućnostima zaobilaženja kontrola od strane uprave; • informacijama o prevari ili sumnjama u istu; • načinu pripreme procjena; • sastavljanju finansijskih izvještaja i postupku pregleda; • razmjeni mišljenja, ako je ima, sa onima koji su zaduženi za upravljanje;
Ključni zaposlenici <i>(nabavka, plaće, računovodstvo, itd.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • poslovnim trendovima i neobičnim događajima; • pokretanju, obradi ili evidentiranju složenih ili neobičnih transakcija; • obimu zaobilaženja kontrola od strane uprave (tj. da li se od tih zaposlenika ikada tražilo da zaobiđu interne kontrole); • prikladnosti/primjeni korištenih računovodstvenih politika;
Osooblje marketinga ili prodaje	<ul style="list-style-type: none"> • strategijama prodaje i trendovima u prodaji; • poticajima za učinkovitost prodaje; • ugovornim aranžmanima s kupcima; • obimu zaobilaženja kontrola od strane uprave (tj. da li se od tih zaposlenika ikada zatražilo da zaobiđu interne kontrole ili računovodstvene politike za priznavanje prihoda).

ZA RAZMATRANJE

Pitanja ne treba ograničiti (pogotovo u manjim revizijama) na vlasnika-direktora i računovođu. Treba pitati ostale zaposlenike (ako postoje) u subjektu (naprimjer, direktora prodaje, direktora proizvodnje ili druge zaposlenike) o kretanjima, neobičnim događajima, velikim poslovnim rizicima, funkcionisanju interne kontrole i bilo kojim slučajevima zaobilaženja kontrola od strane uprave.

Ako se otkrije moguća prevara, a koja uključuje više položaje uprave ili one koji su zaduženi za upravljanje, odmah se treba posavjetovati sa angažovanim partnerom i razmisliti o traženju pravne pomoći za nastavak revizije. Informacije, također, treba čuvati u tajnosti kako bi se osiguralo odgovarajuće poštivanje zahtjeva u vezi privatnosti i povjerljivosti. Također, treba provjeriti etički kodeks za bilo kakve dodatne zahtjeve i smjernice.

8.5 *Analitički postupci*



Analitički postupci, a koji se koriste kao postupci procjene rizika, pomažu pri prepoznavanju pitanja koja imaju uticaj na finansijske izvještaje i reviziju. Neki primjeri su neobične transakcije ili događaji, iznosi, omjeri i trendovi. Osim što su jedna vrsta postupaka procjene rizika, analitički postupci se, također, mogu koristiti kao daljnji revizijski postupci prilikom:

- prikupljanja dokaza o tvrdnjama iz finansijskih izvještaja. To bi bio dokazni analitički postupak o kojem se detaljnije govori u Dijelu 1, Poglavlje 10. ovog vodiča i
- sticanja cjelokupnog uvida u finansijske izvještaje na kraju ili pri kraju revizije.

Većina analitičkih postupaka nije mnogo detaljna ili složena. U njima se često koriste podaci koji su sažeti na visokom nivou klasifikacije, što znači da njihovi rezultati mogu dati samo široke i početne naznake o postojanju značajnijih pogrešnih objavlivanja.

Što učiniti	Kako to učiniti
Prepoznati odnose između podataka	Razviti očekivanja o vjerovatnim odnosima između različitih vrsta informacija za koje je razumno očekivati da postoje. Onda kada je moguće, treba nastojati koristiti nezavisne izvore informacija (odnosno one koji ne nastaju u samom subjektu). Finansijske i nefinansijske informacije mogu uključivati: <ul style="list-style-type: none"> • finansijske izvještaje za uporedive prethodne periode; • budžete, prognoze i ekstrapolacije, uključujući ekstrapolacije iz podataka za međuperiode ili godišnjih podataka, te • informacije o sektoru u kojem subjekt posluje te trenutne privredne uslove.
Uporediti	Uporediti očekivanja sa evidentiranim iznosima ili omjerima koje smo dobili na osnovu evidentiranih iznosa.
Vrednovati rezultate	Vrednovati rezultate. Tamo gdje se pronađu neobični ili neočekivani odnosi, razmotriti potencijalne rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Rezultati ovih analitičkih postupaka bi se trebali razmotriti zajedno sa ostalim prikupljenim informacijama radi:

- prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog objavljivanja koji se odnose na tvrdnje sadržane u značajnim stavkama finansijskih izvještaja i
- pomoći u utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka.

Napomena: Manji subjekti revizoru možda neće moći dati trenutne finansijske informacije, kao što su privremene ili mjesečne finansijske informacije za provođenje analitičkih postupaka. U tim okolnostima, neke informacije se mogu dobiti putem upita, ali će se za detaljne upite možda morati čekati dok ne bude dostupan rani nacrt finansijskih izvještaja subjekta.

8.6 Posmatranje i provjeravanje



Posmatranje i
provjeravanje

Posmatranje i provjeravanje:

- čine podršku upitima postavljenih upravi i ostalima, te
- pružaju dodatne informacije o subjektu i njegovom okruženju.

Postupci posmatranja i provjeravanja obično uključuju postupak i primjenu, kao što je navedeno u prikazu koji slijedi

Prikaz 8.6-1

Postupak	Primjeri primjene
Promatranje	<p>Razmisliti o posmatranju sljedećeg:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kako subjekt posluje i kako je organizovan; • sjedištu subjekta i postrojenja; • stilu poslovanja uprave i stavu prema internoj kontroli; • funkcionisanju različitih postupaka interne kontrole i • poštivanju ključnih politika.
Provjeravanje	<p>Razmisliti o provjeravanju dokumenata kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • poslovni planovi, strategije i prijedlozi; • stručne studije i medijski izvještaji o subjektu; • važni ugovori i čvrsto preuzete obaveze; • propisi i prepiske s nadzornim tijelima; • prepiske s pravnicima, bankarima i ostalim interesnim grupama; • računovodstvene politike i evidencije; • priručnici za internu kontrolu; • izvještaji koje je pripremila uprava (naprimjer, podaci o rezultatima i privremeni finansijski izvještaji), te • ostali izvještaji, kao što su zapisnici sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje, izvještaji savjetnika, i sl.

8.7 Oblikovanje i provođenje internih kontrola

Postupci procjene rizika, također, uključuju i postupke uključene u ocjenu oblikovanja i provođenja važnih internih kontrola. Više detalja o ovim postupcima možete pronaći u Dijelu 2, Poglavlje 11.

8.8 Ostali izvori informacija o rizicima

Ostali postupci koje provodi revizor mogu se koristiti u svrhe procjene rizika. Neki tipični primjeri navedeni su u sljedećem prikazu.

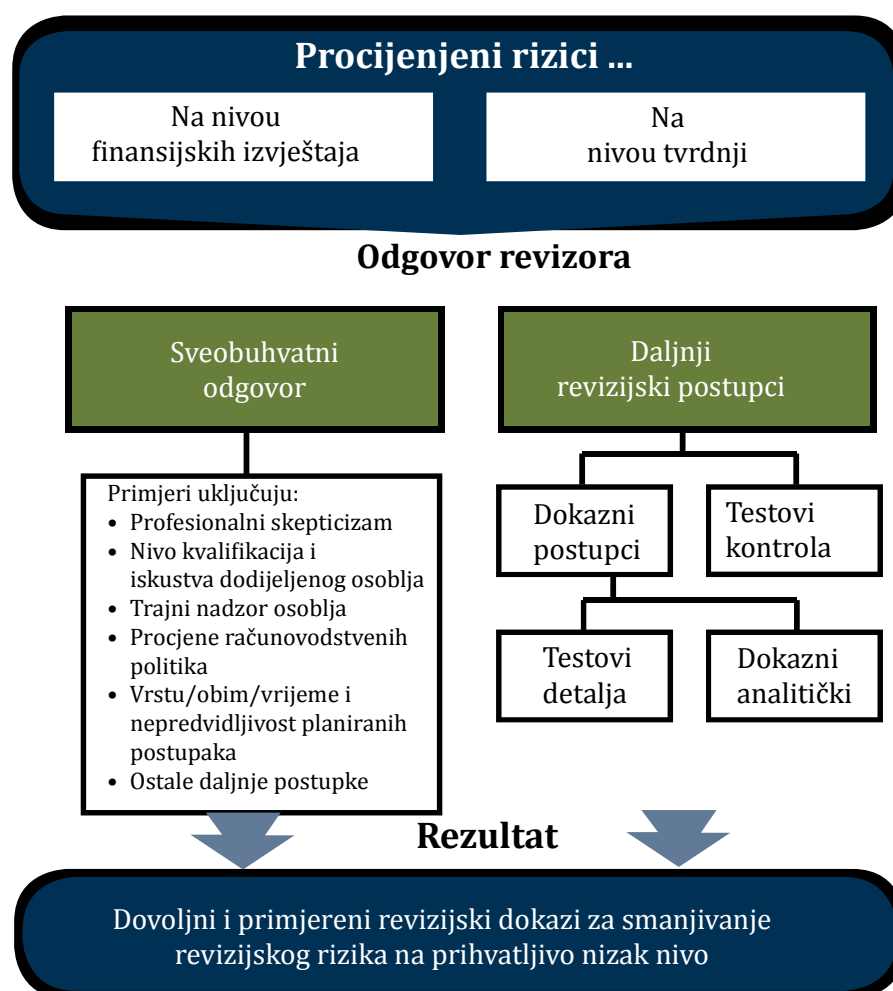
Prikaz 8.8-1

Izvor	Opis
Prihvatanje ili zadržavanje	Značajne informacije koje su prikupljene provođenjem preliminarnih postupaka.
Prethodni posao	<p>Značajno iskustvo koje je stečeno prethodnim angažmanima i ostalim vrstama angažmana koji su obavljani za subjekt.</p> <p>To može uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • područja interesa iz prethodnih revizija; • slabosti u internoj kontroli; • promjene u organizacionoj strukturi, poslovnim procesima i sistemima interne kontrole kao i • prethodna pogrešna objavljivanja i činjenicu da li su ispravljena na vrijeme.
Vanjske informacije	<ul style="list-style-type: none"> • Upiti vanjskom pravnom savjetniku subjekta ili stručnjaku za procjenu vrijednosti. • Pregled izvještaja koje su pripremile banke ili agencije za rejting. • Informacije o sektoru i stanju privrede koje su prikupljene pretraživanjem interneta, stručnih i ekonomskih časopisa te regulatornih i finansijskih publikacija.
Rasprave revizijskog tima	Rezultati rasprava tima (uključujući i partnera) o osjetljivosti finansijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna objavljivanja, uključujući i prevare.

9. Odgovor na procijenjene rizike

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Oblikovanje i provođenje primjerenih odgovora na procijenjene rizike.	240, 300, 330, 500

Prikaz 9.0-1



Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
330.3	Cilj revizora je da oblikovanjem i provođenjem primjerenih odgovora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja prikupi dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se odnose na te procijenjene rizike.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
300.9	<p>Revizor će sastaviti plan revizije koji uključuje opis:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata planiranih postupaka procjene rizika, a kako je određeno u MRevS 315; (b) vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata planiranih daljnjih revizijskih postupaka na nivou tvrdnje, a kako je određeno u MRevS 330; (c) ostalih planiranih revizijskih postupaka za koje se zahtijeva da se obave kako bi angažman bio u skladu s MRevS. (Vidjeti Odj. A12)
330.7	<p>Prilikom oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) razmotriti razloge za datu procjenu rizika od nastanka značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje za svaku klasu transakcija, stanja računa ili objavu, uključujući i: <ul style="list-style-type: none"> (i) vjerovatnoću značajnog pogrešnog objavljivanja zbog određenih karakteristika značajne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja (tj. inherentni rizik); i (ii) pitanje da li se prilikom procjene rizika vodilo računa o značajnim kontrolama (tj. o kontrolnom riziku), čime se od revizora zahtijeva da pribavi revizijske dokaze kako bi utvrdio da li djeluju kontrole učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u učinkovito djelovanje kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obuhvata dokaznih postupaka); i (Vidjeti Odj. A9-A18) (b) prikupiti što uvjerljivije revizijske dokaze što je viši revizijski rizik. (Vidjeti Odj. A19)
500.6	<p>Revizor treba oblikovati i izvršiti revizijske postupke koji odgovaraju konkretnim okolnostima, a kako bi pribavio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza. (Vidjeti Odj. A1-A25)</p>

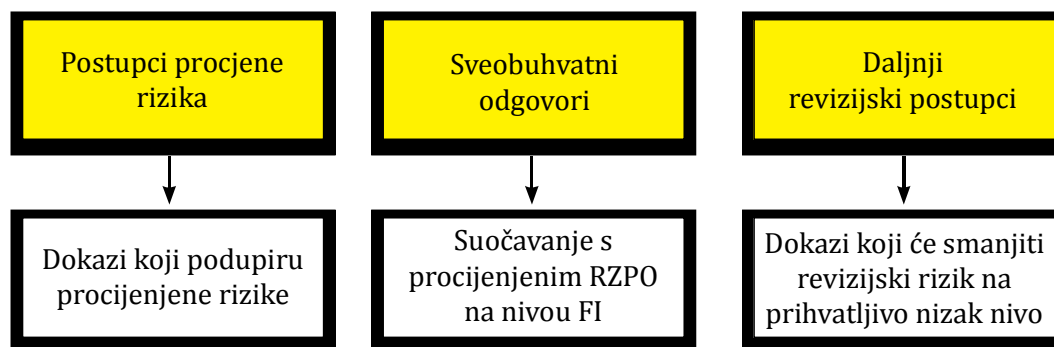
9.1 Pregled

Postupci procjene rizika (pogledati Dio 1, Poglavlje 8. ovog vodiča) su oblikovani za prepoznavanje i procjenu rizika podjednako na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnje za značajne klase transakcija, stanja računa i objave.

Daljnji revizijski postupci (pogledati Dio 1, Poglavlje 10. ovog vodiča) su oblikovani kao reakcija na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje. Njihova svrha je prikupljanje dovoljno primjerenih revizijskih dokaza za smanjenje rizika revizije na prihvatljivo nizak nivo.

Glavne tri kategorije revizijskih postupaka su prikazane u nastavku.

Prikaz 9.1-1



RZPO = rizik značajnog pogrešnog objavljivanja

FI = finansijski izvještaji

Procijenjeni rizici na nivou finansijskih izvještaja po vrsti su prožimajući i zahtijevaju sveobuhvatne revizijske odgovore, kao što je utvrđivanje koliko iskustva imaju oni kojima se dodjeljuje izvođenje posla, nivoa potrebnog nadzora, kao i bilo koje potrebne izmjene vrsta i obuhvata planiranih revizijskih postupaka.

Procijenjeni rizici na nivou tvrdnje se odnose na određena stanja računa, klase transakcija i objave. Odgovor uključuje provođenje daljnjih revizijskih postupaka, kao što su testovi na detalje, testovi kontrola i dokazni analitički postupci.

Na oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka će uticati:

- rezultati provođenja postupaka procjene rizika i procjene rizika na nivou tvrdnje koje iz njih proističu, te
- sveobuhvatni odgovor koji je revizor razvio u vezi sa procijenjenim rizikom od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja.

9.2 Sveobuhvatni odgovori na rizike na nivou finansijskih izvještaja

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.5	Revizor treba oblikovati i provesti sveobuhvatne odgovore kako bi se suočio s procijenjenim rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja. (Vidjeti Odj. A1-A3)

Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja podrazumijevaju rizike koji su prožimajući u finansijskim izvještajima kao cjelini, a mogu uticati na mnoge tvrdnje. Kao rezultat toga, ti rizici (kao, naprimjer, loš stav uprave prema kontroli) mogu indirektno doprinijeti značajnim pogrešnim objavljivanjima na nivou tvrdnje. Naprimjer, ako računovođa subjekta nije stručan, mogu se pojaviti brojne prilike za grešku ili prevaru u više stanja računa, klasa transakcija ili objava. Zbog toga se na rizike na nivou finansijskih izvještaja često ne može odgovoriti obavljanjem specifičnih revizijskih postupaka, već se zahtijeva sveobuhvatni odgovor.

MRevS 240 i 330 opisuju neke moguće sveobuhvatne odgovore na rizike utvrđene na nivou finansijskih izvještaja. Neki primjeri su navedeni u nastavku.

Prikaz 9.2-1

Mogući sveobuhvatni odgovori na procijenjene rizike na nivou finansijskih izvještaja	
Rukovođenje angažmanom	<p>Naglasiti revizijskom timu potrebu zadržavanja profesionalnog skepticizma.</p> <p>Uključiti više iskusnog osoblja ili lica s posebnim vještinama, kao što su stručnjaci za forenziku, vrednovanje i informacijske tehnologije.</p> <p>Osigurati redovniji nadzor osoblja tokom njihovog rada.</p>
Uključivanje nepredvidljivosti u izbor daljnjih revizijskih postupaka	<p>Uključiti element nepredvidljivosti u izbor vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata daljnjih revizijskih postupaka koje treba izvesti. To je naročito važno kada se bavimo rizicima od prevare jer bi pojedinci unutar subjekta mogli biti upoznati s revizijskim postupcima koji se obično provode, a čime bi lakše mogli prikriti prevare u finansijskom izvještavanju.</p> <p>Nepredvidljivost se može postići:</p> <ul style="list-style-type: none"> • provođenjem dokaznih postupaka na odabranim stanjima računa i tvrdnjama koje se inače ne testiraju zbog svoje značajnosti ili rizika; • mijenjanjem vremena revizijskih postupaka u odnosu na ono koje se inače očekuje; • korištenjem različitih metoda uzorkovanja, te • provođenjem revizijskih postupaka na različitim mjestima ili na mjestima koja nisu najavljena (kao što je inventura).
Promjena planirane revizijske postupke	<p>Izmijeniti vrstu, vremenski raspored ili obuhvat revizijskih postupaka. Naprimjer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • provesti dokazne postupke na kraju perioda umjesto na neki datum u međuperiodu; • provesti fizičko posmatranje ili provjeru određene imovine; • provesti daljnji pregled evidencija zaliha kako bi se prepoznale neuobičajene stavke, neočekivani iznosi i ostale stavke za postupke naknadnog ispitivanja; • provesti dodatne radnje da bi se ocijenila razumnost procjena uprave te odluke i pretpostavke na kojima su iste zasnovane; • povećati veličine uzoraka ili izvršiti analitičke postupke na detaljnijem nivou; • koristiti kompjuterski pomognute revizijske tehnike (CAAT) radi: <ul style="list-style-type: none"> – prikupljanja više dokaza o podacima sadržanim na značajnim računima ili datotekama elektronskih transakcija, – provesti obuhvatnije testiranje elektronskih transakcija i datoteka računa, – odabrati uzorak transakcija iz ključnih elektronskih datoteka, – sortirati transakcije specifičnih karakteristika, i – testirati cijelu populaciju umjesto uzorka; • Zatražiti dodatne informacije u potvrdama izvana. Naprimjer, kod konfirmacije Potraživanja revizor bi mogao zatražiti potvrdu o detaljima sporazuma o prodaji, uključujući datum, bilo kakvog prava na povrat i uslove isporuke; i • Izmijeniti vrstu i obuhvat revizijskih postupaka kako bi se prikupilo više revizijskih dokaza.

Mogući sveobuhvatni odgovori na procijenjene rizike na nivou finansijskih izvještaja

Promjene u revizijskom pristupu	<p>Razmotriti razumijevanje stečeno o okruženju kontrola.</p> <p>Ako je okruženje kontrola učinkovito, revizor može imati više povjerenja u internu kontrolu i pouzdanja u revizijske dokaze koji su nastali unutar subjekta. To može podrazumijevati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • više revizijskog posla obavljenog na neki datum u međuperiodu nego na kraju perioda i • pristup u kojem se koriste testovi kontrola, kao i dokazni postupci (kombinovani pristup). <p>Ako je okruženje kontrola neučinkovito, to može dovesti do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • provođenja više revizijskih postupaka na kraju perioda nego na neki datum u međuperiodu; • prikupljanja obimnijih revizijskih dokaza iz dokaznih postupaka, te • povećanja broja mjesta koja će biti uključena u djelokrug revizije.
Pregledanje računovodstvenih politika koje se koriste	<p>Procijeniti da li ukazuju odabir i primjena računovodstvenih politika u subjektu, a naročito onih koje su povezane sa mjerenjima i složenim transakcijama u subjektu, na finansijsko izvještavanje pogodno za prevare, a koje nastaje kao rezultat nastojanja uprave da upravlja zaradom.</p>

ZA RAZMATRANJE**Vrijeme**

Sveobuhvatni odgovori mogu se razviti u fazi planiranja, a zatim unijeti u opću strategiju revizije. U novim angažmanima, sveobuhvatni odgovori mogu se razviti na preliminarnoj osnovi tokom planiranja, a kasnije potvrditi ili izmijeniti na osnovu rezultata procjene rizika.

Dokumentacija

Uspostavljanje sveobuhvatnog revizijskog odgovora i strategije revizije u manjem subjektu ne mora nužno biti složen ili dugotrajan posao. U nekim slučajevima oba koraka mogu se provesti pripremom kratke zabilješke po završetku revizije prethodnog perioda (pod pretpostavkom da ona pokriva sva nužna pitanja), a koja se kasnije može ažurirati na osnovu razmjene mišljenja sa upravom.

Zaobilaženje kontrola od strane uprave

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
240.26	Prilikom utvrđivanja i procjene rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja zbog prevara, revizor će, na osnovu pretpostavke rizika od prevara u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. Odjeljak 47. navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva na angažman i, shodno tome, priznavanje prihoda nije prepoznato kao rizik od značajnih pogrešnih objavljivanja zbog prevare. (Vidjeti Odj. A28-A30)
240.32	<p>Nezavisno od revizorove procjene rizika od zaobilaženja kontrola od strane uprave, on treba oblikovati i izvršiti revizijske postupke kako bi:</p> <p>(a) testirao primjerenost knjiženja koja su izvršena u glavnoj knjizi i ostalih prilagođavanja koja su provedena u sastavljanju finansijskih izvještaja. U oblikovanju i izvršavanju revizijskih postupaka za takva testiranja, revizor treba:</p> <p>(i) postaviti upite pojedincima koji su uključeni u proces finansijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima koje su povezane s obavljanjem knjiženja i ostalim prilagođavanjima;</p> <p>(ii) odabrati knjiženja i ostala prilagođavanja koja su izvršena na kraju perioda izvještavanja; i</p> <p>(iii) razmotriti potrebu za testiranjem knjiženja i ostalih prilagođavanja tokom perioda; (Vidjeti Odj. A41-A44)</p> <p>(b) pregledao računovodstvene procjene zbog subjektivnosti i procijenio da li predstavljaju okolnosti koje proizvode takve subjektivnosti, ako iste postoje, rizik od značajnih pogrešnih objavljivanja zbog prevare. Pri provođenju takvih pregleda, revizor treba:</p> <p>(i) ocijeniti da li upućuju procjene i odluke uprave uprave u pripremi računovodstvenih procjena koje su uključene u finansijske izvještaje, iako su pojedinačno razumne, na moguće subjektivnosti uprave subjekta što može predstavljati rizik od značajnih pogrešnih objavljivanja zbog prevare. Ako je tako, revizor treba ponovo ocijeniti računovodstvene procjene kao cjelinu; i</p> <p>(ii) obaviti retroaktivni pregled procjena uprave i pretpostavki povezanih sa značajnim računovodstvenim procjenama u finansijskim izvještajima prethodne godine; (Vidjeti Odj. A45-A46)</p> <p>(c) za značajne transakcije koje su izvan redovnog poslovanja subjekta, ili koje su na drugi način neobične uzimajući u obzir revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i ostale informacije prikupljene tokom revizije, ocijenio da li upućuje poslovna opravdanost transakcije (ili nedostatak iste) da je možda došlo do finansijskog izvještavanja s prevarom ili početka zloupotrebe imovine. (Vidjeti Odj. A47)</p>
240.33	Revizor treba utvrditi, a kako bi odgovorio na prepoznate rizike zaobilaženja kontrola od strane uprave, da li treba izvršiti ostale revizijske postupke pored onih koje su prethodno navedene (tj. kada postoje posebni dodatni rizici zaobilaženja kontrola od strane uprave koji nisu pokriveni kao dio postupaka provedenih radi ispunjavanja zahtjeva iz odjeljka 32).

Pretpostavlja se da su zaobilaženje kontrola od strane uprave i nepravilno priznavanje prihoda značajni rizici (pogledati Dio 2, Poglavlje 10. ovog vodiča) te im kao takvim treba i pristupati. Zbog toga postoje određeni revizijski postupci koji bi se trebali provoditi tokom svake revizije, a navedeni su u izvancima MRevS gore u tekstu. Neki dodatni komentari su uključeni u prikazu koji slijedi.

Prikaz 9.2-2

Postupci za suočavanje sa zaobilaženjem kontrola od strane uprave	
Unosi u dnevnik	<p>Prepoznati, odabrati i testirati knjiženja u dnevniku i druga prilagođavanja na temelju:</p> <ul style="list-style-type: none"> • razumijevanja procesa finansijskog izvještavanja u subjektu i oblikovanja/provođenja interne kontrole, te • razmatranja: <ul style="list-style-type: none"> – obilježja nepravilnih unosa u dnevnik ili drugih prilagođavanja, – prisutnosti faktora rizika od prevare koji se odnose na specifične klase unosa u dnevnik i drugih prilagođavanja, i – upita pojedincima koji su uključeni u proces finansijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima.
Procjene	<p>Pregledati procjene koje se odnose na specifične transakcije i stanja kako bi se prepoznale moguće pristrasnosti uprave. Daljnji postupci mogu uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • razmatranje procjena posmatranih kao cjelina; • obavljanje retrospektivnog pregleda prosudbi uprave i pretpostavki vezanih za značajne računovodstvene procjene u prethodnom periodu; te • određivanje da li doseže kumulativni efekt iznos značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima.
Značajne transakcije	<p>Steći razumijevanje poslovne logike za značajne transakcije koje su neobične ili izvan redovnog poslovanja. To uključuje i procjenu o tome:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da li uprava stavlja veći naglasak na potrebu za posebnim računovodstvenim tretmanom nego na ekonomsku logiku koja je u pozadini transakcije; • da li su aranžmani koji okružuju takve transakcije pretjerano složeni; • da li je uprava raspravila o sadržaju i računovodstvenom obuhvatanju za takve transakcije sa onima koje su zaduženi za upravljanje; • da li uključuju transakcije povezane strane koje nisu prethodno prepoznate ili strane koje nemaju materijalnu ili finansijsku snagu da podrže transakcije bez pomoći subjekta pod revizijom; • da li su transakcije koje uključuju nekonsolidovane povezane strane, uključujući i subjekte posebne namjene, propisno pregledane i odobrene od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, te • da li postoji odgovarajuća dokumentacija.
Priznavanje prihoda	<p>Provesti dokazne analitičke postupke. Razmotriti revizijske tehnike potpomognute primjenom kompjutera da bi se prepoznali neobični ili neočekivani odnosi prihoda ili transakcija.</p> <p>Potvrditi s klijentima značajne uslove u ugovoru (kriterije prihvatanja te uslove isporuke i plaćanja), kao i nedostatak popratnih odredbi (pravo na povrat proizvoda, zagarantovane iznose preprodaje, itd.).</p>

9.3 Odgovor na procijenjene rizike na nivou tvrdnje

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.6	Revizor treba oblikovati i provoditi daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i obuhvat zasnivaju na procijenjenim rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje i koji predstavljaju odgovor na te rizike. (Vidjeti Odj. A4-A8)

Revizorova procjena prepoznatih rizika na nivou tvrdnje osigurava polazište za:

- razmatranje odgovarajućeg revizijskog pristupa i
- oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka. Pogledati Dio 1, Poglavlje 10. ovog vodiča za detaljan opis daljnjih revizijskih postupaka.

Odgovarajući revizijski pristup

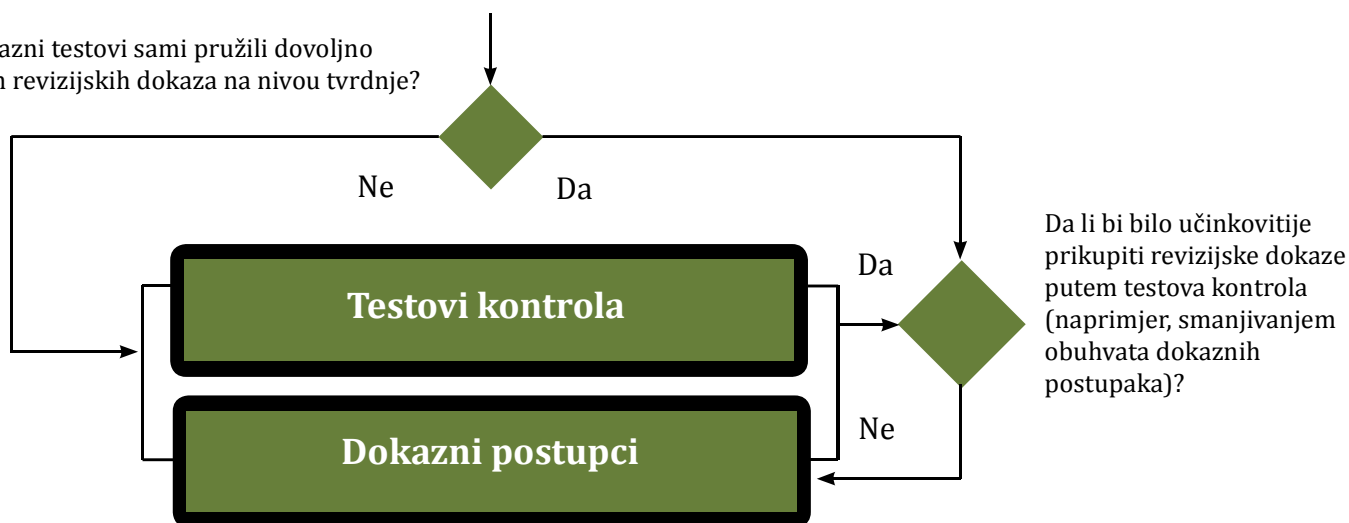
Revizijski pristup u oblikovanju i provođenju daljnjih revizijskih postupaka se temelji na procjeni prepoznatih rizika i na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnje.

Budući da će se procijenjeni rizici razlikovati zavisno od značajnih klasa transakcija, stanja računa i objava, najučinkovitiji revizijski pristup će, također, varirati. Naprimjer, moglo bi biti primjereno testirati kontrole u vezi sa tvrdnjom o potpunosti prihoda od prodaje i koristiti dokazne postupke za ostale tvrdnje. Kod obaveza prema dobavljačima, pristup korištenja dokaznih postupaka bi mogao biti primjenjiv na sve tvrdnje. Ključno je razviti revizijske postupke koji su prikladan odgovor na prepoznate rizike.

Sljedeći prikaz prikazuje neka od razmatranja prilikom oblikovanja odgovarajućeg revizijskog pristupa za stanje računa ili klasu transakcija.

Prikaz 9.3-1

Da li bi dokazni testovi sami pružili dovoljno primjerenih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje?



Napomena: U manjim subjektima je moguće da pouzdane kontrolne aktivnosti ne postoje ili su vrlo ograničene. U tim slučajevima, jedina alternativa je pristup korištenja dokaznih postupaka.

Oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka

Vrsta, vremenski raspored i obuhvat daljnjih revizijskih postupaka zasnivaju se na i odgovor su na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje. To omogućuje jasnu vezu između daljnjih revizijskih postupaka revizora i procjene rizika.

Prvi korak je pregledati informacije prikupljene do trenutnog datuma, jer će one biti temelj za oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka. To uključuje:

- vrstu i obrazloženje za procijenjene rizike (kao što su poslovni rizici i rizici prevare) i na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnje;
- stanja računa, klase transakcija ili objave koje su značajne za finansijske izvještaje;
- potrebu (ako postoji) za obavljanje testova kontrola; oni su potrebni kada dokazni postupci sami ne mogu pružiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza za nivo tvrdnje;
- revizorovo razumijevanje okruženja kontrola i kontrolnih aktivnosti; konkretnije, da li su prepoznate povezane interne kontrole koje bi, u slučaju da ih se testira, pružile učinkovit odgovor na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja za određenu tvrdnju, te
- vrstu i obuhvat posebnih revizijskih postupaka koji mogu biti nužni u skladu sa određenim MRevS ili lokalnim pravilima i propisima.

Na osnovu ranije navedenih podataka, revizor može odrediti vrste i obuhvat postupaka koje treba izvršiti. Unastavku su prikazana neka razmatranja koja se tiču oblikovanja postupaka.

Prikaz 9.3-2

Razmatranje	Uticaj na oblikovanje revizijskih postupaka
Vrsta tvrdnje koja se obrađuje	<p>Koji je najprimjereniji revizijski postupak za bavljenje konkretnom tvrdnjom?</p> <p>Razmotriti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Učinkovitost Dokazi o potpunosti prihoda od prodaje se najbolje mogu prikupiti testom kontrola, dok će se dokazi za podršku vrednovanja zaliha vjerovatno prikupiti dokaznim postupcima; te • Pouzdanost prikupljenih dokaza Osigurati pouzdanije dokaze za pojedinu tvrdnju. Konfirmacija potraživanja kako bi se utvrdilo postojanje koje može pružiti bolje dokaze nego jednostavno pregledavanje faktura ili obavljanje nekih analitičkih postupaka.
Razlozi za procijenjeni rizik	<p>Koji su razlozi u pozadini procjene rizika?</p> <p>To će uključivati razmatranje obilježja područja finansijskih izvještaja, prepoznate i procijenjene inherentne rizike te povezane interne kontrole. Ako je procijenjeni rizik kao rezultat oblikovanih i provedenih povezanih internih kontrola nizak, moglo bi se smatrati da testovi kontrola potvrđuju procijenjeni rizik te da potencijalno smanjuju obuhvat dokaznih postupaka koji bi inače bili nužni.</p>

Razmatranje	Uticaj na oblikovanje revizijskih postupaka
Procijenjeni nivo rizika	Da li su pouzdaniji i značajniji revizijski dokazi nužni za neke procijenjene rizike? Obuhvat postojećih postupaka možda će se trebati proširiti ili će možda biti potrebno kombinovati neke različite vrste revizijskih postupaka kako bi se postigla potrebna sigurnost. Naprimjer, za sigurnost da stvarno postoje stavke zaliha visoke vrijednosti, uz ispitivanje popratne dokumentacije mogla bi se obaviti i fizička provjera.
Izvori korištenih informacija	Da li se oslanjaju planirani revizijski postupci na nefinansijske informacije koje je pružio informacijski sistem subjekta? Ako je tako, treba da se prikupe dokazi o njihovoj tačnosti i potpunosti. Naprimjer, u visokoj stambenoj zgradi se broj najamnih jedinica pomnožen s mjesečnom najamninom može iskoristiti za poređenje s ukupnim prihodima. Ako je tako, bilo bi važno osigurati da broj najamnih jedinica bude utemeljen na činjenicama i da iznosi mjesečnog najma odgovaraju potpisanim ugovorima o najmu.
Potencijal za testove dvostruke svrhe	Da li bi bilo učinkovito istovremeno provesti test kontrola i test detalja na istoj transakciji? Naprimjer, ako je neka faktura pregledana radi dokaza o odobrenju (testovi kontrola), istovremeno mogla se pregledati i radi dokazivanja drugih aspekata transakcije (testovi detalja).

Korištenje tvrdnji pri odabiru populacije za testiranje

Prilikom oblikovanja postupka, revizor treba pomno razmotriti vrstu tvrdnje za koju se prikupljaju dokazi. To će odrediti vrstu dokaza koje treba ispitati, vrstu postupka i populaciju iz koje se bira uzorak.

Naprimjer, dokazi za tvrdnju o postojanju bi se mogli dobiti izborom stavki koje se već nalaze u nekom iznosu finansijskog izvještaja. Biranje stanja potraživanja za potvrđivanje osigurat će dokaze o tome da stanje potraživanja postoji. Međutim, izborom stavki koje su već sadržane u nekom iznosu finansijskog izvještaja neće se prikupiti nikakvi dokazi vezani za tvrdnju o potpunosti.

Za potpunost stavke moraju se odabrati iz evidencija koje ukazuju na to da bi neka stavka trebala biti uključena u relevantni iznos finansijskog izvještaja. Kako bi se utvrdilo da je prodaja potpuna (odnosno da nema neevidentiranih prodaja), izbor naloga za otpremu i njihovo povezivanje s izlaznim fakturama bi pružilo (zavisno od potpunosti naloga za otpremu) dokaze za neevidentirane slučajeve prodaje.

Vremenski raspored postupaka

Vrijeme se odnosi na trenutak kada se revizijski postupci provode, odnosno na period ili datum na koji se revizijski dokazi primjenjuju.

Na završetku perioda ili prije njega?

U većini slučajeva (naročito kod manjih subjekata) revizijski postupci će se provoditi na kraju perioda i kasnije. Nadalje, što je veći rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja, vjerovatnije je da će se dokazni postupci provoditi blizu ili nakon završetka perioda.

Obavljanje revizijskih postupaka prije samog završetka perioda u nekim situacijama može imati prednosti. Naprimjer:

- pomoć u prepoznavanju značajnih pitanja u ranoj fazi. To ostavlja više vremena za pitanja koja treba riješiti i za daljnje revizijske postupke koje treba provesti;
- balansiranje radnog opterećenja revizijske firme premještanjem nekih postupaka iz perioda s mnogo posla u period kada ima više vremena;
- balansiranje radnog opterećenja klijenta skraćivanjem vremena nakon kraja perioda koje je potrebno za odgovaranje na revizijske upite i pružanje traženih dokaza i rasporeda, te
- provođenje nenajavljenih postupaka ili u nepredvidljivim trenucima.

Sljedeći prikaz navodi faktore koje treba razmotriti prilikom određivanja treba li određene postupke provesti na datum u međuperiodu.

Prikaz 9.3-3

	Faktori koje treba razmotriti
Revizijski postupci koji su izvršeni prije kraja perioda	Koliko je dobro opće okruženje kontrola? Popis zaliha na datum u međuperiodu i potom njegovo ažuriranje s prometom (ulazima i izlazima) vjerovatno neće biti dovoljan ako je okruženje kontrola loše.
	Koliko su dobre specifične kontrole stanja računa ili klasa transakcija koje se razmatraju?
	Da li su dostupni dokazi potrebni za obavljanje testa? Elektronske datoteke mogu se naknadno prepraviti upisom novih sadržaja ili se postupci koje treba promatrati mogu odvijati samo u određeno vrijeme.
	Da li bi se postupak prije kraja perioda odnosio na vrstu i sadržaj uključenog rizika?
	Da li bi se postupak u međuperiodu odnosio na period ili datum na koji se odnose revizijski dokazi?
	Koliko će dodatnih dokaza biti nužno za preostali period između datuma postupka i kraja perioda?

U Dijelu 1, Poglavlje 10.5 ovog vodiča nalaze se dodatne informacije o vremenskom rasporedu testova i kontrola.

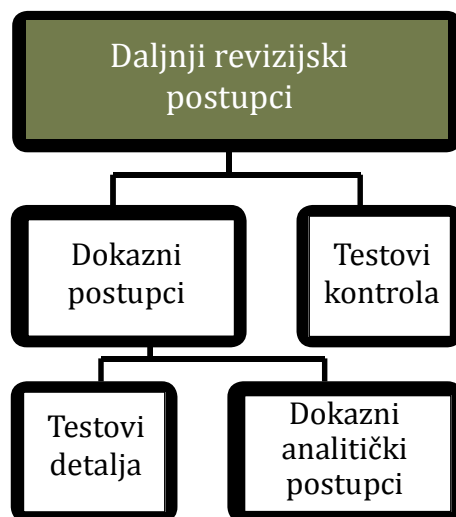
Nakon kraja perioda

Određeni revizijski postupci mogu se obavljati samo na kraju perioda ili nakon njega. To bi trebalo uključivati postupke razgraničenja između perioda (gdje postoji minimalno oslanjanje na unutrašnju kontrolu), prilagođavanja na kraju perioda i naknadne događaje.

10. Daljnji revizijski postupci

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Karakteristike i korištenje daljnjih revizijskih postupaka.	330, 505, 520

Prikaz 10.0-1



Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.4	<p>Za potrebe ovog MRevS, naredni pojmovi imaju ispod navedeno značenje:</p> <p>(a) Dokazni postupci – revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou tvrdnje. Dokazni postupci mogu uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objave); i(ii) dokazne analitičke postupke. <p>(b) Testovi kontrola – revizijski postupci oblikovani radi ocjenjivanja učinkovitosti djelovanja kontrola u sprečavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou tvrdnje.</p>

10.1 Pregled

U ovom poglavlju se ističu karakteristike i korištenje daljnjih revizijskih postupaka koji su oblikovani kao reakcija na procijenjene rizike na nivou tvrdnje.

Dokazni postupci

Revizor provodi dokazne postupke kako bi:

- prikupio dokaze o osnovnim tvrdnjama (C, E, A i V) koje su ugrađene u stanja računa i klase transakcija koje su im u podlozi, te
- otkrio značajna pogrešna objavljivanja.

Tipični dokazni postupci uključuju odabir stanja računa ili reprezentativnog uzorka transakcija s ciljem:

- ponovnog izračunavanja evidentiranih iznosa zbog tačnosti;
- potvrđivanja postojanja stanja (potraživanja, bankovnih računa, ulaganja, itd.);
- osiguravanja da se transakcije evidentiraju u pravom periodu (testovi razgraničenja);
- poređenja iznosa među periodima ili s očekivanjima (analitički postupci);
- provjere popratne dokumentacije (kao što su računi ili ugovori o prodaji);
- posmatranja fizičkog postojanja evidentirane imovine (popis zaliha); te
- pregleda primjerenosti ispravki za gubitak vrijednosti (sumnjivi računi i zastarjele zalihe).

Testovi kontrola

Revizor testove kontrola obavlja da bi prikupio dokaze o operativnoj učinkovitosti postupaka interne kontrole koji:

- se odnose na konkretne tvrdnje tamo gdje se planira oslanjanje na kontrole i
- sprečavaju ili otkrivaju/ispravljaju značajne greške ili prevare.

Tipični testovi kontrola uključuju odabir reprezentativnog uzorka transakcija ili popratne dokumentacije s ciljem:

- posmatranja izvođenja nekog postupka unutrašnje kontrole;
- provjere dokaza da se kontrolni postupak proveo;
- upita o tome kako i kada je postupak izvršen, te
- ponovnog izvođenja operacije postupka kontrole (naprimjer, tamo gdje je informacijski sistem kompjuterizovan).

Dokazi o kontrolnim operacijama mogu se prikupiti i korištenjem kompjuterski pomognutih revizijskih tehnika (CAAT).

10.2 Dokazni postupci

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.18	Nezavisno od procijenjenih rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor treba oblikovati i izvršiti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. (Vidjeti Odj. A42-A47)
330.19	Revizor treba razmotriti da li treba postupke vanjskih konfirmacija provoditi kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti Odj. A48-A51)
330.20	Revizorovi dokazni postupci treba da uključe sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja finansijskih izvještaja: (a) prihvatanje ili usklađivanje finansijskih izvještaja s povezanim poslovnim knjigama i (b) ispitivanje značajnih knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja koja su izvršena tokom perioda sastavljanja finansijskih izvještaja (Vidjeti Odj. A52)
330.21	Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje značajan, revizor treba provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kada se revizijski pristup odgovora na značajne rizike sastoji samo u vršenju dokaznih postupaka, ti postupci treba da uključe testove detalja. (Vidjeti Odj. A53)
330.22	Ako se dokazni postupci provode prije datuma izvještavanja, revizor preostali period treba pokriti provodeći: (a) dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za promatrani period; ili (b) ako revizor odredi da je to dovoljno, samo daljnje dokazne postupke, koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka na period od kada su postupci provedeni do kraja perioda obuhvaćenog revizijom. (Vidjeti Odj. A54-A57)
330.23	Ako u toku obračunskog perioda otkrije pogrešna objavljivanja, a koja nije očekivao da će otkriti kada je procjenjivao rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor treba ocijeniti da li treba da se mijenja povezana procjena rizika i planirane vrste, vremenski raspored ili obuhvat dokaznih postupaka koji se odnose na preostali period do datuma izvještavanja. (Vidjeti Odj. A58)

Revizor oblikuje dokazne postupke kako bi otkrio značajna pogrešna objavljivanja na nivou tvrdnje. Postoje dva tipa dokaznih postupaka, onako kako je navedeno u nastavku.

Prikaz 10.2-1

Postupak	Opis
Testovi detalja	Postupci oblikovani za prikupljanje dokaza koji će dokazati iznos finansijskog izvještaja. Oni se koriste za prikupljanje revizijskih dokaza koji su vezani za tvrdnje poput postojanja, tačnosti i vrednovanja.
Dokazni analitički postupci	Postupci oblikovani za dokazivanje iznosa nekog finansijskog izvještaja korištenjem predvidljivih odnosa između finansijskih i nefinansijskih podataka. Oni su uglavnom primjenjivi na velike količine transakcija koje imaju tendenciju da vremenom postaju predvidljive.

Testovi detalja

Prilikom oblikovanja dokaznih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike, revizor treba razmotriti niz pitanja, kao što je navedeno u nastavku.

Prikaz 10.2-2

Pitanje	Opis
Svako značajno stanje računa, klasa transakcija i objava	To je nužno bez obzira na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog objavljivanja.
Dokazni revizijski postupci	To uključuje sve specifične postupke potrebne za usklađenost s Međunarodnim revizijskim standardima i bilo kakvim lokalnim zahtjevima. Sažetak nekih od tih postupaka se nalazi u Dijelu 1, Poglavlja 11 do 15. Potrebni postupci uključuju: <ul style="list-style-type: none"> ispitivanje upisa u dnevniku i ostalih usklađivanja koja su provedena za vrijeme pripreme finansijskih izvještaja; rješavanje pitanja zaobilaženja kontrola od strane uprave (vidjeti Dio 1, Poglavlje 9.2) i Usaglašavanje finansijskih izvještaja s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama.
Potreba za postupcima vanjske potvrđivanja	Razmotriti potrebu prikupljanja vanjskih potvrđivanja radi bavljenja tvrdnjama koje su povezane sa stanjima računa i njihovim elementima (bankovna stanja, ulaganja, potraživanja, i sl.) ili drugim pitanjima kao što su: <ul style="list-style-type: none"> uslovi sporazuma i ugovora; transakcije između subjekta i drugih strana i dokazi o odsutnosti određenih okolnosti (naprimjer, da za neki ugovor o prodaji ne postoji "popratni ugovor"). <p>Također, treba pogledati raspravu o vanjskim potvrđivanjima u nastavku.</p>
Značajni rizici	Oblikovati i provesti dokazne postupke (testove detalja) koji su specifičan odgovor na utvrđene rizike i koji pružaju visok nivo potrebne revizijske uvjerenosti.
Vrijeme	Ako se postupci provedu prije kraja perioda, u preostalom periodu treba izvršiti dokazne postupke, u kombinaciji s testovima kontrola ili daljnjim dokaznim postupcima koji pružaju razumnu osnovu za proširenje revizijskih zaključaka od nekog datuma u međuperiodu do kraja perioda. Ako se na datum u međuperiodu prepoznaju neočekivana pogrešna objavljivanja, potrebno je razmotriti da li će biti potrebno izmijeniti preostale planirane postupke.

Prilikom određivanja koji dokazni postupci najviše odgovaraju procijenjenim rizicima, revizor može obaviti:

- samo testove detalja; ili
- tamo gdje ne postoji značajan rizik pogrešnog objavljivanja, samo dokazne analitičke postupke; ili
- kombinaciju testova detalja i dokaznih analitičkih postupaka.

Kada se provode dokazni analitički postupci, revizor treba ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se izvode njegova očekivanja za evidentirane iznose ili pokazatelje (naprimjer, nefinansijskih podataka).

Provođenje dokaznih postupaka na datum u međuperiodu

Kada se dokazni postupci provode na datum u međuperiodu, revizor treba provesti daljnje dokazne postupke, ili dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola, a kako bi pokrio preostali period. To pruža razumnu osnovu za proširenje revizijskih zaključaka od nekog datuma u međuperiodu do kraja perioda i smanjuje rizik neotkrivanja pogrešnih objavljivanja koja postoje na kraju perioda. Međutim, ako dokazni postupci sami po sebi ne bi bili dovoljni, trebalo bi izvršiti i testove povezanih kontrola.

Postupci koji se odnose na period između nekog datuma u međuperiodu i kraja perioda

Prilikom oblikovanja dokaznih postupaka, ili dokaznih postupaka kombinovanih s testovima kontrola, a koji se odnose na period između nekog datuma u međuperiodu i kraja perioda, treba razmotriti sljedeće:

- uporediti podatke na kraju perioda s uporedivim podacima na datum u međuperiodu;
- identifikovati iznose koji djeluju neobično; ti iznosi treba da se istraže izvođenjem daljnjih dokaznih analitičkih postupaka ili testova detalja za preostali period;
- kada se planiraju dokazni analitički postupci, razmotriti da li su stanja s kraja perioda određenih klasa transakcija ili stanja računa razumno predvidljiva s obzirom na iznos, relativnu značajnost i sastav te
- razmotriti postupke subjekta za analiziranje i prilagođavanje klasa transakcija ili stanja računa na datume u međuperiodu te za postavljanje odgovarajućih računovodstvenih razgraničenja.

Korištenje dokaznih postupaka obavljenih u prethodnim periodima

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih dokaznim postupcima koji su izvršeni u prethodnim periodima može biti korisno prilikom planiranja revizije, ali (osim ako postoji kontinuirani značaj za tekuću godinu kao što je nabavna vrijednost dugoročne imovine ili detalja ugovora) to obično pruža malo ili nimalo revizijskih dokaza za tekući period.

10.3 Vanjske potvrde

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
505.5	Cilj revizora je, kada koristi postupke vanjske potvrde, oblikovati i provesti takve postupke kojima bi prikupio značajne i pouzdane revizijske dokaze.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
505.7	<p>Kada se koriste postupci vanjskih konfirmacija, revizor treba održavati kontrolu nad zahtjevima za vanjskim konfirmacijama, uključujući i nad:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) određivanjem informacija koje treba potvrditi ili zahtijevati; (Vidjeti Odj. A1) (b) odabirom odgovarajuće strane kojoj se upućuje zahtjev za konfirmaciju; (Vidjeti Odj. A2) (c) oblikovanjem zahtjeva za konfirmacijom, uključujući i određivanjem da su zahtjevi ispravno adresirani i da sadrže informacije za direktno slanje odgovora revizoru i (Vidjeti Odj. A3-A6) (d) slanjem zahtjeva, uključujući i nad požurnicama upućenim stranama od kojih se zahtijeva konfirmacija, kada je primjenjivo. (Vidjeti Odj. A7)
505.8	<p>Ako uprava odbije dopustiti revizoru slanje zahtjeva za konfirmaciju, revizor treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ispitati razloge uprave za odbijanje i tražiti revizijske dokaze za njihovu valjanost i razumnost; (Vidjeti Odj. A8) (b) procijeniti posljedice odbijanja uprave revizorove procjene značajnih rizika od pogrešnog objavljivanja, uključujući i rizika prevare te vrsta, vremenskog rasporeda i obuhvata drugih revizijskih postupaka i (Vidjeti Odj. A9) (c) obaviti alternativne revizijske postupke koji su oblikovani za prikupljanje značajnih i pouzdanih revizijskih dokaza. (Vidjeti Odj. A10)
505.9	<p>Ako revizor zaključi da nije razumno to što mu uprava ne dopušta da pošalje zahtjev za konfirmaciju ili revizor ne može pomoću alternativnih revizijskih postupaka prikupiti značajne i pouzdane revizijske dokaze, revizor treba razmijeniti mišljenje sa onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS 260. Revizor, također, treba utvrditi posljedice za reviziju i mišljenje revizora u skladu s MRevS 705.</p>
505.10	<p>Ako revizor prepozna faktore koji stvaraju dvojbe u vezi sa pouzdanošću odgovora na zahtjeve za konfirmaciju, revizor treba prikupiti daljnje revizijske dokaze kako bi riješio te dvojbe. (Vidjeti Odj. A11-A16)</p>
505.11	<p>Ako revizor utvrdi da odgovor na zahtjev za konfirmaciju nije pouzdan, revizor treba procijeniti posljedice na procjenu rizika pogrešnog objavljivanja, uključujući i posljedice na rizik od prevare i na vrste, vremenski raspored i obuhvat drugih revizijskih postupaka. (Vidjeti Odj. A17)</p>
505.12	<p>U slučaju svakog neodgovaranja, revizor treba izvršiti alternativne revizijske postupke kako bi prikupio značajne i pouzdane revizijske dokaze. (Vidjeti Odj. A18-A19)</p>
505.13	<p>Ako je revizor utvrdio da je odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju nužan kako bi se prikupilo dovoljno primjerenih revizijskih dokaza, alternativni revizijski postupci neće osigurati revizijske dokaze koje revizor zahtijeva. Ako revizor ne dobije takvu konfirmaciju, on treba utvrditi posljedice za reviziju i mišljenje revizora u skladu s MRevS 705. (Vidjeti Odj. A20)</p>
505.14	<p>Revizor treba istražiti izuzetke kako bi utvrdio da li ukazuju ili ne na pogrešna objavljivanja. (Vidjeti Odj.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
505.15	<p>Negativne potvrde osiguravaju manje uvjerljive revizijske dokaze od pozitivnih potvrda. U skladu s tim, revizor neće koristiti zahtjeve za negativne potvrde kao jedine dokazne revizijske postupke za suočavanje s procijenjenim rizikom od pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje, osim ako nije ispunjeno sve što slijedi: (Vidjeti Odj. A23)</p> <p>(a) revizor je procijenio rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja kao nizak i prikupio je dovoljno primjerenih revizijskih dokaza u vezi sa operativnom učinkovitošću kontrola značajnih za tvrdnju;</p> <p>(b) populacija stavki podvrgnutih postupcima negativnih potvrda obuhvata veliki broj malih, homogenih stanja računa, transakcija ili uslova;</p> <p>(c) očekuje se mali postotak izuzetaka i</p> <p>(d) revizor nema saznanja o okolnostima ili uslovima koji bi uzrokovali da se primaoci zahtjeva za negativne potvrde ne slažu s takvim zahtjevima.</p>
505.16	<p>Revizor treba procijeniti da li rezultati postupaka vanjskih potvrda osiguravaju značajne i pouzdane revizijske dokaze ili su potrebni daljnji revizijski dokazi. (Vidjeti Odj. A24-A25)</p>

Vanjske potvrde se obično koriste radi prikupljanja revizijskih dokaza o potpunosti neke obaveze i o postojanju imovine. Vanjske potvrde, također, mogu pružiti dokaze o tome da li je iznos ispravno evidentiran u računovodstvenim evidencijama (tačnost) i u odgovarajućem periodu (razgraničenje). Potvrde su manje značajne za rješavanje pitanja vrednovanja kao što su naplativost potraživanja ili zastarjelost postojećih zaliha.

Tipične situacije u kojima postupci eksterne potvrde pružaju značajne revizijske dokaze obuhvataju:

- bankovna stanja i ostale informacije značajne za bankovne odnose;
- stanja potraživanja i uslove;
- zalihe koje drže treće strane u carinskim skladištima za obradu ili kao pošiljku;
- isprave o pravu vlasništva koje drže pravnici ili finansijeri za čuvanje ili kao instrument sigurnosti;
- ulaganja koja treće stranke drže radi čuvanja ili koja su kupljena od berzovnih mešetara, ali nisu dostavljena na datum bilansa;
- iznose koji se duguju zajmodavcima, uključujući i značajne uslove te ograničavajuće klauzule i
- stanja računa obaveza i uslove.

Pitanja koja bi revizor trebao razmotriti su navedena u sljedećoj tabeli.

Prikaz 10.3-1

Pitanje	Opis
Testovi s dvostrukom svrhom	Postoji li mogućnost da se istovremeno prikupe revizijski dokazi o ostalim važnim pitanjima (kao što su uslovi ugovora i sl.)?
Saznanja strane od koje se traži potvrda o predmetu potvrde	Odgovori će biti pouzdaniji ako ih pruži osoba koja je upućena u predmet.
Mogućnost/voljnost stranke od koje se traži potvrda da odgovori	Razmotriti pouzdanost prikupljenih dokaza ako postoji mogućnost da strana od koje se traži potvrda: <ul style="list-style-type: none"> • ne prihvata odgovornost; • smatra da je odgovaranje preskupo ili vremenski prezahtjevno; • pokazuje zabrinutost u vezi s potencijalnom zakonskom odgovornošću; • vodi evidenciju o transakcijama u različitim valutama; ili • ne postupa sa zahtjevima za potvrdu kao da su značajni.
Objektivnost strane od koje se traži potvrda	Razmotriti pouzdanost prikupljenih dokaza ako je strana od koje se traži potvrda ujedno i povezana strana. U takvim situacijama razmotriti sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> • potvrde dodatnih detalja o predmetu, kao što su uslovi ugovora o prodaji, uključujući i datume, bilo kakva prava povrata i uslove dostave; te • dopunjavanje potvrde upitima o predmetu koji su upućeni nefinansijskom osoblju, naprimjer o izmjenama u ugovorima o prodaji i uslovima dostave.

Iako mogu postojati izuzeci (vidjeti MRevS 500.A31), revizijski dokazi se obično smatraju pouzdanijim kada su prikupljeni iz nezavisnih izvora izvan subjekta. Iz tog razloga pisani odgovori na zahtjeve za potvrde, a koji su primljeni direktno od nepovezanih trećih strana, mogu pomoći u smanjivanju rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja za povezane tvrdnje na prihvatljivo nizak nivo.

Zahtjevi za potvrde se mogu sažeti ovako kako slijedi u nastavku.

Prikaz 10.3-2

Pitanje	Opis
Zadržavanje kontrole nad procesom potvrde	To obuhvata: <ul style="list-style-type: none"> • razmatranje informacija koje treba potvrditi ili zatražiti; • odabir odgovarajuće strane od koje se traži potvrda; • ocjenjivanje razloga za odbijanje uprave da dopusti slanje potvrde; to uključuje razmatranje posljedica na procijenjene rizike, mogućnosti prevare, kao i koji će daljnji revizijski postupci sada biti potrebni; • oblikovanje zahtjeva za potvrde; • utvrđivanje da li su zahtjevi odgovarajuće riješeni i da li sadrže povratne informacije za odgovore koji treba da se pošalju direktno revizoru, te • slanje zahtjeva, uključujući i zahtjeve za naknadno postupanje, kada su primjenjivi, strani od koje se traži potvrda.

Pitanje	Opis
Da li su odgovori pouzdani?	Ako faktori dovode do sumnje u pouzdanost odgovora: <ul style="list-style-type: none"> • pribaviti daljnje revizijske dokaze da otklonite ili potvrdite sumnju; • razmotriti prevare i ostale uticaje na procijenjene rizike, te • istražiti izuzetke kako bi se utvrdilo da li ukazuju na pogrešna objavljivanja.
Ako nije primljen nikakav odgovor	Provesti alternativne revizijske postupke (ako je moguće) za prikupljanje značajnih i pouzdanih revizijskih dokaza.
Ocijeniti ukupne rezultate	Da li su rezultati postupaka vanjske potvrde pružili značajne i pouzdane revizijske dokaze koji su potrebni?

10.4 Dokazni analitički postupci

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
520.5	Prilikom oblikovanja i provođenja dokaznih analitičkih postupaka, samostalno ili u kombinaciji s testovima detalja, kao dokaznih postupaka u skladu s MRevS 330, revizor treba: (Vidjeti Odj. A4-A5) <ol style="list-style-type: none"> odrediti primjerenost pojedinih dokaznih analitičkih postupaka za date tvrdnje, uzimajući u obzir procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja i testove detalja, ako ih ima, za te tvrdnje; ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se izvode očekivanja revizora za evidentirane iznose ili pokazatelje, uzimajući u obzir izvor, upredivost, vrstu i značajnost dostupnih informacija i kontrolu u njihovoj pripremi; (Vidjeti Odj. A12-A14) razviti očekivanja o evidentiranim iznosima ili pokazateljima i procijeniti da li su očekivanja dovoljno precizna da bi se prepoznalo pogrešno objavljivanje koje, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim objavljivanjima, može dovesti do toga da su finansijski izvještaji pogrešno objavljeni; i (Vidjeti Odj. A15) odrediti iznos razlike između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti, a koja je prihvatljiva bez potrebe provođenja daljnjih istraživanja zahtijevanih u odjeljku 7. (Vidjeti Odj. A16)

Dokazni analitički postupci podrazumijevaju poređenje iznosa ili odnosa u finansijskim izvještajima s očekivanjima koja su zasnovana na informacijama koje su prikupljene sticanjem razumijevanja o subjektu i iz drugih revizijskih dokaza.

Ako su za neku klasu transakcija inherentni rizici niski, sami dokazni analitički postupci mogu pružiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze. Međutim, ako je procijenjeni rizik nizak zbog povezanih internih kontrola, revizor bi, također, trebao provesti testove takvih kontrola. Prilikom suočavanja sa značajnim rizicima, svako korištenje analitičkih postupaka bi se trebalo kombinovati s drugim dokaznim testovima ili testovima kontrole.

Za korištenje analitičkog postupka, kao dokaznog postupka, revizor bi taj postupak trebao oblikovati tako da isti smanjuje rizik od neotkrivanja značajnog pogrešnog objavljivanja u konkretnoj tvrdnji na prihvatljivo nizak nivo.

To znači da je očekivanje o tome koliki bi evidentirani iznos trebao biti dovoljno precizan da ukaže na mogućnost značajnog pogrešnog objavljivanja, pojedinačno ili zajedno u zbiru.

ZA RAZMATRANJE

Za potrebe planiranja revizije, dokazni analitički postupci se mogu grupisati u tri različita nivoa zavisno od nivoa pribavljenog uvjerenja. Ti su postupci opisani u nastavku.

Prikaz 10.4-1

Utjecaj na smanjivanje revizijskog rizika	Opis
Visoko učinkovit <i>(Nizak nivo rizika da je evidentirani iznos pogrešno objavljen)</i>	Cilj ovog postupka je da služi kao primaran izvor dokaza u vezi sa nekom tvrdnjom u finansijskom izvještaju. On “učinkovito” dokazuje evidentirani iznos. Međutim, ako je uključeni rizik značajan, treba se zamijeniti drugim relevantnim postupcima.
Umjereno učinkovit	Postupak je namijenjen samo potkrepljivanju dokaza koji su prikupljeni drugim postupcima. Tim postupkom se stiče srednji nivo uvjerenja.
Ograničen	Osnovni postupci, kao što je poređenje iznosa u tekućem periodu s prethodnim, korisni, su ali daju samo ograničen nivo uvjerenja.

Tehnike

Postoji nekoliko mogućih tehnika koje se mogu koristiti za obavljanje analitičkih postupaka. Cilj je odabrati najprimjereniju tehniku da bi se postigli ciljani nivoi uvjerenja i preciznosti. Tehnike ubuhvataju:

- analizu pokazatelja;
- analizu trendova;
- analizu prelomne tačke;
- analizu obrazaca i
- regresijsku analizu.

Svaka tehnika ima svoje konkretne snage i slabosti koje revizor treba uzeti u obzir prilikom oblikovanja analitičkih postupaka. Složena tehnika poput regresijske analize može pružiti statistički pouzdane zaključke o nekom evidentiranom iznosu. Međutim, jednostavna tehnika, kao što je množenje broja stanova s odobrenim najamnima (po najmu) i prilagođavanje rezultata za stvarna slobodna mjesta, mogla bi dati pouzdanu i preciznu procjenu prihoda od najma.

Prikaz 10.4-2

Faktori koje treba razmotriti	
Oblikovanje dokaznih analitičkih postupaka	Primjerenost s obzirom na vrstu tvrdnje.
	Pouzdanost podataka (unutrašnjih ili vanjskih) na osnovu kojih se razvija očekivanje o evidentiranim iznosima ili pokazateljima. To zahtijeva testove o tačnosti, postojanju i potpunosti osnovnih informacija, kao što su testovi kontrola ili provođenje ostalih specifičnih revizijskih postupaka, što može uključivati i kompjuterski pomognute revizijske tehnike (CAAT).
	Da li je očekivanje dovoljno precizno da bi se prepoznalo značajno pogrešno objavljivanje na željenom nivou uvjerenja.
	Iznos svih razlika između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti koje bi bile prihvatljive.

Pitanja koja treba riješiti	
Uspostavljanje smislenih odnosa među informacijama	Da li su odnosi razvijeni u stabilnom okruženju?
	<ul style="list-style-type: none"> • Pouzdana i precizna očekivanja možda neće biti moguća u dinamičnom ili nestabilnom okruženju
	Da li se odnosi razmatraju detaljno?
	<ul style="list-style-type: none"> • Rastavljanje iznosa može osigurati pouzdanija i preciznija očekivanja od onih na ukupnom nivou.
	Da li postoje faktori poravnjanja ili kompleksnosti u komponentama koje su izrazito sažete pa bi mogle prikriti značajno pogrešno objavljivanje?
Da li odnosi uključuju i stavke podložne slobodnom nahođenju uprave?	
<ul style="list-style-type: none"> • Ako da, one bi mogle pružiti manje pouzdana ili manje precizna očekivanja. 	

Nivo pouzdanosti podataka koji su korišteni za razvijanje očekivanja treba biti dosljedan nivoima uvjerenja i preciznosti koji treba da se izvedu iz analitičkog postupka. I drugi dokazni postupci mogu biti neophodni za određivanje da li su osnovni podaci dovoljno pouzdani. Mogu se razmotriti i testovi kontrola u vezi sa drugim tvrdnjama, kao što su potpunost podataka, njihovo postojanje i tačnost. Interna kontrola nefinansijskih informacija često se može testirati u kombinaciji s ostalim testovima kontrola.

Prikaz 10.4-3

Pitanja koja treba riješiti	
Da li su podaci dovoljno pouzdani za postizanje cilja revizije?	Da li su podaci prikupljeni iz izvora unutar subjekta ili iz nezavisnih izvora izvan subjekta? • Pouzdanost revizijskih dokaza raste (uz neke izuzetke) kada se oni prikupljaju iz nezavisnih izvora izvan subjekta.
	Da li su podatke iz izvora unutar subjekta pružili oni koji nisu direktno odgovorni za njihovu tačnost? • Ako je tako, razmotriti daljnje postupke radi provjere tačnosti.
	Da li su podaci nastali u pouzdanom sistemu s odgovarajućom internom kontrolom?
	Da li su širi podaci iz industrije dostupni za poređenje s podacima subjekta?
	Da li su podaci bili predmet revizijskog testiranja u tekućem ili prijašnjim periodima?
	Da li su očekivanja revizora vezana za evidentirane iznose razvijena iz različitih izvora?

Kako bi izbjegao nepotrebno oslanjanje na izvor korištenih podataka, revizor bi trebao provesti dokazne testove za podatke iz tog izvora kako bi odredio da li su oni dovoljno pouzdani, ili testirati da li djeluju učinkovito interne kontrole za potpunost, postojanje i tačnost tih podataka.

U nekim slučajevima nefinansijski podaci (naprimjer, količine i tipovi proizvedenih artikala) koristit će se pri obavljanju analitičkih postupaka. Shodno tome, revizor treba odgovarajući temelj za određivanje da li su nefinansijski podaci dovoljno pouzdani za svrhu obavljanja analitičkih postupaka.

Razlike u odnosu na očekivanja

Kada se uoče razlike između evidentiranih iznosa i očekivanja revizora, revizor bi trebao razmotriti nivo uvjerenja koji postupci treba da pruže, kao i revizorovu značajnost za provođenje. Iznos prihvatljive razlike bez istraživanja bi trebao, u svakom slučaju, biti manji od značajnosti za provođenje.

Postupci koji se koriste za istraživanje bi mogli uključivati sljedeće:

- ponovno razmatranje metoda i faktora koji su korišteni prilikom razvijanja očekivanja;
- postavljanje upita upravi o uzrocima razlika u odnosu na očekivanja revizora i procjenjivanje reakcija uprave, vodeći računa o revizorovom razumijevanju poslovanja koje je stečeno tokom obavljanja revizije i
- provođenje ostalih revizijskih postupaka radi potkrepljivanja objašnjenja uprave.

Kao rezultat ovog istraživanja, revizor može zaključiti da:

- razlike između njegovih očekivanja i evidentiranih iznosa ne predstavljaju pogrešna objavljivanja; ili
- razlike mogu predstavljati pogrešna objavljivanja pa treba izvesti daljnje revizijske postupke za prikupljanje dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o tome da li postoje značajna pogrešna objavljivanja ili ne.

Primjeri učinkovitih dokaznih analitičkih postupaka*Prikaz 10.4-4*

Iznos iz finansijskog izvještaja	Odnos i postupak
Prodaja	Prodajna cijena primijenjena na otpremljene količine.
Troškovi amortizacije	Stopa amortizacije primijenjena na stanje kapitalizirane imovine ispravljeno za iznose nabavke i otuđenja.
Element općih troškova zaliha	Povezati stvarne opće troškove sa stvarnim direktnim obimom rada ili proizvodnje.
Rashodi za plaće	Iznos plaće primijenjen na broj zaposlenika.
Troškovi provizije	Stopa provizije primijenjena na prodaju.
Obračunate obaveze za plaće	Dnevni iznos plaće primijenjen na broj obračunatih dana.

Analiza može biti u obliku:

- **Detaljnih poređenja trenutnog finansijskog izvještaja ili finansijskih podataka s podacima iz proteklih perioda ili s trenutnim poslovnim budžetom**
Povećanje potraživanja bez odgovarajućeg povećanja prodaje bi moglo ukazivati na to da postoji problem u naplativosti potraživanja. Porast broja zaposlenih u profesionalnoj organizaciji bi mogao podstaći revizora da očekuje povećanje izdataka za plaće i odgovarajuće povećanje u prihodima od naknada za profesionalne usluge.
- **Uporednih podataka o različitim tipovima prodanih proizvoda ili tipova klijenata**
To bi moglo pomoći u objašnjavanju fluktuacija u prodaji koje se događaju od mjeseca do mjeseca ili od perioda do perioda.
- **Analize pokazatelja**
Pokazatelji mogu podupirati tekuće finansijske izvještaje (npr. poređenja s normama industrije ili rezultatima iz prethodnih perioda) ili razviti pitanja za raspravu. Neke institucije, kao što su banke i udruženja, stvaraju finansijske statističke podatke na nivou cijele industrije. Takvi statistički podaci mogu biti korisni kada se porede s podacima poslovanja nekog subjekta, a upiti se mogu postaviti kada se pojave razlike u odnosu na trendove industrije.
- **Grafičkih prikaza**
Na kraju treba razmotriti korištenje grafičkih prikaza radi predstavljanja rezultata postupaka. Grafikoni vizualno naglašavaju značajne razlike od mjeseca do mjeseca ili od perioda do perioda.

Korištenje analitičkih postupaka u formiranju mišljenja

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
520.6	Revizor će oblikovati i provesti analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru kada formira opći zaključak o tome da li su finansijski izvještaji u skladu s njegovim razumijevanjem subjekta. (Vidjeti Odj. A17-A19)

Nakon završetka glavnog dijela revizije, revizor treba koristiti analitičke postupke koji će mu pomoći u ocjenjivanju opće prezentacije finansijskih izvještaja.

Svrha korištenja analitičkih postupaka na samom kraju ili pri kraju revizije je utvrditi da li su finansijski izvještaji kao cjelina u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta.

Ovi postupci se odnose na pitanja kao što su:

- **Potkrepljuju li zaključci doneseni na osnovu takvih postupaka zaključke nastale tokom revizije pojedinih komponenti ili elemenata finansijskih izvještaja?**

Analitički postupci mogu otkriti da se određene stavke finansijskih izvještaja razlikuju od očekivanja revizora koja su stvorena na osnovu poznavanja poslovanja subjekta i drugih informacija prikupljenih tokom revizije. Takve bi se razlike trebale istražiti korištenjem postupaka poput onih opisanih ranije. Ovo istraživanje može ukazati na potrebu za promjenama u prezentaciji ili objavi finansijskih izvještaja.

- **Postoji li rizik značajnog pogrešnog objavljivanja koji prethodno nije uočen?**

Ako se prepoznaju dodatni rizici, revizor će možda morati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke kako bi na njih primjereno odgovorio.

10.5 Testovi kontrola

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.8	Revizor treba oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza za učinkovitost djelovanja značajnih kontrola ako: <ul style="list-style-type: none"> (a) njegova procjena rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u učinkovitost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata dokaznih postupaka); ili (b) dokazni postupci, sami za sebe, ne mogu osigurati dovoljne i primjerene revizijske dokaze na nivou tvrdnje (vidjeti Odj. A20-A24)
330.9	Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola, revizor treba prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze što je veći stepen njegovog uvjerenja u učinkovitost kontrola. (Vidjeti tačku A25.)
330.10	Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola revizor treba: <ul style="list-style-type: none"> (a) kako bi prikupio revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola, provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita, što uključuje: <ul style="list-style-type: none"> (i) način na koji su kontrole korištene u relevantnom vremenu tokom perioda obuhvaćenog revizijom; (ii) dosljednost njihove primjene; i (iii) ko ih je i zbog čega primijenio; (Vidjeti Odj. A26-A29) (b) odrediti zavise li kontrole koje treba testirati od drugih kontrola (indirektne kontrole) i, ako je tako, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji će potkrepljivati učinkovitost djelovanja tih indirektnih kontrola. (Vidjeti Odj. A30-A31)
330.11	Revizor treba testirati kontrole za određeni period ili kroz određeni period, u kojem se namjerava pouzdati u te kontrole, zavisno od odjeljaka 12 i 15 u nastavku, a kako bi osigurao odgovarajuću osnovu za svoju namjeravanu uvjerenost. (Vidjeti Odj. A32)

Svrha

Testovi kontrola su oblikovani radi prikupljanja revizijskih dokaza o operativnoj učinkovitosti kontrola. Kontrole mogu spriječiti značajna pogrešna objavljivanja na nivou tvrdnje ili ih otkriti te potom ispraviti nakon što su se dogodila. Kontrole odabrane za testiranje trebaju biti one koje pružaju potrebne revizijske dokaze za relevantne tvrdnje.

ZA RAZMATRANJE

Postupak prolaženja radi utvrđivanja je li neka kontrola provedena nije test kontrola. To je postupak procjene rizika, a njegovi rezultati bi mogli utvrditi da li bi testovi kontrola bili korisni, a ako da, kako bi trebali biti oblikovani.

Revizor razmatra testove kontrola kada:

- se procjena rizika zasniva na očekivanju da interna kontrola učinkovito djeluje; ili
- sami dokazni postupci neće pružiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze na nivou tvrdnje. To bi se moglo primijeniti u slučajevima kada se prodaja odvija na internetu i kada se ne stvara niti zadržava bilo kakva dokumentacija o transakcijama, osim u IT sistemu.

Odabir veličine uzoraka za testove kontrole je obrađen u Dijelu 2, Poglavlje 17. ovog vodiča u kojem se razmatra obuhvat testiranja. Testovi kontrola se oblikuju s ciljem prikupljanja revizijskih dokaza o:

- tome kako su se postupci interne kontrole primjenjivali tokom cijele revizije ili u značajnim trenucima tokom perioda revizije; ako su se u različitim trenucima tokom perioda koristile značajno različite kontrole, svaki bi se kontrolni sistem trebao zasebno razmotriti;
- dosljednosti s kojom su se primijenili postupci interne kontrole i
- ko je primijenio kontrole ili pomoću kojih sredstava.

ZA RAZMATRANJE

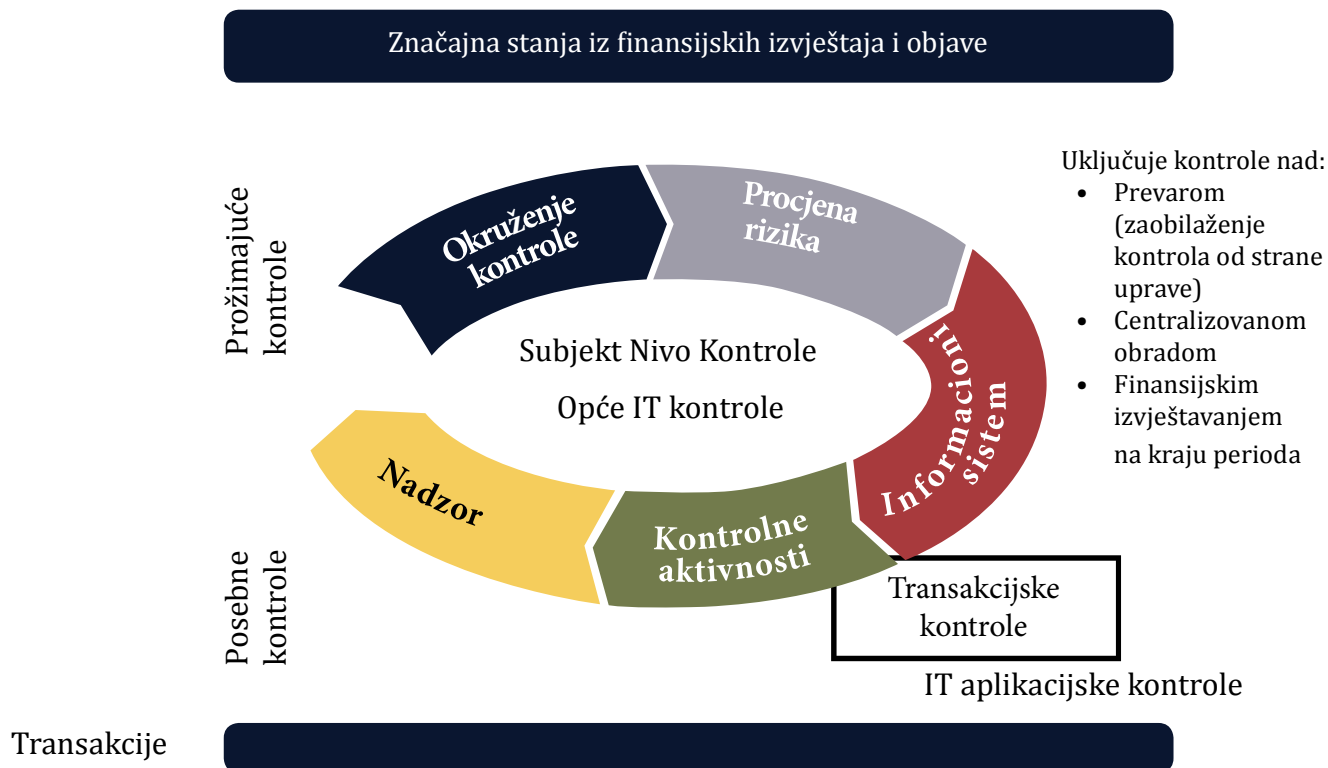
Prilikom revizije manjih subjekata, revizori često planiraju izvršiti dokazne postupke uz pretpostavku da testovi postojećih kontrolnih aktivnosti ne bi bili izvodljivi zbog ograničene podjele dužnosti i sl. Prije donošenja takvog zaključka, treba razmotriti sljedeće:

- snagu okruženja kontrola i ostale elemente interne kontrole;
- postojanje kontrolnih aktivnosti u vezi sa tvrdnjama tamo gdje bi bilo učinkovitije prikupiti dokaze putem testova kontrola i
- tvrdnje onda kada sami dokazni postupci ne bi smanjili rizike značajnog pogrešnog objavljivanja na prihvatljivo nizak nivo; to, naprimjer, može biti slučaj kod potpunosti prihoda.

Oblikovanje testova kontrole

Testovi kontrola se koriste za prikupljanje dokaza o operativnoj učinkovitosti kontrola uključenih u bilo koji od pet elemenata interne kontrole. Pogledajte prikaz u nastavku i Dio 1. Poglavlje 5. ovoga vodiča za dodatne informacije o svakom od pet elemenata interne kontrole.

Prikaz 10.5-1



Posebne kontrole (kao što su kontrolne aktivnosti) direktno se bave prevencijom ili pronalaženjem i ispravljanjem pogrešnih objavljivanja, dok prožimajuće kontrole pružaju osnovu za posebne kontrole i utiču na njihovo djelovanje.

Neke prožimajuće kontrole (kao što je okruženje kontrola) u manjim subjektima, također, mogu poslužiti za rješavanje specifičnih rizika od pogrešnog objavljivanja za neku značajnu tvrdnju (naprimjer, ako je viši nivo uprave direktno uključen u nadgledanje i odobravanje svakodnevnih transakcija). U tom slučaju, ako su prožimajuće kontrole testirane i ako je utvrđeno da učinkovito djeluju, vjerovatno neće biti potrebno testirati ostale kontrole (naprimjer, kontrolne aktivnosti) vezane za uključene rizike.

ZA RAZMATRANJE

Činjenica da u upravi dominira jedan pojedinac ne znači da je interna kontrola slaba ili da ona ne postoji. Zapravo, uključenost stručnog vlasnika-direktora u detaljno svakodnevno poslovanje bi mogla biti važna prednost okruženja kontrola. Prilika za zaobilaženje internih kontrola od strane uprave još uvijek postoji, ali se može smanjiti do neke mjere (praktično u subjektu bilo koje veličine) primjenom nekih jednostavnih kontrola protiv prevare. (vidjeti Dio 1, Poglavlje 5. ovog vodiča).

Veza između prožimajućih i posebnih kontrola u drugim slučajevima može biti direktnija. Naprimjer, nekim kontrolama nadgledanja mogu se prepoznati kontrolni poremećaji u posebnim kontrolama (poslovnih postupaka). Testiranje ovih kontrola nadgledanja na učinkovitost bi moglo smanjiti (ali ne i eliminirati) potrebu za testiranjem posebnih kontrola.

Testovi prožimajućih kontrola (često nazivani i kontrolama na nivou subjekta i općim IT kontrolama) su često subjektivniji (kao što je ocjenjivanje istrajnosti u poštenju ili stručnosti), te ih je stoga teže dokumentovati nego posebne interne kontrole na nivou poslovnih procesa (na primjer, provjera da li je neko plaćanje odobreno). Zbog toga se testiranje kontrola na nivou subjekta i općih IT kontrola često dokumentuje u dosjeu u kojem se objašnjavaju izabrani pristup i poduzete radnje (naprimjer, razgovori sa osobljem, procjene, uvid u dosjee zaposlenika, itd.), zajedno s popratnim dokazima.

Ovaj pristup je prikazan u sljedećem primjeru.

Testiranje prožimajućih kontrola (kontrola na razini subjekta)

Prikaz 10.5-2

Kontrolna komponenta = okruženje kontrola	
Procijenjeni rizik	Nije stavljen nikakav naglasak na potrebu za poštenjem i etičkim vrijednostima.
Uočene kontrole	Uprava zahtijeva da svi zaposlenici potpišu obrazac kojim izjavljuju da se slažu s osnovnim vrijednostima firme i da razumiju posljedice nepridržavanja tih vrijednosti.
Oblikovanje kontrola	Pročitati obrazac koji zaposlenici treba da potpišu i uvjeriti se da isti zaista spominje poštenje i etičke vrijednosti.
Provođenje kontrole	Pregledati jedan dosje zaposlenika kako bi se uvjerali da postoji potpisani obrazac i razmotriti koji postojeći dokazi (naprimjer, disciplinska mjera) pokazuju da zaposlenici zaista poštuju vrijednosti. To se može zasnivati i na kratkom razgovoru s nekim zaposlenikom.
Testovi učinkovitosti kontrola	Odabrati uzorak dosjea zaposlenika i uvjeriti se da su u njima obrasci kojima zaposlenici izjavljuju da se slažu s osnovnim vrijednostima firme i da razumiju posljedice nepridržavanja tih vrijednosti, kao i da su ih zaposlenici potpisali. To bi se moglo dopuniti postavljanjem pitanja uzorku zaposlenika o navedenim politikama subjekta.
Dokumentacija	Pripremiti bilješke koje će pružiti detalje o odabranim dosjeima zaposlenika i bilješke iz razgovora (uključujući ime zaposlenika i datum), zajedno sa zaključcima donesenim na osnovu tih razgovora.

Neki ključni faktori koje revizor treba razmotriti prilikom oblikovanja testa kontrola navedeni su u nastavku.

Pitanje	Opis
S kojim se rizikom značajnog pogrešnog objavljivanja i tvrdnjom suočavamo?	Prepoznati rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja i značajnu tvrdnju s kojom ćemo se suočiti izvođenjem testova kontrole. Zatim treba razmotriti da li je najbolji način za prikupljanje dokaza o značajnoj tvrdnji izvođenje testova kontrole ili uz pomoć dokaznih postupaka.

Pitanje	Opis
Pouzdanost kontrola	<p>U pravilu, nema smisla testirati kontrole koje bi se mogle pokazati kao nepouzdana jer se male veličine uzoraka, koji se najčešće koriste za testiranje kontrola, zasnivaju na pretpostavci da neće biti pronađena odstupanja. Ako je bilo koji od sljedećih faktora značajan, moglo bi biti učinkovitije provesti dokazne postupke (ako je moguće):</p> <ul style="list-style-type: none"> • već zabilježeno postojanje grešaka; • promjene u obimu ili vrsti transakcija; • osnovne kontrole na nivou subjekta i opće IT kontrole su slabe; • uprava bi mogla zaobilaziti (ili je zaobilazila) kontrole; • rijetko obavljanje kontrole; • promjene osoblja ili stručnost onih koji obavljaju kontrolu; • postoji značajan udio ručnih postupaka u kontroli, a koji bi mogli biti podložni greškama; • složeno djelovanje i važne prosudbe povezane s djelovanjem.
Postojanje indirektnih kontrola	<p>Zavisli li kontrola od učinkovitog djelovanja ostalih kontrola?</p> <p>To može uključivati nefinancijske informacije prikupljene u odvojenom procesu, tretiranje izuzetaka i periodične uvide direktora u izvještaje.</p>
Vrsta testova za postizanje ciljeva	<p>Testovi kontrola obično uključuju kombinaciju sljedećeg:</p> <ul style="list-style-type: none"> • upita postavljenih odgovarajućem osoblju; • provjera relevantne dokumentacije; • posmatranja poslovanja društva i • ponovnog provođenja primjene kontrole. <p>Imati na umu da upit, sam po sebi, ne bi bio dovoljan dokaz za podržavanje zaključka o učinkovitosti neke kontrole. Naprimjer, za testiranje operativne učinkovitosti interne kontrole u vezi sa uplatnicama, revizor bi mogao posmatrati postupke izdavanja i obrade uplatnica. Budući da posmatranje daje rezultate samo u trenutku kada se ono provodi, revizor u neko drugo vrijeme može dopuniti svoje posmatranje slanjem upita zaposlenicima subjekta i provjerom dokumentacije o uobičajenom djelovanju takve interne kontrole.</p>

ZA RAZMATRANJE

Odrediti šta predstavlja odstupanje od kontrole.

Prilikom oblikovanja testa kontrole, posvetiti vrijeme tačnom utvrđivanju onoga što čini grešku ili izuzetak u nekom testu. To će revizijskom osoblju uštedjeti vrijeme koje im je potrebno da utvrde da li je naizgled manji izuzetak (naprimjer, netačan telefonski broj) zapravo odstupanje od kontrole.

Automatske kontrole

Postoje slučajevi u kojima kontrolne aktivnosti obavlja kompjuter, a popratna dokumentacija ne postoji. U tim situacijama će revizor možda morati ponovno izvesti neke kontrole kako bi se uvjerio da softverske aplikacijske

kontrola rade kako bi trebale. Drugi pristup je korištenje kompjuterski pomognutih revizijskih tehnika (CAAT). Jedan primjer CAAT je softverski paket koji može unijeti datoteku s podacima nekog subjekta (naprimjer, prodaju ili obaveze prema dobavljačima), a koji se potom mogu testirati. Takvi programi mogu analizirati podatke klijenta kako bi se osigurali potrebni revizijski dokazi. Osim toga, oni pružaju mogućnost obavljanja mnogo obimnijih testiranja elektronskih transakcija i datoteka s računima. Neka moguća korištenja CAAT su opisana u nastavku.

Prikaz 10.5-4

Korištenje CAAT	
Tipične vrste postupaka	Izdvojiti specifične unose kao što su plaćanja veća od određenog iznosa ili transakcije prije navedenog datuma.
	Izdvojiti unose koje se nalaze na vrhu ili na dnu baze podataka.
	Prepoznati dvostruke unose i one koje nedostaju.
	Prepoznati moguće prevare (primjenom Benfordovog zakona).
	Odabrati uzorak transakcija iz elektronskih datoteka koje odgovaraju unaprijed određenim parametrima ili kriterijima.
	Sortirati transakcije sa specifičnim karakteristikama.
	Testirati cijelu populaciju umjesto uzorka.
	Ponovo izračunati (sabirati) ukupan novčani iznos unosa u datoteci (naprimjer, zaliha) i provjeriti podatke poput korištenih cijena.
	Složiti i sažeti informacije te ih podijeliti po starosti.
	Povezati podatke među datotekama.

Manji subjekti često koriste gotove računovodstvene pakete i druge relevantne programe bez modifikacija. Međutim, mnogi programski paketi zapravo sadrže provjerene aplikacijske kontrole koje bi subjekt mogao koristiti za smanjenje obima grešaka i za eventualno sprječavanje prevare. Revizori će možda htjeti pitati svoje klijente da li koriste te kontrole i, ako to nije slučaj, da li bi bilo dobro da ih koriste.

Vrijeme testova kontrola

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.11	Revizor treba testirati kontrole za određeni period ili kroz određeni period u kojem se namjerava pouzdati u te kontrole, zavisno od odjeljaka 12. i 15. u nastavku, a kako bi osigurao odgovarajuću osnovu za svoje namjeravano pouzdavanje. (Vidjeti Odj. A32)
330.12	Ako revizor prikuplja revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola tokom obračunskog perioda, on treba: (a) prikupiti revizijske dokaze o značajnim promjenama tih kontrola za period nakon provedenih revizijskih postupaka; i (b) odrediti dodatne revizijske dokaze koje je potrebno prikupiti za preostali period. (Vidjeti Odj. A33-A34)
330.15	Ako se revizor planira pouzdati u kontrole u vezi sa rizikom koji smatra značajnim, on treba testirati te kontrole u tekućem periodu.

Testovi kontrola mogu pružiti dokaze učinkovitog poslovanja:

- u određenom trenutku (tj. fizički popis zaliha); ili
- tokom nekog vremenskog perioda, naprimjer u periodu koji je obuhvaćen revizijom.

Kada se testovi kontrola provode prije kraja perioda, revizor treba razmotriti koji bi dodatni dokazi mogli biti potrebni za pokrivanje preostalog perioda. Ovi dokazi se mogu dobiti proširenjem testova koji bi pokrili preostali period ili testiranjem nadzora unutrašnje kontrole subjekta.

Prikaz 10.5-5

Faktori koje treba razmotriti	
Razmak između testova kontrole i kraja perioda	Značajnost procijenjenih rizika značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje.
	Specifične kontrole koje su testirane tokom međuperioda.
	Stepen do kojeg su prikupljeni revizijski dokazi o poslovnoj učinkovitosti tih kontrola
	Dužina preostalog perioda.
	Obim na koji revizor nastoji smanjiti daljnje dokazne postupke, a koji se zasnivaju na oslanjanju na internu kontrolu.
	Okruženje kontrola.
	Bilo kakve značajne promjene u internoj kontroli, uključujući i promjene u informacionom sistemu, postupcima i osoblju, a koje su nastupile nakon međuperioda.

ZA RAZMATRANJE

Kada je to učinkovito, razmotriti obavljanje testova o poslovnoj učinkovitosti internih kontrola istovremeno s ocjenjivanjem oblikovanosti i primjene kontrola.

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih u prethodnim revizijama

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.13	<p>Prilikom odlučivanja da li je primjereno koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, a koji je prikupljen u revizijama prethodnih perioda i, ako je prikladno, prilikom određivanja vremena koje može proteći prije ponovljenog testiranja kontrola, revizor treba razmotriti sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) učinkovitost drugih elemenata internih kontrola, uključujući i kontrolno okruženje, nadzora kontrola te procesa procjene rizika od strane poslovnog subjekta; (b) rizike koji proističu iz karakteristika kontrola, uključujući i pitanje da li su kontrole ručne ili automatske; (c) učinkovitost općih IT kontrola; (d) učinkovitost kontrola i njihovu primjenu od strane subjekta, uključujući vrstu i obim odstupanja od njihove primjene koje su zabilježene u ranijim revizijama, kao i pitanje da li je bilo promjena osoblja koja značajno utiču na primjenu kontrole; (e) pitanje predstavlja li, zbog promijenjenih okolnosti, nemijenjanje određene kontrole rizik i (f) rizike značajnog pogrešnog objavljivanja i stepen pouzdanja u kontrole. (Vidjeti Odj. A35)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
330.14	<p>Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja određenih kontrola, a koji su prikupljeni u reviziji prethodnog perioda, on treba uspostaviti trajnu relevantnost tih dokaza prikupljanjem revizijskih dokaza o tome da li su se nakon te ranije revizije dogodile značajne promjene u istim kontrolama. Kako bi potvrdio razumijevanje tih specifičnih kontrola, revizor taj dokaz treba prikupiti postavljanjem upita u kombinaciji s promatranjem ili provjeravanjem te treba:</p> <p>(a) ako su se dogodile promjene koje utiču na nastavak pouzdanja u revizijski dokaz iz revizije prethodnog perioda, testirati kontrole tokom tekuće revizije i (Vidjeti Odj. A36)</p> <p>(b) ako nije bilo nikakvih promjena, testirati kontrole najmanje jednom u svakoj trećoj reviziji, a neke kontrole testirati u svakoj reviziji kako bi se izbjegla mogućnost da se sve kontrole na koje se revizor namjerava osloniti testiraju u jednom periodu, dok se u preostala dva perioda kontrole ne bi testirale. (Vidjeti Odj. A37-A39)</p>
330.29	<p>Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola, a koji su prikupljeni u proteklim revizijama, on u revizijsku dokumentaciju treba uključiti zaključke u vezi sa oslanjanjem na kontrole koje su bile testirane u prethodnim revizijama</p>

Rotacijsko testiranje kontrola

Prije nego što se mogu koristiti revizijski dokazi koji su prikupljeni u prethodnim revizijama, za svaki period treba da se ustanovi trajna relevantnost takvih dokaza. To će uključivati potvrdu razumijevanja tih posebnih kontrola kroz:

- upite upućene upravi i ostalima o promjenama i
- promatranje ili provjeru interne kontrole kako bi se odredila njena kontinuirana primjena.

Oslanjanje na testiranja kontrola koja su obavljena u prethodnim godinama NIJE dopušteno:

- kada je potrebno oslanjanje na kontrolu da se smanji “značajan rizik”;
- kada se djelovanje interne kontrole promijenilo tokom perioda i/ili
- kada se promijeni rizik koji se kontrolom umanjuje.

Zavisno od revizorove profesionalne prosudbe, i drugi faktori mogu isključiti korištenje rotacijskog testiranja (ili barem skratiti vremenski period između testova kontrola), kao što su:

- postojanje slabog okruženja kontrola;
- stalni nadzor djelovanja internih kontrola je slab;
- postojanje značajnog udjela ručnih postupaka u djelovanju relevantnih kontrola;
- nastupile su promjene u osoblju koje značajno utiču na primjenu kontrole;
- promjenjive okolnosti ukazuju na potrebu za promjenama u radu kontrole i/ili
- opće IT kontrole su slabe ili nedjelotvorne.

Kada postoji niz kontrola za koje bi se mogli koristiti rezultati iz prethodnih revizija, oslanjanje bi se trebalo rasporediti tako da se pri svakoj reviziji provodi neko testiranje internih kontrola. Testiranje barem nekoliko kontrola u svakom periodu, također, pruža dodatne popratne dokaze o trajnoj učinkovitosti okruženja kontrole. Općenito, vrijedi da što je veći rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja ili što se više oslanja na internu kontrolu, to bi vremenski period između testova kontrola trebao biti kraći.

11. Računovodstvene procjene

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Revizijski postupci koji se odnose na reviziju računovodstvenih procjena, uključujući i računovodstvene procjene fer vrijednosti i povezane objave u reviziji finansijskih izvještaja.	540

Prikaz 11.0-1

Procjena rizik

Koje procjene su potrebne?
 Kako su procjene pripremljene?
 Koliko su procjene značajne?
 Da li je potreban revizorov ekspert?
 Koliko su bile tačne procjene iz prethodne godine?
 Da li je bilo dokaza o pristrasnosti uprave?
 Stepen uključene nesigurnosti procjene?

Odgovor na rizik

Da li su procjene propisno pripremljene uz korištenje dosljedne metodologije?
 Da li su popratni dokazi pouzdani?
 Ima li dokaza o prevari?

Izveštavanje

Slažu li se objave računovodstvenih procjena iz finansijskih izvještaja s okvirom finansijskog izvještavanja?
 U slučaju značajnog rizika, da li je bilo objavljivanja nesigurnosti procjene?
 Prikupiti izjave uprave.

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
540.6	Cilj revizora je prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o tome da li su: (a) računovodstvene procjene razumne, uključujući i računovodstvene procjene fer vrijednosti, a koje su priznate ili objavljene u finansijskim izvještajima i (b) odgovarajuća objavljivanja u finansijskim izvještajima koja su s tim povezana, a u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
540.7	<p>Za potrebe ovog MRevS, sljedeći pojmovi imaju ispod navedeno značenje:</p> <p>(a) Računovodstvena procjena – približno određivanje novčanog iznosa u nedostatku mogućnosti preciznog mjerenja. Ovaj pojam koristi se za iznose mjerene po fer vrijednosti, kada je procjena nepouzdana, kao i za druge iznose koji zahtijevaju procjenjivanje. Tamo gdje ovaj MRevS uređuje samo računovodstvene procjene koje uključuju mjerenje po fer vrijednosti, koristi se pojam “računovodstvene procjene fer vrijednosti”.</p> <p>(b) Revizorova tačka procjene ili revizorov raspon – iznos ili raspon iznosa, zavisno od toga šta je primjenjivo, izveden iz revizijskih dokaza i za primjenu prilikom ocjenjivanja tačke procjene uprave.</p> <p>(c) Nesigurnost procjene – podložnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja svojstvenom nepostojanju preciznosti u njihovom mjerenju.</p> <p>(d) Pristrasnost uprave – pomanjkanje neutralnosti uprave u pripremanju informacija.</p> <p>(e) Tačka procjene uprave – iznos koji je odabrala uprava za priznavanje ili objavljivanje računovodstvenih procjena u finansijskim izvještajima.</p> <p>(f) Ishod računovodstvene procjene – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica završetka transakcije, događaja ili okolnosti na koje se odnosila računovodstvena procjena.</p>

11.1 Pregled

Prilikom revizije procjena, cilj je prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o tome:

- da su računovodstvene procjene razumne, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti u finansijskim izvještajima, bilo da su priznate ili objavljene; i
- da su povezane objave u finansijskim izvještajima odgovarajuće u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja.

Neke stavke finansijskih izvještaja se ne mogu precizno vrednovati i stoga treba da se procijene. Takve računovodstvene procjene kreću se od jednostavnih (poput neto prodajne vrijednosti zaliha i potraživanja) do složenijih (poput obračuna prihoda koji će se evidentirati iz dugoročnih ugovora i budućih obaveza za jamstva i garancije proizvoda). Procjene često mogu obuhvatati značajne analize starih i tekućih podataka te prognoze budućih događaja poput prodajnih transakcija.

Mjerenje računovodstvenih procjena može varirati zavisno od zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i uključenih finansijskih stavki. Naprimjer, cilj mjerenja neke procjene može biti:

- prognozirati ishod jedne ili više transakcija, događaja ili okolnosti iz kojih je nastala računovodstvena procjena; ili
- odrediti vrijednost trenutne transakcije ili stavke finansijskog izvještaja na osnovu uslova koji preovladavaju na datum mjerenja, a kao što su procijenjena tržišna cijena za određenu vrstu imovine ili obaveze. To može obuhvatati i mjerenja fer vrijednosti.

Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja koji proističe iz neke procjene često će se zasnivati na uključenom stepenu nesigurnosti procjene. Neki od faktora koje treba razmotriti navedeni su u prikazu koji slijedi.

Prikaz 11.1-1

Uključeni stepen nesigurnosti procjene	
Nizak nivo nesigurnosti (Manji rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja)	Visok nivo nesigurnosti (Veći rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja)
Poslovne aktivnosti koje nisu složene.	Dosta zavisi od prosudbe, kao što su ishod parnice ili iznos i vrijeme budućih novčanih tokova, zavisnim od nesigurnih događaja za mnogo godina u budućnosti.
Povezano s rutinskim transakcijama.	NE računa se koristeći priznate tehnike mjerenja.
Izvedeno iz podataka (nazvanim "primijetnim" u kontekstu računovodstva fer vrijednosti) koji su odmah dostupni, a kao što su podaci o objavljenim kamatnim stopama ili cijeni vrijednosnih papira na berzi.	Rezultati revizorovog pregleda sličnih računovodstvenih procjena u finansijskim izvještajima iz ranijeg perioda pokazuju značajnu razliku između izvorne računovodstvene procjene i stvarnog ishoda.
Metoda mjerenja propisana u primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja je jednostavna i jednostavno primjenjiva.	Računovodstvene procjene fer vrijednosti za izvedene finansijske instrumente kojima se ne trguje.
Računovodstvene procjene fer vrijednosti, u kojima je model koji se koristi za mjerenje računovodstvene procjene poznat ili općeprihvaćen, pod uslovom da su pretpostavke ili unosi u model primijetni.	Računovodstvene procjene fer vrijednosti za koje se koristi visoko specijalizovani model razvijen u subjektu ili za koje postoje pretpostavke ili unosi koji se ne mogu posmatrati na tržištu.

Napomena: Revizor (koristeći profesionalnu prosudbu) treba utvrditi uzrokuju li neke od prepoznatih računovodstvenih procjena (onih koje imaju visoku neizvjesnost procjene) značajne rizike. Ako se prepozna značajan rizik, revizor također treba steći razumijevanje o subjektivim kontrolama, uključujući i kontrolne aktivnosti.

Kada se prikupe revizijski dokazi, vrednuje se razumnost procjena i obim utvrđenih pogrešnih objavljivanja:

- tamo gdje dokazi podržavaju tačku procjene, razlika između revizorove tačke procjene i tačke procjene uprave čini pogrešno objavljivanje;
- kada revizor zaključi da korištenje revizorovog raspona razumnosti pruža dovoljne i primjerene revizijske dokaze, isti neće poduprijeti tačku procjene uprave koja se nalazi izvan revizorovog raspona. U takvim slučajevima, pogrešno objavljivanje nije manje od razlike između tačke procjene uprave i najbliže tačke iz revizorovog raspona.

Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa koji je prvobitno priznat ili objavljen u finansijskim izvještajima ne mora nužno predstavljati pogrešno objavljivanje finansijskih izvještaja. To je naročito slučaj kod računovodstvene procjene fer vrijednosti, budući da na svaki posmatrani ishod uvijek utiču događaji ili okolnosti koji nastupe poslije datuma na koji se procjenjuje mjerenje za svrhe finansijskih izvještaja.

11.2 Procjena rizika

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
540.8	<p>Kada obavlja postupke procjene rizika i povezane radnje kako bi stekao razumijevanje o subjektu i njegovom okruženju, kao i o internim kontrolama subjekta, onako kako zahtijeva MRevS 315, revizor treba steći razumijevanje o sljedećem, a kako bi osigurao osnovu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja za računovodstvene procjene: (Vidjeti Odj. A12)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja značajnih za računovodstvene procjene, uključujući i zahtjeve za povezane objave; (Vidjeti Odj. A13-A15) (b) kako uprava prepoznaje one transakcije, događaje i okolnosti koji mogu stvarati potrebu za tim da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u finansijskim izvještajima. U sticanju tog razumijevanja, revizor treba postaviti upite upravo o promjenama u okolnostima koje mogu uzrokovati nove računovodstvene procjene ili potrebu za mijenjanjem postojećih; i (Vidjeti Odj. A16-A21) (c) kako uprava pravi računovodstvene procjene i stiče razumijevanje u vezi s podacima na kojima se one zasnivaju: (Vidjeti Odj. A22-A23) <ul style="list-style-type: none"> (i) metodom korištenom u pravljenju računovodstvene procjene, uključujući i, kada je primjenjivo, modelom; (Vidjeti Odj. A24-A26) (ii) relevantnim kontrolama; (Vidjeti Odj. A27-A28) (iii) pitanjem da li je uprava koristila eksperta; (Vidjeti Odj. A29-A30) (iv) pretpostavkama na kojima se zasnivaju računovodstvene procjene; (Vidjeti Odj. A31-A36) (v) pitanjem da li je bilo ili se čini da je bilo promjene metoda za pravljenje računovodstvenih procjena u odnosu na prethodni period, i ako je došlo do promjene, koji je razlog za to; i (Vidjeti Odj. A37) (vi) pitanjem da li je uprava procijenila efekat nesigurnosti procjene, i ako jeste, kako je to obavio. (Vidjeti točku A38.)
540.9	<p>Revizor treba pregledati ishod računovodstvenih procjena uključenih u finansijske izvještaje prethodnog perioda, ili, gdje je primjenjivo, njihovo kasnije ponovljeno procjenjivanje za svrhe tekućeg perioda.</p> <p>Vrste i obim revizorovog pregleda uzimaju u obzir vrste računovodstvenih procjena, kao i hoće li informacije prikupljene pregledom biti značajne za prepoznavanje i ocjenjivanje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja računovodstvenih procjena sadržanih u finansijskim izvještajima tekućeg perioda. Međutim, pregled se ne obavlja s namjerom da se u pitanje dovedu prosudbe stvorene u prethodnim periodima i koje su bile zasnovane na informacijama raspoloživim u to vrijeme. (Vidjeti Odj. A39-A44)</p>
540.10	<p>U prepoznavanju i procjenjivanju rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja, kako se zahtijeva MRevS 315.10, revizor treba procijeniti stepen nesigurnosti procjene u vezi s računovodstvenom procjenom. (Vidjeti Odj. A45-A46)</p>
540.11	<p>Revizor treba utvrditi stvara li, po njegovoj prosudbi, značajne rizike bilo koja od onih računovodstvenih procjena koja je određena kao ona s visokim stepenom nesigurnosti procjene. (Vidjeti Odj. A47-A51)</p>

Kod manjih subjekata, poslovi uključeni u pripremu procjena će biti manje složeni jer su njihove poslovne aktivnosti često ograničene, a transakcije manje složene. Često će jedna osoba, recimo vlasnik-direktor, prepoznati potrebu za računovodstvenim procjenama, a revizor će se u skladu s tim moći fokusirati na upite. Međutim, kod manjih subjekata je manja i vjerovatnoća da će uprava imati svog eksperta koji bi koristio svoje iskustvo i stručnost da utvrdi nužne tačke procjena. U tim slučajevima, rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja može zapravo porasti, osim naravno ako se ne unajmi takav ekspert.

ZA RAZMATRANJE

Tamo gdje bi korištenje stručnjaka kojeg unajmi uprava bilo od velike pomoći u postupku procjene, raspraviti o toj potrebi što je ranije moguće u revizijskom postupku s upravom subjekta kako bi se mogle poduzeti odgovarajuće radnje.

Ključna područja koja revizor treba pregledati su navedena u prikazu koji slijedi.

Prikaz 11.2-1

Pitanje	Opis
Kako se prepoznaje potreba za procjenom?	To bi se moglo vidjeti iz računovodstvenog okvira koji se koristi ili iz transakcija, događaja i okolnosti koje mogu dovesti do potrebe za priznavanjem ili objavom računovodstvenih procjena u finansijskim izvještajima. Također, revizor postavlja upravi upite o promjenama u okolnostima koje dovode do novih ili stvaraju potrebu za izmjenom postojećih računovodstvenih procjena.
Proces stvaranja procjena od strane uprave	Pregledati i procijeniti procese procjene od strane uprave, uključujući i razvoj osnovnih pretpostavki, pouzdanost korištenih podataka i bilo kakav interni proces odobravanja ili pregleda. Tamo gdje je to primjenjivo, to bi moglo uključiti i korištenje eksperta kojeg je unajmila uprava. Potreba za ekspertom uprave može nastati zbog, naprimjer: <ul style="list-style-type: none"> • stručne vrste pitanja koje zahtijeva procjenu; • tehničke prirode modela potrebnih za ispunjenje zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja (kao što su određena mjerenja po fer vrijednosti) i • neobične ili rijetke vrste stanja, transakcije ili događaja koji zahtijevaju računovodstvenu procjenu.
Ishodi procjena pripremljenih u prethodnim periodima	Pregledati ishod procjena iz prethodnog perioda i shvatiti razloge zbog kojih postoje razlike između procjena iz prethodnih perioda i sadašnjih iznosa. To će pomoći u razumijevanju: <ul style="list-style-type: none"> • (ne)učinkovitosti procesa procjene od strane uprave; • postojanja moguće pristranosti uprave (pregled procjena za moguće prevare je, također, nužan prema MRevS 240); • postojanja značajnih revizijskih dokaza, te • stepena uključene nesigurnosti procjene, koju će možda biti nužno objaviti u finansijskim izvještajima.

Pitanje	Opis
Stepen uključene nesigurnosti procjene	<p>Uzmite u obzir sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obim uključenog prosuđivanja uprave; • osjetljivost na promjene u pretpostavkama; • postojanje priznatih tehnika mjerenja koje ublažavaju neizvjesnost; • dužinu prognoziranog perioda i značajnost korištenih podataka; • dostupnost pouzdanih podataka iz vanjskih izvora; • obim do kojeg se procjena zasniva na primjetnim ili neprimjetnim unosima, te • podložnost pristrasnosti. <p>Napomena: Odrediti da li su računovodstvene procjene s visokom nesigurnošću procjene ujedno i “značajni rizici” koje revizor treba riješiti.</p>
Značajnost procjena	<p>Prilikom procjenjivanja rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja razmotriti sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pitanja navedena gore u tabeli; • stvarni ili očekivani raspon procjene, te • predstavlja li procjena značajan rizik; pogledati “stepen nesigurnosti procjene” naveden ranije.

11.3 Odgovori na procijenjene rizike

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
540.12	<p>Zasnovano na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor treba utvrditi: (Vidjeti Odj. A52)</p> <p>(a) da li je uprava na odgovarajući način primijenila zahtjeve primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja značajne za računovodstvenu procjenu; i (Vidjeti Odj. A53-A56)</p> <p>(b) da li su primjerene metode za pravljenje računovodstvenih procjena i da li su dosljedno primijenjene, kao i da li su promjene u odnosu na prethodni period, ako ih je bilo, u računovodstvenim procjenama ili u metodi za njihovo stvaranje, primjerene u datim okolnostima. (Vidjeti Odj. A57-A58)</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
540.13	<p>Prilikom odgovora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja, onako kako se zahtijeva u MRevS 330, revizor treba, vodeći računa o vrsti računovodstvene procjene, poduzeti jedno ili više od sljedećeg: (Vidjeti Odj. A59-A61)</p> <p>(a) utvrditi pružaju li događaji, a koji su nastali do datuma izvještaja revizora, revizijske dokaze u vezi sa računovodstvenom procjenom; (Vidjeti Odj. A62-A67)</p> <p>(b) testirati kako je uprava napravila računovodstvenu procjenu i podatke na kojima je ista zasnovana. Prilikom tih radnji, revizor treba procijeniti: (Vidjeti Odj. A68-A70)</p> <p>(i) da li je korištena metoda mjerenja primjerena datim okolnostima; i (Vidjeti Odj. A71-A76)</p> <p>(ii) da li su pretpostavke koje je koristila uprava u skladu s ciljevima mjerenja iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; (Vidjeti Odj. A77-A83)</p> <p>(c) testirati učinkovitosti djelovanja kontrola nad načinom na koji je uprava napravila računovodstvenu procjenu, zajedno s odgovarajućim dokaznim postupcima; i (Vidjeti Odj. A84-A86)</p> <p>(d) odrediti tačku procjene ili raspon procjena za ocjenjivanje tačke procjene uprave. Za tu svrhu: (Vidjeti Odj. A87-A91)</p> <p>(i) ako revizor koristi pretpostavke ili metode koje se razlikuju od onih koje je koristila uprava, on treba steći razumijevanje o njihovim pretpostavkama ili metodama u dovoljnoj mjeri da bi se ustanovilo da njegova tačka procjene ili raspon procjena u obzir uzima značajne varijable, kao i za ocjenjivanje svake značajne razlike u odnosu na tačku procjene uprave; i (Vidjeti Odj. A92)</p> <p>(ii) ako revizor zaključi da je primjereno koristiti raspon, on treba suziti taj raspon, na osnovu raspoloživih revizijskih dokaza, sve dok se svi ishodi unutar raspona smatraju razumnim. (Vidjeti Odj. A93-A95)</p>
540.14	<p>U određivanju pitanja koja su navedena u odjeljku 12 ili prilikom odgovora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja u skladu s odjeljkom 13, revizor treba razmotriti da li su potrebne posebne vještine ili znanja u vezi sa jednim ili više aspekata računovodstvenih procjena, a kako bi prikupio dovoljne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti Odj. A96-A101)</p>
540.15	<p>Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, osim vršenja drugih dokaznih postupaka kako bi se ispunili zahtjevi MRevS 330, revizor treba procijeniti i sljedeće: (Vidjeti Odj. A102)</p> <p>(a) kako je uprava razmotrila alternativne pretpostavke ili ishode, i zašto ih je odbacila, ili kako je prilikom kreiranja računovodstvene procjene uprava na drugi način sagledala nesigurnost procjene; (Vidjeti Odj. A103-A106)</p> <p>(b) da li su razumne značajne pretpostavke koje je koristila uprava; i (Vidjeti Odj. A107-A109)</p> <p>(c) tamo gdje je važno za razumnost značajnih pretpostavki koje je koristila uprava ili za odgovarajuću primjenu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, namjeru uprave da provede određeni pravac djelovanja i njihovu mogućnost da to učine. (Vidjeti Odj. A110)</p>
540.16	<p>Ako, po prosudbi revizora, uprava nije na odgovarajući način sagledala učinke nesigurnosti procjene na računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, on treba, ako smatra nužnim, odrediti raspon s kojim će ocijeniti razumnost računovodstvene procjene. (Vidjeti Odj. A111-A112)</p>

U manjim subjektima postoji vjerovatnoća da je uprava aktivno uključena u proces finansijskog izvještavanja koji uključuje pravljenja računovodstvenih procjena. Zbog toga možda ne postoje kontrole procesa procjene ili, ako postoje, možda djeluju neformalno. Iz tog razloga, odgovor revizora na procijenjene rizike će vjerovatno biti značajne po prirodi pa će revizor izvršiti jedan ili više drugih odgovora koji su prikazani u nastavku.

Prikaz 11.3-1

Pitanje	Opis
<p>Da li su procjene napravljene na odgovarajući način?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Testirati kako je uprava napravila računovodstvenu procjenu i podatke na kojima se ista zasniva. Procijeniti sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> – koristi li se metoda mjerenja na način koji odgovara datim okolnostima, i – da li su pretpostavke koje koristi uprava razumne u smislu ciljeva mjerenja iz primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. • Testirati operativnu učinkovitost kontrola, ako postoje, nad time kako je uprava napravila računovodstvenu procjenu, zajedno s odgovarajućim dokaznim postupcima. • Razviti tačku procjene ili raspon da bi se procijenila tačka procjene uprave. • Ako se pretpostavke ili metode koje koristi revizor razlikuju od onih od uprave, steći dovoljno razumijevanja o njihovim pretpostavkama ili metodama kako bi se ustanovilo da revizorova tačka procjene ili raspon uzimaju u obzir značajne varijable. Također, treba procijeniti značajne razlike u odnosu na tačku procjene uprave. Ako je primjereno koristiti raspon, treba suziti taj raspon na osnovu dostupnih revizijskih dokaza pa dok svi ishodi unutar raspona ne budu smatrani razumnim.
<p>Koliko su pouzdani potkrepljujući dokazi?</p>	<p>Izvesti jedan ili više sljedećih postupaka, uzimajući u obzir vrstu računovodstvene procjene, prirodu dokaza koji će se dobiti i procijenjeni rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja, uključujući i to da li je procijenjeni rizik značajan rizik:</p> <p>Pregledati događaje koji su uslijedili nakon kraja perioda kako bi se se uvjerali u to da potvrđuju procjene uprave. To posebno može biti važno u manjim subjektima kojima upravlja vlasnik, gdje uprava nema formalizovane kontrolne postupke nad računovodstvenim procjenama.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Testirati korištene informacije, kontrole (ako ih ima), metode i pretpostavke. • Na osnovu dostupnih dokaza i razmjena mišljenja sa upravom, razviti nezavisnu tačku procjene ili raspon razumnosti za poređenje sa procjenom subjekta. Iznos za koji se procjena uprave razlikuje od navedene tačke procjene ili pada izvan raspona razumnosti smatra se pogrešnim objavljivanjem. • Ako je između datuma bilansa i datuma izvještaja revizora protekao duži period, revizorov pregled događaja u tom periodu bi mogao biti učinkovit odgovor za računovodstvene procjene koje nisu računovodstvene procjene fer vrijednosti.

Pitanje	Opis
Moguća pristranost uprave	<ul style="list-style-type: none"> • Utvrditi postoje li pokazatelji moguće pristranosti uprave. To bi moglo uključiti promjene u načinu izračunavanja procjena ili u izboru tačke procjene koja pokazuje uzorak optimizma ili pesimizma. To se može dogoditi kada se procjene konzistentno nalaze na jednoj granici revizorovog raspona razumnosti ili ondje gdje se pristranost u uzastopnim periodima pomiče s jedne granice raspona na drugi. Naprimjer, kada uprava usmjerava poslovanje na povećanje prodaje i cilj zarađivanja se mijenja od minimiziranja poreza na maksimiziranje zarade. • Razmotriti kumulativni učinak pristranosti u pripremi računovodstvenih procjena uprave.

Tamo gdje je procjena složena ili uključuje posebne tehnike, revizor može odrediti da je potrebno koristiti rad revizorovog eksperta (vidjeti Dio 1, Poglavlje 15.8 ovog vodiča (MRevS 620) za upute o korištenju rada revizorovog eksperta).

11.4 Izvještavanje

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
540.19	Revizor će prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o tome da li su objave u finansijskim izvještajima u vezi sa računovodstvenim procjenama u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. (Vidjeti Odj. A120-A121)
540.20	Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor treba procijeniti i primjerenost objava o njihovim nesigurnostima u procjene u finansijskim izvještajima u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. (Vidjeti Odj. A122-A123)

Posljednji korak je utvrditi sljedeće:

- Da li su prikupljeni dovoljni i primjereni dokazi. Tamo gdje nisu dostupni dovoljni i primjereni dokazi ili tamo gdje dokazi pobijaju procjene uprave, revizor o nalazima razmjenjuje mišljenje sa upravom i razmatra potrebu mijenjanja procjene rizika i izvođenja daljnjih revizijskih postupaka;
- Da li su računovodstvene procjene razumne u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja ili su pogrešno objavljene; te
- Da li su objave u finansijskim izvještajima o procjenama:
 - u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, i
 - objavljuju li one na odgovarajući način svoju nesigurnost u procjene, ako stvaraju značajne rizike.

Pisane izjave

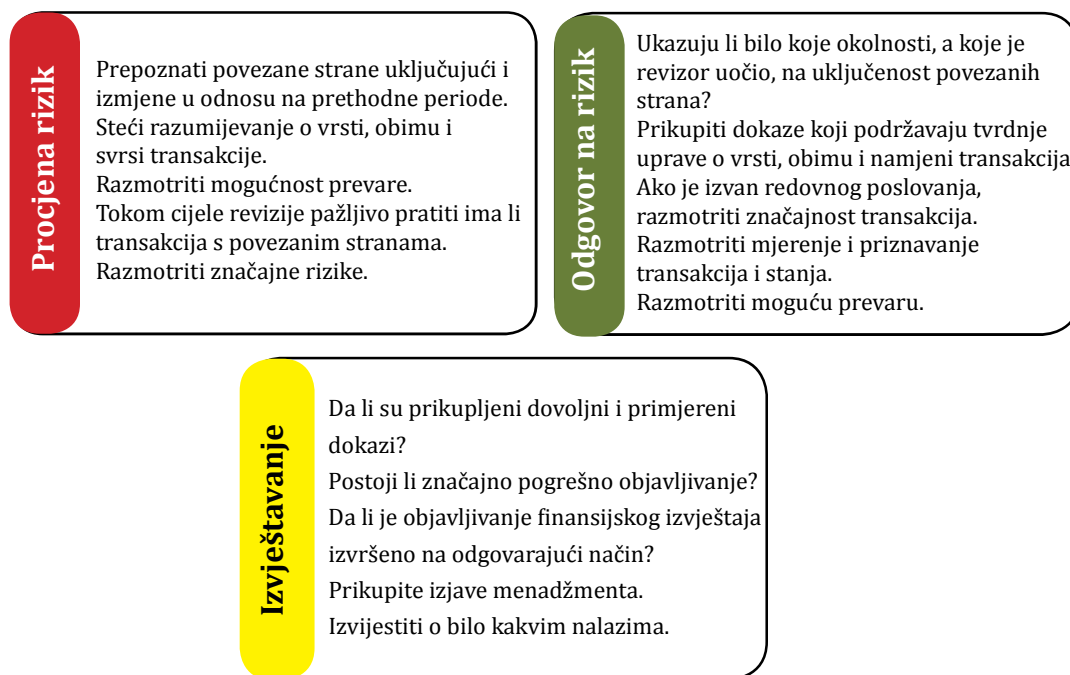
Revizor treba prikupiti pisane izjave od uprave u vezi razumnosti značajnih pretpostavki.

Također, razmisliti da li prikupljene pisane izjave o tome odražavaju pretpostavke na odgovarajući način, namjeru isposobnost uprave za obavljanje posebnih radnji koje su značajne za bilo koja mjerenja fer vrijednosti ili objave.

12. Povezane strane

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Revizijski postupci u vezi s povezanim stranama i transakcije s takvim stranama.	550

Prikaz 12.0-1



Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
550.9	<p>Ciljevi revizora su:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) bez obzira na to postavlja li primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja zahtjeve u vezi s povezanim stranama, steći razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim stranama u dovoljnoj mjeri da bi mogao: <ul style="list-style-type: none"> (i) prepoznati faktore rizika od prevare, ako postoje, koji nastaju iz transakcija i odnosa s povezanim stranama, a koji su važni u prepoznavanju i procjenjivanju rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja zbog prevare; i (ii) zaključiti, na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza, da li je finansijskim izvještajima, u mjeri u kojoj na njih ti odnosi i transakcije imaju učinak: <ul style="list-style-type: none"> a. postignuta fer prezentacija (za okvire fer prezentacije); ili b. postignuto da ne dovode u zabludu (za okvire usklađenosti); i (b) povrh toga, tamo gdje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja postavlja zahtjeve u vezi s povezanim stranama, prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o tome da li su odnosi i transakcije s povezanim stranama bili prikladno utvrđeni, računovodstveno iskazani i objavljeni u finansijskim izvještajima u skladu s okvirom.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
550.10	<p>Za potrebe ovog MRevS, sljedeći pojmovi imaju navedena značenja:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Transakcija pred pogodbom – transakcija koja se obavlja pod uslovima i u okolnostima kao što su oni između spremnog kupca i spremnog prodavca, a koji su nepovezani i djeluju nezavisno jedan o drugom i koji teže ostvarenju svojih krajnjih ciljeva. (b) Povezana strana – strana koja je: (Vidjeti Odj. A4-A7) <ul style="list-style-type: none"> i. povezana strana prema definiciji primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja; ili ii. tamo gdje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi s povezanom stranom: <ul style="list-style-type: none"> a. osoba ili drugi subjekt koji ima kontrolu ili značajan uticaj, direktno ili indirektno preko jednog ili više posrednika, nad subjektom koji izvještava; b. drugi subjekt nad kojim subjekt koji izvještava ima kontrolu ili značajan uticaj, direktno ili indirektno preko jednog ili više posrednika; ili c. drugi subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom subjekta koji izvještava ako ima: <ul style="list-style-type: none"> i. zajedničko kontrolno vlasništvo; ii. vlasnike koji su članovi uže porodice; ili iii. zajedničke ključne članove uprave (to uključuje matice, zavisna društva). <p>Međutim, subjekti koji su pod zajedničkom kontrolom države (tj. državne, regionalne ili lokalne uprave) ne smatraju se povezanim, osim ako su uključeni u značajne transakcije ili međusobno dijele resurse u značajnom omjeru.</p>

12.1 Pregled

Budući da povezane strane nisu nezavisne jedna od druge, često postoje veći rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja transakcija povezanih strana nego transakcija s nepovezanim stranama. Nadalje, okviri finansijskog izvještavanja često sadrže zahtjeve vezane za računovodstvo i objave u pogledu transakcija i stanja povezanih strana. Cilj tih zahtjeva je korisnicima finansijskih izvještaja pružiti razumijevanje vrste tih transakcija/stanja i stvarnih ili mogućih učinaka.

Neki od mogućih rizičnih faktora u vezi sa transakcijama povezanih strana su opisane u nastavku.

Prikaz 12.1-1

Pitanje	Opis
Pretjerano složene transakcije	Povezane strane mogu djelovati u obimnom i složenom spektru odnosa i struktura.
Odnosi i transakcije koji nisu uočeni	<ul style="list-style-type: none"> • Odnosi povezanih strana mogu biti skriveni, budući da predstavljaju veću priliku za tajne sporazume, skrivanje ili manipulaciju od strane uprave. • Informacioni sistemi subjekta mogu biti neučinkoviti u prepoznavanju ili sažimanju transakcija i nepodmirenih stanja između subjekta i s njim povezanih strana. • Uprava možda nije svjesna postojanja svih odnosa i transakcija s povezanim stranama.
Nisu provedene u normalnom toku poslovanja	Transakcije s povezanim stranama se ne mogu provoditi u normalnim tržišnim uslovima, onako kako je opisano ranije, ispod fer vrijednosti ili besplatno.

Uprava je odgovorna za utvrđivanje i objavu povezanih strana te vođenja računovodstva transakcija.

Ta odgovornost od uprave zahtijeva da primijeni odgovarajuće interne kontrole kako bi se osiguralo da se transakcije s povezanim stranama na odgovarajući način utvrđuju i evidentiraju u informacionom sistemu te objavljuju u finansijskim izvještajima.

Revizor je odgovoran da se pri uvidu u evidencije ili dokumente tokom revizije pažljivo prati postoje li informacije o povezanim stranama. To uključuje i pregled određenih ključnih dokumenata, ali ne zahtijeva naročito obimno istraživanje evidencije i dokumenata radi prepoznavanja povezanih strana.

U manjim subjektima je vjerovatno da će ovi postupci biti manje sofisticirani i neformalni. Uprava možda neće odmah imati informacije o povezanim stranama (računovodstveni sistemi vjerovatno nisu dizajnirani tako da prepoznaju povezane strane), stoga će revizor možda trebati postaviti upite te pregledati i one račune s povezanim stranama itd. koji nisu u računovodstvenim evidencijama i objavljeni na računima.

Okviri finansijskog izvještavanja

Budući da povezane strane nisu nezavisne jedne od drugih, mnogi okviri finansijskog izvještavanja sadrže posebne zahtjeve za računovodstvo i objavljivanje koji se tiču odnosa, transakcija i stanja povezanih strana. To korisnicima finansijskih izvještaja omogućava da razumiju njihovu vrstu i njihove stvarne ili potencijalne učinke na finansijske izvještaje.

Tamo gdje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja utvrđuje zahtjeve za računovodstvo i objavljivanje povezanih strana, revizor ima odgovornost da provede revizijske postupke kako bi prepoznao, procijenio i odgovorio na rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja koji proizlaze iz nemogućnosti subjekta da na odgovarajući način opravda ili objavi odnose, transakcije ili stanja s povezanim stranama u skladu sa zahtjevima okvira.

Tamo gdje prema primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja postoje minimalni zahtjevi ili nema zahtjeva u vezi s povezanim stranama, revizor svejedno treba steći dovoljno razumijevanja o odnosima i transakcijama subjekta s povezanim stranama da bi o finansijskim izvještajima, zbog toga što na njih utiču ti odnosi i transakcije, mogao zaključiti:

- postižu li fer prezentaciju (za okvire fer prezentacija); ili
- da ne dovode u zabludu (za okvire usklađenosti).

Kada se uoče informacije koje ukazuju na postojanje odnosa ili transakcija s povezanim stranama koje uprava nije prethodno prepoznala ili objavila, revizor je dužan utvrditi potvrđuju li osnovne okolnosti postojanje takvih odnosa ili transakcija.

MRevS 550 daje smjernice o odgovornosti revizora i revizijskim postupcima u vezi s povezanim stranama i transakcijama s takvim stranama.

Prikaz 12.1-2

Odgovornost revizora gdje:	Opis
primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja postavlja minimalne ili nikakve zahtjeve	<p>Steći razumijevanje o odnosima i transakcijama subjekta s povezanim stranama koje je dovoljno za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prepoznavanje faktora rizika prevare, ako postoje, koji proizlaze iz odnosa i transakcija s povezanim stranama, a koji su značajni za prepoznavanje i procjenu rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja zbog prevare; te • zaključivanje, na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza, postižu li finansijski izvještaji, u mjeri u kojoj na njih utiču ti odnosi i transakcije, fer prezentaciju (za okvire fer prezentacije) ili da ne dovode u zabludu (za okvire usklađenosti).
primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja postavlja zahtjeve	Osim gore opisanih koraka, prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze da bi se postupilo u skladu sa posebnim zahtjevima za računovodstveno obuhvatanje i objavljivanja koji se tiču odnosa, transakcija i stanja sa povezanim stranama.

12.2 Procjena rizika

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
550.11	Kao dio postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti koje MRevS 315 i MRevS 240 zahtijevaju od revizora da ih obavi tokom revizije, revizor treba izvršiti revizijske postupke i povezane aktivnosti navedene u odjeljcima 12-17 kako bi prikupio informacije koje su važne za prepoznavanje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanom stranom. (Vidjeti Odj. A8)
550.12	Razmjena mišljenja angažovanog tima koju zahtijevaju MRevS 315 i MRevS 240 treba uključiti posebno razmatranje osjetljivosti finansijskih izvještaja na značajno pogrešno objavljivanje zbog prevare ili greške i koje može biti posljedica odnosa i transakcija subjekta s povezanom stranom. (Vidjeti Odj. A9-A10)
550.13	<p>Revizor upravi treba postaviti upit o:</p> <ol style="list-style-type: none"> identitetu povezanih strana subjekta, kao i o promjenama u odnosu na prethodni period; (Vidjeti Odj. A11-A14) sadržaju odnosa između subjekta i tih povezanih strana; i da li je subjekt obavio bilo kakvu transakciju s tim povezanim stranama tokom perioda i, ako jeste, koja je bila vrsta i svrha tih transakcija.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
550.14	<p>Revizor, također, treba postaviti upite upravi i ostalim unutar subjekta te obaviti ostale postupke procjene rizika koje smatra odgovarajućim, kako bi stekao razumijevanje o kontrolama, ako postoje, a koje je ustanovila uprava da bi: (Vidjeti Odj. A15-A20)</p> <p>(a) prepoznala, računovodstveno iskazala i objavila odnose i transakcije s povezanom stranom u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;</p> <p>(b) ovlastila i odobrila značajne transakcije i dogovore s povezanim stranama; i (Vidjeti Odj. A21)</p> <p>(c) ovlastila i odobrila značajne transakcije i dogovore izvan normalnog toka poslovanja subjekta.</p>
550.15	<p>Za vrijeme revizije, revizor treba, kada pregledava evidencije ili dokumente, ostati oprezan u vezi sa aranžmanima i ostalim informacijama koje mogu ukazivati na odnose i transakcije s povezanom stranom, a koje uprava nije prethodno utvrdila i prenijela revizoru. (Vidjeti Odj. A22-A23). Revizor treba, kako bi pronašao pokazatelje koji upućuju na mogućnost postojanja odnosa i transakcija s povezanim stranama, a koje mu uprava nije prethodno utvrdila i prenijela, posebno pregledati sljedeće:</p> <p>(a) konfirmacije od banaka i konfirmacije o pravnim pitanjima prikupljene kao dio revizorovih postupaka u provođenju revizije;</p> <p>(b) zapisnike sastanaka između vlasnika i onih koji su zaduženi za upravljanje i</p> <p>(c) neke druge dokumente ili evidencije koje revizor smatra važnima za date okolnosti subjekta.</p>
550.16	<p>Ako revizor utvrdi neke druge važne transakcije izvan normalnog toka poslovanja subjekta, a provodeći revizijske postupke koje se zahtijevaju u odjeljku 15 ili neke druge revizijske postupke, revizor upravi treba postaviti upite o: (Vidjeti Odj. A24-A25)</p> <p>(a) sadržaju tih transakcija i (Vidjeti Odj. A26)</p> <p>(b) tome uključuju li možda povezane strane. (Vidjeti Odj. A27)</p>
550.17	<p>Revizor treba podijeliti prikupljene značajne informacije o povezanim stranama sa ostalim članovima angažovanog tima. (Vidjeti Odj. A28)</p>
550.18	<p>Prilikom ispunjavanja zahtjeva iz MRevS 315 za prepoznavanje i procjenu rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor treba prepoznati i procijeniti rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja u vezi s odnosima i transakcijama s povezanim stranama te utvrditi da li je neki od tih rizika značajan. Pri tom određivanju, revizor utvrđene značajne transakcije s povezanom stranom koje nisu dio normalnog poslovanja subjekta treba tretirati kao one koje stvaraju značajne rizike.</p>
550.19	<p>Ako revizor utvrdi faktore rizika od prevare (uključujući i okolnosti povezane s postojanjem povezane strane s dominantnim uticajem) prilikom provođenja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim stranama, on treba razmotriti takve informacije prilikom utvrđivanja i procjenjivanja rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja zbog prevare u skladu s MRevS 240. (Vidjeti Odj. A6 i Odj. A29-A30)</p>

Kako bi utvrdio i procijenio rizike od značajnog pogrešnog objavljivanju vezi sa odnosima i transakcijama s povezanim stranama, revizor treba razmotriti pitanja navedena u nastavku.

Prikaz 12.2-1

Prepoznavanje	Opis
Osvrniti se na postojanje/ vrstu/ uticaj povezanih strana i transakcija	<p>Postaviti upite o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identitetu povezanih strana, uključujući i o promjenama u odnosu na prethodni period; • vrsti odnosa između subjekta i povezanih strana; • tipu i svrsi bilo kakvih transakcija s povezanim stranama; • kontrolama, ako postoje, koje je uprava uspostavila da bi: • prepoznala, evidentirala i objavila odnose i transakcije s povezanim stranama u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; • ovlastila i odobrila značajne transakcije i dogovore s povezanim stranama, te • ovlastila i odobrila značajne transakcije i dogovore izvan normalnog toka poslovanja.
Razmotriti moguću prevaru	<p>Unutar angažovanog tima raspraviti o podložnosti finansijskih izvještaja značajnom pogrešnom objavljivanju zbog prevare ili greške koje su rezultat odnosa i transakcija s povezanim stranama.</p> <p>Također, razmotriti i to dominira li u upravi jedna osoba ili manja grupa osoba bez kompenzacijskih kontrola. Pokazatelji dominantnog uticaja obuhvataju sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • povezana strana je uložila veto na značajne poslovne odluke koje je donijela uprava ili oni koji su zaduženi za upravljanje; • značajne transakcije su proslijeđene povezanoj strani na konačno odobrenje; • u upravi i među onima koji su zaduženi za upravljanje se vodi malo ili se uopće ne vode rasprave o poslovnim prijedlozima koje je dala povezana strana, te • transakcije koje uključuju povezane strane (ili bliskog člana porodice povezane strane) se rijetko nezavisno pregledavaju i odobravaju. <p>Dominantan uticaj može postojati u nekim slučajevima kada je povezana strana imala vodeću ulogu u osnivanju subjekta te i dalje ima vodeću ulogu u upravljanju subjektom.</p> <p>Ako se utvrde faktori rizika od prevare, obaviti procjenu rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. Ako bi se mogao pojaviti rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja, razviti odgovarajući revizijski odgovor.</p>
Zadržati fokus prilikom provjere evidencije ili dokumenata	<p>Prilikom provjeravanja evidencija ili dokumenata treba uvijek pažljivo pratiti postoje li neobjavljeni odnosi ili transakcije s povezanim stranama. Posebno treba provjeriti sljedeće evidencije i dokumente povezanih strana koje prethodno nisu istaknute ili objavljene:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prikupljene konfirmacije od banaka i pravnika; • zapisnike sa sastanaka dioničara i onih koji su zaduženi za upravljanje; te • ostale takve evidencije ili dokumente koji se procijene kao nužni u datim okolnostima. <p>Uvijek treba podijeliti prikupljene informacije o mogućim povezanim stranama sa ostalim članovima tima.</p>

Prepoznavanje	Opis
Prepoznati značajne rizike	Značajne transakcije s povezanim stranama izvan redovnog toka poslovanja bi mogle dovesti do značajnih rizika.

ZA RAZMATRANJE

U manjim subjektima je često teško prepoznati transakcije s povezanim stranama. Ako klijent koristi standardni programski paket za evidentiranje transakcija, razmotriti mogućnost prikupljanja elektronske kopije transakcija i uvođenja istih u elektronske tabele. Korištenjem opcije sortiranja i podešavanjem kriterija odabira mogu se prikupiti informacije o klijentima/dobavljačima sa samo nekoliko, ali velikih transakcija, ili o onima sa značajnim transakcijama neobične veličine ili vrste.

12.3 Odgovor na rizik

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
550.20	Kao dio zahtjeva iz MRevS 330.16 da revizor odgovori na procijenjene rizike, on oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke kako bi prikupio dovoljne i primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja u vezi sa odnosima i transakcijama s povezanom stranom. Ti revizijski postupci obuhvataju one koji su navedeni u odjeljcima 21-24. (Vidjeti Odj. A31-A34)
550.21	Ako revizor utvrdi aranžmane ili informacije koje navode na postojanje odnosa i transakcija s povezanom stranom koje uprava nije prethodno utvrdila i prenijela revizoru, on treba utvrditi potvrđuju li istaknute okolnosti postojanje tih odnosa ili transakcija.
550.22	Ako revizor naknadno otkrije povezane strane ili značajne transakcije s povezanim stranama, a koje mu uprava nije prethodno izdvojila i prenijela, on treba: <ul style="list-style-type: none"> (a) o prikupljenim informacijama hitno obavijestiti ostale članove angažovanog tima; (Vidjeti Odj. A35) (b) tamo gdje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja postavlja zahtjeve u vezi s povezanim stranama: <ul style="list-style-type: none"> (i) zatražiti od uprave da izdvoji sve transakcije s novoutvrđenom povezanom stranom za revizorovu daljnju ocjenu; i (ii) postaviti upite o tome zašto su kontrole subjekta nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama propustile izdvojiti ili objaviti odnose i transakcije s povezanom stranom; (c) obaviti odgovarajuće dokazne revizijske postupke u vezi s tim novoutvrđenim povezanim stranama ili u vezi sa značajnim transakcijama s povezanom stranom; (Vidjeti Odj. A36) (d) ponovo razmotriti rizik od postojanja još nekih povezanih strana i značajnih transakcija s povezanom stranom koje uprava nije prethodno izdvojila ili prenijela revizoru te obavljanje dodatnih revizijskih postupka, ako su potrebni; i (e) ako se neobjavljivanje uprave čini kao namjerno (i samim time je pokazatelj rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja zbog prevare), procijeniti posljedice za reviziju. (Vidjeti Odj. A37.)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
550.23	<p>Za prepoznate značajne transakcije s povezanom stranom izvan normalnog toka poslovanja subjekta, revizor treba:</p> <p>(a) pregledati istaknute ugovore ili dogovore te procijeniti:</p> <p>(i) navodi li poslovna logika transakcija (ili nedostatak iste) na to da su te transakcije zaključene zbog nezakonitog finansijskog izvještavanja ili zataškavanja protupravnog prisvajanja imovine; (Vidjeti Odj. A38-A39)</p> <p>(ii) da li su uslovi transakcija u skladu s objašnjenjima uprave; i</p> <p>(iii) da li su transakcije na odgovarajući način računovodstveno iskazane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i</p> <p>(b) pribaviti revizijske dokaze o tome da li su transakcije na dogovarajući način odobrene i dopuštene.</p>
550.24	<p>Ako je uprava u finansijskim izvještajima izrazila tvrdnju da su transakcije s povezanim stranama provedene prema istovjetnim uslovima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom, revizor treba prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o toj tvrdnji. (Vidjeti Odj. A42-A45)</p>

Odgovarajući na utvrđene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja u vezi sa odnosima i transakcijama s povezanim stranama, revizor treba razmotriti pitanja navedena u nastavku.

Prikaz 12.3-1

Pitanje	Opis
Gdje revizor uočava aranžmane ili informacije koji upućuju na postojanje odnosa ili transakcija s povezanim stranama	<ul style="list-style-type: none"> • Odrediti potvrđuju li osnovne okolnosti njihovo postojanje; • Odmah prenijeti informacije angažovanom timu; • Zatražiti od uprave da izdvoji sve transakcije s povezanom stranom; • Ako povezana strana nije ranije utvrđena, pitati zašto nije. Razmotriti: <ul style="list-style-type: none"> – neuspjeh bilo koje kontrole prepoznavanja povezanih strana, i – prevaru (čini se da je uprava namjerno izbjegavala objavljivanja); • Ponovo razmotriti rizik od postojanja drugih neobjavljenih povezanih strana ili značajnih transakcija s povezanim stranama i provesti dodatne revizijske postupke onako kako je neophodno, te • Obaviti odgovarajuće dokazne revizijske postupke.
Značajne transakcije s povezanim stranama izvan normalnog toka poslovanja	<ul style="list-style-type: none"> • Provjeriti osnovne ugovore ili sporazume, ako postoje, i procijeniti: <ul style="list-style-type: none"> – Upućuje li obrazloženje na nezakonito finansijsko izvještavanje ili skrivanje protupravno prisvojene imovine, – Da li su uslovi u skladu s objašnjenjima uprave, i – Transakcije su evidentirane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, te • Uvjeriti se da su transakcije na odgovarajući način ovlaštene i odobrene.
Tvrdnje uprave	<p>Prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o tvrdnjama uprave u vezi sa vrstom i obimom transakcija s povezanim stranama.</p> <p>Razmotriti da li bi vanjske konfirmacije stanja pružile pouzdane dokaze.</p> <p>Razmotriti naplativost i vrednovanje stanja s kraja perioda.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
550.25	<p>U formiranju mišljenja o finansijskim izvještajima u skladu s MRevS 700.18, revizor treba procijeniti da li su: (Vidjeti Odj. A46)</p> <p>(a) izdvojeni odnosi i transakcije s povezanim stranama na odgovarajući način računovodstveno iskazani i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i (Vidjeti Odj. A47)</p> <p>(b) učinci transakcija i odnosa s povezanim stranama:</p> <p>(i) onemogućili fer prezentaciju finansijskih izvještaja (za okvire fer prezentacije); ili</p> <p>(ii) uzrokovali da finansijski izvještaji dovode u zabludu (za okvire usklađenosti).</p>
550.26	<p>Tamo gdje okvir finansijskog izvještavanja postavlja zahtjeve u vezi s povezanim stranama, revizor treba pribaviti pisanu izjavu uprave i, kada je prikladno, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome da su: (Vidjeti Odj. A48-A49)</p> <p>(a) revizoru objavili identitet povezanih strana subjekta i sve transakcije i odnose s povezanim stranama o kojima imaju spoznaje; i</p> <p>(b) na odgovarajući način računovodstveno iskazali i objavili takve odnose i transakcije u skladu sa zahtjevima okvira.</p>
550.27	<p>Osim ako svi oni koji su zaduženi za upravljanje nisu i uključeni u upravljanje subjektom, revizor treba razmijeniti mišljenje sa onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim pitanjima koja su nastala tokom revizije, a u vezi sa povezanim stranama subjekta (vidjeti Odj. A50)</p>
550.28	<p>Revizor treba u revizijsku dokumentaciju uključiti imena utvrđenih povezanih strana i prirodu odnosa s povezanim stranama.</p>

Revizor treba razmotriti sljedeća pitanja.

Prikaz 12.4-1

Pitanje	Opis
Dokument i izvještaj	<ul style="list-style-type: none"> Dokumentovati naziv utvrđenih povezanih strana i prirodu odnosa s povezanim stranama, te Prenijeti onima koji su zaduženi za upravljanje sva značajna pitanja koja se pojave tokom revizije, a tiču su povezanih strana.
Pribavljanje izjava uprave	<p>Pribaviti pisane izjave uprave (i onih koji su zaduženi za upravljanje) o tome:</p> <ul style="list-style-type: none"> da su sve povezane strane i transakcije objavljene, te da su takvi odnosi i transakcije na odgovarajući način evidentirani i objavljeni u finansijskim izvještajima.
Odrediti da li treba li izmijeniti revizijsko mišljenje	<p>Izmijeniti izvještaj revizora ako:</p> <ul style="list-style-type: none"> nije moguće prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o povezanim stranama i transakcijama; ili se objavljivanje uprave u finansijskim izvještajima (onako kako je nužno prema finansijskom okviru) ne smatra odgovarajućim.

13. Naknadni događaji

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Odgovornost revizora u vezi sa naknadnim događajima.	560

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
560.4	<p>Ciljevi revizora su:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o tome da li su se na odgovarajući način u finansijskim izvještajima, i u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, objavili događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma izvještaja revizora, a koji zahtijevaju prepravljavanje finansijskih izvještaja ili objavljivanja u istim; i(b) na odgovarajući način odgovoriti na činjenice koje su revizoru postale poznate nakon datuma izvještaja revizora i koje bi, da su revizoru bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati promjenu.

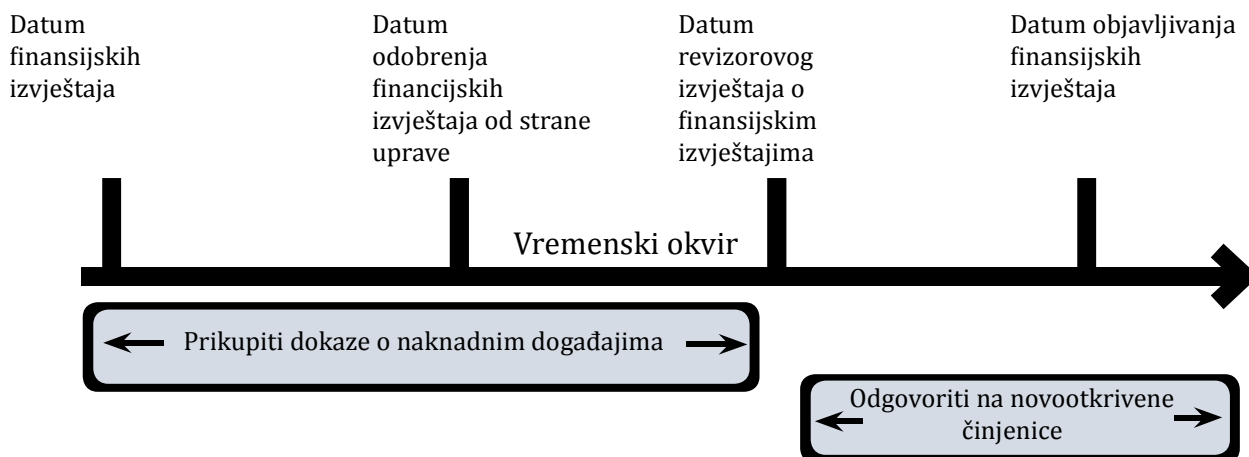
Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
560.5	<p>Za potrebe ovog MRevS, sljedeći pojmovi imaju navedena značenja:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) datum finansijskih izvještaja – datum kraja posljednjeg perioda koji je obuhvaćen finansijskim izvještajima;(b) datum odobravanja finansijskih izvještaja – datum na koji su sastavljeni svi oni izvještaji koji obuhvataju finansijske izvještaje, uključujući i pripadajuće bilješke uz finansijske izvještaje, i na koji su oni koji imaju priznato ovlaštenje potvrdili da su preuzeli odgovornost za iste; (Vidjeti Odj. A2)(c) datum revizorovog izvještaja – datum s kojim je revizor datirao izvještaj o finansijskim izvještajima u skladu s MRevS 700; (Vidjeti Odj. A3)(d) datum kada su objavljeni finansijski izvještaji – datum kada su izvještaj revizora i revidirani finansijski izvještaji postali dostupni trećim stranama; (Vidjeti Odj. A4-A5)(e) naknadni događaji – događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja, kao i činjenice koje revizoru postanu poznate nakon datuma revizorovog izvještaja.

13.1 Pregled

Ovaj standard daje smjernice o odgovornosti revizora za naknadne događaje.

Naknadni događaji nastupaju nakon datuma finansijskih izvještaja (datum kraja perioda). Drugi ključni datumi u sastavljanju, reviziji i objavljivanju finansijskih izvještaja su navedeni u sljedećem prikazu.

Prikaz 13.1-1



“Naknadni događaji” se odnose na:

- događaje koji se dogode između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja, te
- činjenice koje revizor sazna nakon datuma revizorovog izvještaja.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
560.6	Revizor treba izvršiti revizijske postupke koji su oblikovani kako bi se prikupili dovoljni i primjereni revizijski dokazi o tome da su utvrđeni svi događaji nastali između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorovog izvještaja i koji zahtijevaju prepravljavanje finansijskih izvještaja ili objavljivanje u njima. Od revizora se, međutim, ne očekuje da primijeni dodatne revizijske postupke na pitanja za koja su ranije primijenjeni revizijski postupci osigurali zadovoljavajuće zaključke. (Vidjeti Odj. A6)
560.7	Revizor treba izvršiti postupke zahtijevane u Odjeljku 6. tako da oni obuhvate period od datuma finansijskih izvještaja do datuma revizorovog izvještaja, ili što je bliže moguće drugom. Revizor treba u obzir uzeti svoju procjenu rizika u određivanju vrsta i obima takvih revizijskih postupaka, koji će uključiti sljedeće: (Vidjeti Odj. A7-A8) <ol style="list-style-type: none"> sticanje razumijevanja o bilo kojem postupku koji je uprava ustanovila kako bi osigurala da se utvrde naknadni događaji; postavljanje upita upravi i, kada je prikladno, onima koji su zaduženi za upravljanje o tome da li su nastali neki naknadni događaji, a koji bi mogli imati uticaj na finansijske izvještaje; (Vidjeti Odj. A9) čitanje zapisnika, ako postoje, sa sjednica vlasnika subjekta, uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje, a koje su održane poslije datuma finansijskih izvještaja i postavljanje upita o pitanjima o kojima se raspravljalo na takvim sastancima i za koje zapisnici još nisu na raspolaganju; i (Vidjeti Odj. A10) čitanje najnovijih periodičnih finansijskih izvještaja subjekta, ako postoje.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
560.8	Ako, kao posljedica postupaka obavljenih u skladu sa zahtjevima odjeljaka 6. i 7, revizor otkrije događaje koji zahtijevaju prepravljavanje finansijskih izvještaja ili objavljivanje o tome u njima, revizor treba utvrditi da li se svaki takav događaj na odgovarajući način objavio u tim finansijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
560.9	Revizor treba zahtijevati da uprava i, kada je prikladno, oni koji su zaduženi za upravljanje, daju pisanu izjavu u skladu s MRevS 580 o tome da su obavljena prepravljavanja i objavljivanja za sve događaje koji su nastali nakon datuma finansijskih izvještaja za koje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja zahtijeva prepravljavanje ili objavljivanje.
560.10	<p>Revizor nema obavezu izvršiti bilo koji revizijski postupak u vezi s finansijskim izvještajima poslije datuma revizorovog izvještaja. Međutim, ako poslije datuma revizorovog izvještaja, ali prije datuma objavljivanja finansijskih izvještaja, neka činjenica postane poznata revizoru, a koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorovog izvještaja, mogla uzrokovati da on izmijeni svoj izvještaj, revizor treba: (Vidjeti Odj. A11)</p> <p>(a) razmijeniti mišljenje o tom pitanju sa upravom i, kada je prikladno, sa onima koji su zaduženi za upravljanje;</p> <p>(b) odrediti da li je potrebna izmjena finansijskih izvještaja i, ako jeste;</p> <p>(c) postaviti upit upravi o tome kako namjerava tretirati to pitanje u finansijskim izvještajima.</p>
560.11	<p>Ako uprava izmijeni finansijske izvještaje, revizor treba:</p> <p>(a) obaviti revizijske postupke za izmjene koje su nužne u datim okolnostima; i</p> <p>(b) ako nisu primjenjive okolnosti iz Odjeljka 12:</p> <p>(i) proširiti revizijske postupke koji su navedeni odjeljcima 6. i 7. do datuma novog revizorovog izvještaja; i</p> <p>(ii) predati novi revizorov izvještaj o izmijenjenim finansijskim izvještajima. Novi revizorov izvještaj neće biti datiran prije datuma odobravanja izmijenjenih finansijskih izvještaja.</p>
560.12	<p>Tamo gdje zakon, propisi ili okvir finansijskog izvještavanja ne zabranjuju upravi da ograniči mijenjanje finansijskih izvještaja samo za učinke naknadnog događaja ili naknadnih događaja koji uzrokuju izmjenu te ne zabranjuje onima koji su odgovorni za odobravanje finansijskih izvještaja da ograniče svoje odobrenje na te izmjene, revizoru je dopušteno ograničiti revizijske postupke za naknadne događaji koji se zahtijevaju u Odjeljku 11(b)(i) na te izmjene. U takvim slučajevima, revizor treba alternativno:</p> <p>(a) izmijeniti svoj izvještaj kako bi uključio dodatni datum ograničen na te izmjene koji samim tim ukazuje na to da su revizorovi postupci o naknadnim događajima ograničeni isključivo na izmjene finansijskih izvještaja opisane u povezanoj bilješci finansijskih izvještaja; ili (Vidjeti Odj. A12)</p> <p>(b) predati novi ili izmijenjeni revizorov izvještaj koji sadrži navod u odjeljku za isticanje pitanja ili odjeljku za ostala pitanja o tome da proizlazi iz revizorovih postupaka o naknadnim događajima koji su ograničeni isključivo na izmjene finansijskih izvještaja opisane u povezanoj bilješci u finansijskim izvještajima</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
560.13	<p>U nekim zakonodavstvima moguće je da se zakonom, propisima ili okvirom finansijskog izvještavanja od uprave ne zahtijeva objavljivanje izmijenjenih finansijskih izvještaja i, u skladu s tim, revizor ne treba sastaviti izmijenjeni ili novi revizorov izvještaj. Međutim, ako uprava ne izmijeni finansijske izvještaje u okolnostima kad revizor vjeruje da oni treba da budu izmijenjeni, tada: (Vidjeti Odj. A13-A14)</p> <p>(a) ako revizorov izvještaje još nije predat subjektu, revizor treba izmijeniti mišljenje onako kako zahtijeva MRevS 705 te onda predati revizorov izvještaj; ili</p> <p>(b) ako je revizorov izvještaj već predat subjektu, revizor treba od uprave i, osim kad nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom, onih koji su zaduženi za upravljanje, zahtijevati da ne izdaju finansijske izvještaje trećim stranama prije nego što se izvrše nužne izmjene. Ako su finansijski izvještaji, uprkos tome, kasnije izdati bez nužnih izmjena, revizor treba poduzeti odgovarajuće radnje s ciljem traženja da se spriječi oslanjanje na revizorov izvještaj. (Vidjeti Odj. A15-A16)</p>
560.14	<p>Nakon što su objavljeni finansijski izvještaji, revizor nema obavezu izvršiti bilo koji revizijski postupak u vezi s takvim finansijskim izvještajima. Međutim, ako nakon što su objavljeni finansijski izvještaji neka činjenica postane poznata revizoru, a koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorovog izvještaja, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvještaj, on treba:</p> <p>(a) razmisliti o mišljenju o tom pitanju sa upravom i, kada je prikladno, sa onima koji su zaduženi za upravljanje;</p> <p>(b) odrediti zahtijevaju li finansijski izvještaji izmjenu i, ako je to slučaj;</p> <p>(c) postaviti upit upravi o tome kako namjerava obraditi to pitanje u finansijskim izvještajima.</p>
560.15	<p>Ako uprava izmijeni finansijske izvještaje, revizor treba: (Vidjeti Odj. A17)</p> <p>(a) izvršiti revizijske postupke za izmjene nužne u datim okolnostima;</p> <p>(b) pregledati radnje koje je obavila uprava kako bi se osiguralo da su svi oni koji su primili prethodno objavljene finansijske izvještaje zajedno s revizorovim mišljenjem o istim obaviješteni o situaciji;</p> <p>(c) ako nisu primjenjive okolnosti iz Odjeljka 12:</p> <p>(i) proširiti revizijske postupke navedene u odjeljcima 6. i 7. do datuma novog revizorovog izvještaja, i datirati novi revizorov izvještaj datumom koji nije raniji od datuma odobranja izmijenjenih finansijskih izvještaja; i</p> <p>(ii) predati novi revizorov izvještaj o izmijenjenim finansijskim izvještajima;</p> <p>(d) kada su primjenjive okolnosti iz Odjeljka 12, izmijeniti revizorov izvještaj ili predati novi revizorov izvještaj onako kako se zahtijeva u Odjeljku 12.</p>
560.16	<p>Revizor treba u novi ili izmijenjeni revizorov izvještaj unijeti odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u kojem se poziva na bilješku u finansijskim izvještajima koja opširnije objašnjava razloge za izmjenu prethodno objavljenih finansijskih izvještaja, kao i prethodnog izvještaja koji je sastavio revizor.</p>
560.17	<p>Ako uprava ne poduzme nužne radnje kako bi osigurala da su svi oni koji su primili prethodno objavljene finansijske izvještaje zajedno s revizorovim mišljenjem o istim obaviješteni o situaciji te ne izmijeni finansijske izvještaje u okolnostima kada revizor vjeruje da oni treba da budu izmijenjeni, revizor treba obavijestiti upravu i, osim ako svi oni koji su zaduženi za upravljanje nisu i uključeni u upravljanje subjektom, one koji su zaduženi za upravljanje, da će tražiti sprečavanje budućeg oslanjanja na svoj izvještaj. Ako, usprkos takvoj obavijesti, uprava ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu nužne radnje, revizor treba poduzeti odgovarajuće radnje za sprečavanje oslanjanja na njegov izvještaj. (Vidjeti Odj A18)</p>

Datum odobravanja finansijskog izvještaja

On se može odrediti onako kako je opisano u sljedećem prikazu.

Prikaz 13.1-2

Datum izvještaja	Raniji datum na koji oni s priznatim ovlaštenjem: <ul style="list-style-type: none"> • utvrđuju da su svi izvještaji koji obuhvataju finansijske izvještaje, uključujući i s njima povezane bilješke, satavljeni, te • potvrđuju da su preuzeli odgovornost za te finansijske izvještaje.
Priznato ovlaštenje	<ul style="list-style-type: none"> • Pojedinci u skladu sa zakonima ili drugim propisima koji slijede potrebne postupke za odobravanje finansijskih izvještaja i • Pojedinci koje odredi sam subjekt, a koji slijede vlastite postupke za odobravanje finansijskih izvještaja.
Potreba za odobrenjem dioničara	Revizoru nije potrebno konačno odobrenje dioničara da bi zaključio kako su prikupljeni revizijski dokazi na kojima će se zasnivati mišljenje revizora o finansijskim izvještajima dovoljni i primjereni.

Prilikom utvrđivanja postojanja naknadnih događaja i procjeni njihovog uticaja, revizor treba provesti korake navedene u nastavku.

Prikaz 13.1-3

Postupak	Opis
Prepoznati sve naknadne događaje	<p>Izvesti revizijske postupke kako bi se prepoznali svi naknadni događaji koji bi mogli zahtijevati usklađivanja ili objavu u finansijskim izvještajima. To treba obuhvatiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sticanje razumijevanja o postupcima uprave (ako ih ima) za utvrđivanje naknadnih događaja; • postavljanje upita upravi (i onima koji su zaduženi za upravljanje) o: <ul style="list-style-type: none"> – novim obavezama, zajmovima ili garancijama, – prodaji ili sticanju imovine koje se već dogodilo ili je u planu, – povećanju kapitala ili izdavanju dužničkih instrumenata, – sporazumima o spajanju ili likvidaciji, – imovini koju je prisvojila vlada ili je uništena (npr. u požaru ili poplavi), – udkim sporovima, potraživanjima i potencijalnim obavezama, – svim provedenim ili razmatranim neobičnim računovodstvenim usklađivanjima, – svim događajima koji su se dogodili ili će se vjerovatno dogoditi, a koji će dovesti u pitanje primjerenost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja ili ostalih računovodstvenih politika, – svim događajima značajnim za mjerenje procjena ili rezervisanja u finansijskim izvještajima, te – sve događaje značajne za nadoknadivost imovine; • čitanje zapisnika, ako postoje, sa sastanaka (uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje) koji su održani nakon datuma finansijskih izvještaja i upite o pitanjima o kojima se raspravljalo na tim sastancima, a za koje zapisnici još nisu dostupni, te • čitanje finansijskih izvještaja nastalih nakon kraja perioda, ako postoje.

Postupak	Opis
Prikupiti pisane izjave	Razmisliti da li su potrebne pisane izjave koje pokrivaju određene naknadne događaje, a kako bi se podržali ostali revizijski dokazi te kako bi se na taj način prikupili dovoljni i primjereni revizijski dokazi.
Revizor doznaje činjenice <i>(nakon datuma revizorovog izvještaja, ali prije objavljivanja finansijskih izvještaja)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Raspraviti o tome sa upravom (i onima koji su zaduženi za upravljanje); • Odrediti da li finansijski izvještaji treba da budu izmijenjeni i, ako je tako: <ul style="list-style-type: none"> – pitati upravu kako planira riješiti to pitanje u finansijskim izvještajima, – izvršiti sve potrebne daljnje revizijske postupke i – objaviti novi izvještaj revizora o izmijenjenim finansijskim izvještajima. To, također, može uključiti dvostruko datiranje izvještaja ograničenog na izmjene (vidjeti Dio 1, Poglavlje 13.2 ovog vodiča) ili uključivanje odjeljka za isticanje pitanja. • Onda kad uprava ne izmijeni finansijske izvještaje, revizor objavljuje izmijenjeno mišljenje. • Ako je izvještaj revizora već objavljen, obavijestiti upravu (i one koji su zaduženi za upravljanje) da ne objavljuju finansijske izvještaje trećim stranama prije nego što se unesu potrebne izmjene. • Ako se finansijski izvještaji objave unatoč obavijesti, poduzeti odgovarajuće radnje (nakon savjetovanja s pravnikom) da bi se spriječilo oslanjanje na izvještaj revizora.
Revizor saznaje činjenice <i>(nakon što su finansijski izvještaji objavljeni)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Raspraviti o tome sa upravom (i onima koji su zaduženi za upravljanje); • Odrediti da li treba finansijske izvještaje izmijeniti i, ako jeste, pitati kako uprava namjerava riješiti to pitanje u finansijskim izvještajima; • Ako uprava mijenja finansijske izvještaje: <ul style="list-style-type: none"> – produžiti trajanje revizijskih postupaka za naknadne događaje do datuma novog izvještaja revizora, osim ako je isti izmijenjen kako bi uključio dodatni datum ograničen na određenu izmjenu (vidjeti Dio 1, Poglavlje 13.2 ovog vodiča), – izvršiti potrebne daljnje revizijske postupke, – pregledati rad uprave kako bi se osiguralo da su svi koji su primili ranije objavljene finansijske izvještaje i izvještaj revizora o istim i obaviješteni o situaciji i – sastaviti novi izvještaj revizora o izmijenjenim finansijskim izvještajima; • Objaviti novi ili izmijenjeni izvještaj revizora koji uključuje odlomak s nazivom “Isticanje pitanja” (vidjeti Dio 1, Poglavlje 13.2 ovog vodiča). Ako uprava ne poduzme korake kako bi se osiguralo da su svi koji su primili ranije objavljene finansijske izvještaje i obaviješteni o situaciji: <ul style="list-style-type: none"> – obavijestiti upravu (i one koji su zaduženi za upravljanje) da će revizor poduzeti odgovarajuće mjere kako bi se pokušalo spriječiti oslanjanje na izvještaj revizora; i • Ako unatoč takvoj obavijesti uprava (ili oni koji su zaduženi za upravljanje) ne poduzme potrebne korake, poduzeti odgovarajuće radnje (kao što je savjetovanje s pravnikom) kako bi se spriječilo oslanjanje na izvještaj revizora.

ZA RAZMATRANJE

U interesu je i revizora i klijenta da se dovrši posao potreban za pravovremeno objavljivanje izvještaja revizora. To će smanjiti obim posla koji je potreban za utvrđivanje, procjenu, a možda i za objavljivanje naknadnih događaja u finansijskim izvještajima.

13.2 Dvostruko datiranje

Naknadni događaji koji postanu poznati nakon datuma izvještaja revizora često za rezultat imaju da je potreban dodatni revizijski posao koji utiče na stanja računa, računovodstvene procjene, rezervacije i ostala objavljivanja u finansijskim izvještajima. U takvim situacijama izdaje se novi izvještaj revizora koji ne smije biti datiran ranije od datuma odobravanja izmijenjenih finansijskih izvještaja.

Međutim, za neke naknadne događaje potreban dodatni revizijski posao može biti ograničen samo na izmjene finansijskih izvještaja na način opisano u povezoj bilješci uz finansijske izvještaje. U tim situacijama (pod pretpostavkom da to lokalni zakoni ili drugi propisi dopuštaju) zadržava se originalni datum revizorovog izvještaja, ali se dodaje i novi (dvostruko datiranje) kako bi se korisnici obavijestili o tome da su postupci revizora, a koji su uslijedili nakon originalnog datuma, ograničeni na naknadne izmjene.

Primjer situacije koja uključuje dvostruko datiranje:

- Originalni izvještaj revizora je datiran na 15. septembar 20XX;
- 22. oktobra 20XX. godine je subjekt najavio prodaju većeg dijela svog poslovanja. Nova bilješka (Y) opisuje događaj koji je uprava pripremila za uključivanje u finansijske izvještaje i
- Revizijski posao koji je izvršen na detaljima iz napomene Y je završen 3. novembra 20XX.

Revidirani tekst za dvostruko datiranje izvještaja revizora bi glasio:

“15. septembra 20XX. godine, osim za napomenu Y, datiranu na 3. novembar 20XX.”

14. Vremenska neograničenost poslovanja

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Odgovornost revizora u odnosu na pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja u finansijskim izvještajima od koje polazi uprava, kao i na procjenu sposobnosti subjekta za održavanje vremenske neograničenosti poslovanja, a koju je izvršila uprava.	570

Prikaz 14.0-1

Procjena rizik

Razmotriti i pitati upravu o postojanju bilo kakvih događaja/okolnosti koji u sumnju mogu dovesti sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja. Pregledati procjene uprave o mogućim događajima/okolnostima, kao i bilo kakve odgovore/planove. Držati pripravnost na moguće okolnosti ili događaje tokom revizije.

Odgovor na rizik

Ako su događaji/okolnosti identifikovani:

- Pitati upravu za njihov akcioni plan;
- Procijeniti akcioni plan uprave;
- Pregledati pouzdanost korištenih podataka i podršku pretpostavkama korištenim u prognozama novčanih tokova.

Pitati upravu o događajima/okolnostima izvan njihovog perioda procjene. Razmotriti bilo kakve dodatne činjenice ili informacije koje su postale dostupne.

Izvjestavanje

Odrediti:

- Postoji li značajna neizvjesnost u odnosu na identifikovane događaje/okolnosti;
- Primjerenost upotrebe pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja.

Da li finansijski izvještaji potpuno opisuju događaje/okolnosti vremenski neograničenog poslovanja i objavljuju li bilo kakvu značajnu neizvjesnost?

Pribaviti izjave uprave.

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
570.9	<p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) Prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se odnose na primjerenost korištenja pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja od strane uprave prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja;</p> <p>(b) Zaključiti, na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza, postoji li značajna neizvjesnost povezana sa događajima ili okolnostima koje bi mogle stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja; i</p> <p>(c) Utvrditi posljedice na izvještaj revizora.</p>

14.1 Pregled

Pretpostavka vremenski neograničenog poslovanja je osnova za izradu finansijskih izvještaja.

MRevS 570 pruža smjernice o odgovornosti revizora tokom revizije finansijskih izvještaja, a u odnosu na pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja i na procjenu uprave o sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
570.2	<p>Uz pretpostavku vremenske neograničenost poslovanja, smatra se da će subjekt nastaviti poslovanje u doglednoj budućnosti. Finansijski izvještaji opće namjene se pripremaju na bazi vremenske neograničenosti poslovanja, osim kada uprava namjerava likvidirati subjekt ili obustaviti poslovanje ili ako nema realne alternative tim mogućnostima. Finansijski izvještaji posebne namjene mogu, ali ne moraju biti pripremljeni u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja za koji je značajan osnov vremenske neograničenosti poslovanja (npr, osnov vremenske neograničenosti poslovanja nije značajan za neke finansijske izvještaje pripremljene na poreznim osnovima određenih zakonodavstava).</p> <p>Kada je pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja primjerena, imovina i obaveze se evidentiraju uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban iskoristiti svoju imovinu i izvršiti svoje obaveze u uobičajenom toku poslovanja. (Vidjeti Odj. A1)</p>

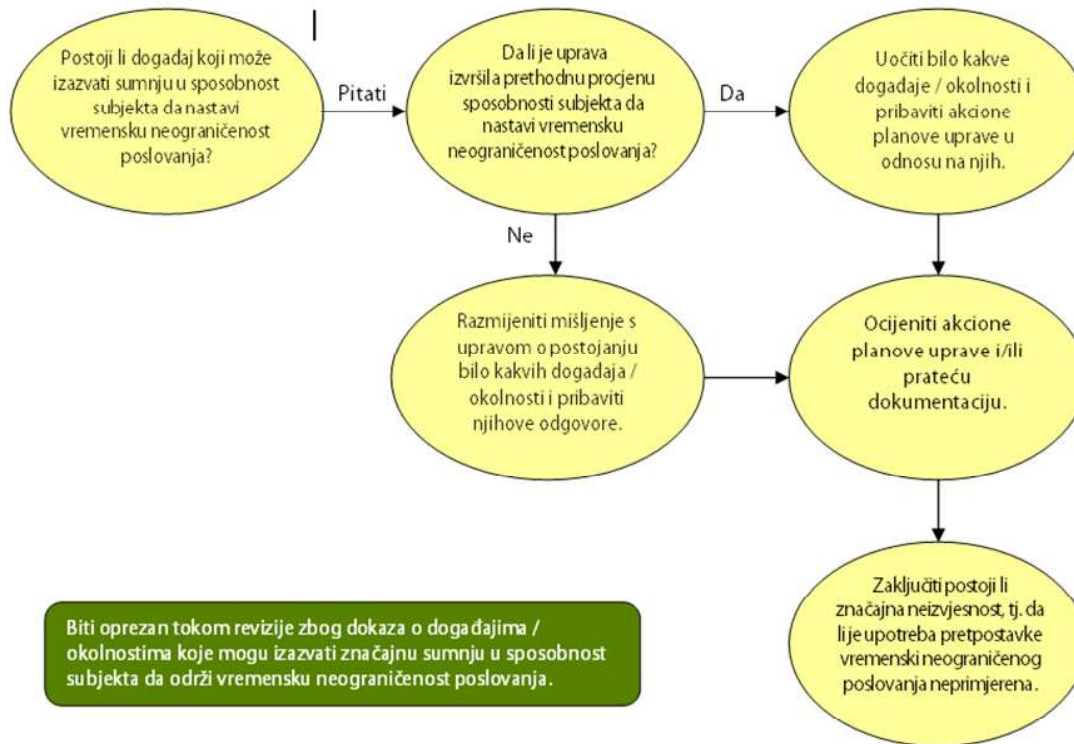
Uz pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja, obično se smatra da će subjekt nastaviti poslovanje u doglednoj budućnosti bez namjere ili potrebe likvidiranja, prestanka poslovanja ili traženja zaštite od povjerilaca u skladu sa zakonima ili propisima. Prema tome, imovina i obaveze se evidentiraju uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban da iskoristi svoju imovinu i izvrši svoje obaveze u uobičajenom toku poslovanja.

14.2 Postupci procjene rizika

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
570.10	<p>Prilikom vršenja postupaka procjene rizika zahtijevanih u MRevS 315, revizor treba razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja. Radeći tako, revizor treba odrediti da li je uprava već izvršila preliminarnu procjenu sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja, i: (Vidjeti Odj. A2-A5)</p> <p>(a) ako je takva procjena izvršena, revizor o njoj treba razmijeniti mišljenje sa upravom i utvrditi da li su uočili događaje ili okolnosti koje, pojedinačno ili zajedno, mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja te, ako je tako, da li su utvrdili planove za suočavanje s njima; ili</p> <p>(b) ako takva provjera još nije izvršena, revizor sa upravom treba razmijeniti mišljenje o osnovama za namjeravanu upotrebu pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja i ispitati ih da li postoje događaji ili okolnosti koji, pojedinačno ili zajedno, mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja.</p>
570.11	Revizor tokom revizije treba biti oprezan zbog revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja (Vidjeti Odj. A6)

Zahtjevi se mogu sumirati na način prikazan ispod:

Prikaz 14.2-1



Primjeri nekih događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili zajedno, mogu izazvati značajnu sumnju u pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja navedeni su ispod.

Prikaz 14.2-2

Pokazatelji	Opisi
Finansijski	<ul style="list-style-type: none"> • Stavka neto obaveze ili neto tekuće obaveze. • Zaduživanja s fiksnim rokom čije se dospijeće približava bez realnih izgleda za obnovu ili otplatu, ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročna zaduživanja za finansiranje dugotrajne imovine. • Pokazatelji otkazivanja finansijske podrške kreditora. • Novčani tokovi iz poslovanja iskazani u prošlim ili budućim finansijskim izvještajima. • Nepovoljni ključni finansijski pokazatelji. • Značajni gubici poslovanja ili značajna smanjenja vrijednosti imovine koja se koristi za stvaranje novčanih tokova. • Zaostaci ili obustave dividendi. • Nemogućnost plaćanja povjerenicima u vrijeme dospijeća. • Nemogućnost ispunjavanja uslova ugovora o pozajmicama. • Promjene uslova dobavljača s kreditiranja na plaćanje po dostavi. • Nemogućnost ostvarivanja finansiranja razvoja ključnih novih proizvoda ili drugih ključnih ulaganja.
Poslovni	<ul style="list-style-type: none"> • Namjere uprave da se likvidira subjekt ili da se prekine poslovanje. • Gubitak ključnih članova uprave bez zamjene. • Gubitak značajnog tržišta, ključnih klijenata, franšize, licence ili glavnog dobavljača. • Poteškoće s radnicima. • Manjkovi važnih zaliha. • Pojava veoma uspješnog konkurenta.
Ostali	<ul style="list-style-type: none"> • Neusklađenost sa zahtjevima propisa po pitanju kapitala i drugih propisa. • Otvoreni sudski ili zakonski postupci protiv subjekta koji mogu, ako budu uspješno okončani, dovesti do zahtjeva za koje je malo vjerovatno da će ih subjekt moći ispuniti. • Promjene zakona ili propisa ili vladine politike za koje se očekuje da će nepovoljno djelovati na subjekt. • Nepostojanje osiguranja ili nedovoljno osiguranje od katastrofa.

Značaj prethodno navedenih događaja ili okolnosti mogu ublažiti drugi faktori. Naprimjer, utjecaj nemogućnosti subjekta da normalno otplaćuje dugove se može umanjiti planovima uprave da na druge načine održi odgovarajuće novčane tokove, kao što su prodaja imovine, reprogramiranje otplata zajmova ili pribavljanje dodatnog kapitala. Slično, gubitak glavnog dobavljača se može ublažiti dostupnošću alternativnog prikladnog izvora snabdijevanja.

14.3 Ocjenjivanje procjene uprave

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
570.12	Revizor treba ocijeniti procjenu uprave o sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja (Vidjeti Odj. A7-A9; A11-A12)
570.13	Prilikom ocjenjivanja procjene uprave o sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja, revizor treba obuhvatiti isti period koji je koristila i uprava prilikom procjene, i to onako kako zahtijeva primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, odnosno zakon ili propis ako preciziraju duži period. Ako procjena uprave o sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja obuhvata period kraći od dvanaest mjeseci od datuma finansijskog izvještavanja, na način definisan u MRevS 560, revizor od uprave treba zahtijevati produženje perioda procjene na najmanje dvanaest mjeseci od tog datuma. (Vidjeti Odj. A10-A12)
570.14	Prilikom ocjenjivanja procjene uprave, revizor treba razmotriti da li ta procjena uključuje sve značajne informacije kojih je svjestan nakon izvršene revizije.
570.15	Revizor treba ispitati upravu o njihovim saznanjima vezanim za događaje ili okolnosti izvan perioda njihove procjene, a koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja. (Vidjeti Odj. A13-A14)

Ocjenjivanje planova uprave u manjim subjektima

Uprava manjih subjekata možda nema pripremljene detaljne procjene sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja. Umjesto toga, oni se možda oslanjaju na svoje duboko poznavanje poslovanja i očekivane buduće izgleda.

Revizorov tipični postupak ocjenjivanja uključuje:

- diskutovanje o srednjoročnom i dugoročnom finansiranju sa upravom;
- potkrepljivanje namjera uprave uvidom u dokumentovane dokaze pribavljene u subjektu;
- ispunjavanje zahtjeva prema upravi za produžavanjem perioda procjene na najmanje dvanaest mjeseci. Ovo se može postići kroz diskusiju, upite i provjeru povezane dokumentacije, kao i rezultate koje je revizor utvrdio prema njihovoj izvodljivosti. Naprimjer, predviđanje budućih prihoda od prodaje bi se moglo osloniti na potencijalne narudžbe kupaca ili ugovore o prodaji i
- ispitivanje uprave o tome imaju li saznanja o događajima/okolnostima izvan perioda njihove procjene, a koji bi mogli izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja.

Određeni faktori koji bi mogli izazvati sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja uključuju:

- **Sposobnost subjekta da izdrži negativne okolnosti**

Mali subjekti mogu biti sposobniji za brze odgovore na ukazane prilike, ali mogu imati manje rezerve za održavanje poslovanja.

- **Dostupnost finansiranja**

Ovo bi uključivalo slučajeve u kojima bi banke i ostali zajmodavci prestali podržavati subjekt. Ovo bi, također, uključivalo i povlačenje ili veliku izmjenu uslova zajma ili garancija u vezi sa zajmovima od strane vlasnika-direktora (ili drugih povezanih lica poput članova porodice).

- **Ostale velike promjene**

Ovo bi moglo uključivati mogući gubitak glavnog dobavljača, velikog klijenta, ključnog zaposlenika ili prava poslovanja po licenci, franšizi ili drugom pravnom ugovoru.

Sljedeći prikaz postavlja revizorov postupak u ovim situacijama.

Prikaz 14.3-1

Tema	Opis
Dostupni dokumentovani dokazi	Dokument: <ul style="list-style-type: none"> • uslovi svih pozajmica i drugih oblika finansiranja subjekta; • pojedinosti o subordiniranim pozajmicama trećim licima, kao što je banka; • pojedinosti finansiranja od strane trećih lica na bazi garancija ili lične imovine založene kao kolateral i • pojedinosti o drugim promjenama koje mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi u vremenu neograničenost poslovanja.
Dostupna dodatna podrška	Ocijeniti sposobnost vlasnika-direktora ili drugih povezanih lica da: <ul style="list-style-type: none"> • pruže neophodnu dodatnu podršku, kao što su pozajmice i garancije i • ispune obaveze iz ugovora kojima se podržava subjekt.
Ostale velike promjene	Navesti utjecaj na poslovanje velikih promjena, kao što su gubitak ključnog klijenta, dobavljača, ključnog zaposlenika ili gubitak prihoda od prodaje zbog tehničke zastarjelosti, nove konkurencije, itd.
Zahtijevane pismene potvrde	Zahtijevati pismene potvrde o: <ul style="list-style-type: none"> • uslovima finansijske podrške koja se pruža i • namjerama vlasnika-direktora ili njegovim shvatanjima u pogledu podrške koja se pruža.

14.4 Odgovor na rizike — Kada se događaji utvrđuju

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
570.16	<p>Ako su utvrđeni događaji ili okolnosti koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja, revizor treba prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza kako bi utvrdio postoji li značajna neizvjesnost, i to vršenjem dodatnih revizijskih postupaka, što uključuje i razmatranje ublažavajućih faktora. Ovi postupci trebaju ubuhvatiti: (Vidjeti Odj. A15)</p> <p>(a) gdje uprava još uvijek nije izvršila procjenu sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja, kao i zahtijevanje od uprave da izvrši procjenu;</p> <p>(b) ocjenjivanje planova uprave za buduće akcije u vezi s procjenom vremenske neograničenosti poslovanja, da li je vjerovatno da ishod ovih planova unaprijedi situaciju i da li su planovi uprave u tim okolnostima izvodljivi; (Vidjeti Odj. A16)</p> <p>(c) gdje je subjekt pripremio prognozu novčanih tokova i gdje je analiza prognoze značajan faktor u razmatranju budućih ishoda događaja ili okolnosti u procjeni planova budućih akcija uprave: (Vidjeti Odj. A17-A18)</p> <p>(i) ocjenjivanje pouzdanosti osnovnih podataka izvedenih za pripremu prognoze i</p> <p>(ii) utvrđivanje postoji li primjerena podrška za pretpostavke na kojima je prognoza zasnovana.</p> <p>(d) razmatranje da li su neke dodatne činjenice ili informacije postale dostupne od dana kada je uprava napravila procjenu;</p> <p>(e) zahtijevanje pisanih izjava uprave i, kada je prikladno, onih koji su zaduženi za upravljanje, a u pogledu njihovih planova za buduće akcije i izvodljivosti tih planova.</p>

Tamo gdje revizor utvrdi događaje/okolnosti vremenske neograničenosti poslovanja, sljedeći korak je vršenje dodatnih postupaka (uključujući razmatranje ublažavajućih faktora) kako bi se odredilo postoji li značajna neizvjesnost.

Značajna neizvjesnost

Moguće je utvrditi događaje ili okolnosti koji izazivaju sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja.

Značajna neizvjesnost postoji kada su značaj potencijalnog utjecaja i izglednost njenog nastanka toliki da su, shodno sudu revizora, primjerena objavljivanja o prirodi i utjecajima te neizvjesnosti neophodna za fer prezentaciju finansijskih izvještaja, odnosno, u slučaju okvira za usklađivanje, da finansijski izvještaji ne dovode u zabludu.

Akcioni planovi uprave usmjereni na pitanja vremenske neograničenosti poslovanja obično uključuju jednu ili više sljedećih strategija:

- likvidacija imovine;
- pozajmljivanje novca ili restrukturiranje duga;
- smanjivanje ili odlaganje izdataka;
- restrukturiranje poslovanja, uključujući proizvode i usluge;
- traženje spajanja ili akvizicije; ili
- povećanje kapitala.

Naredni prikaz postavlja korake koje revizor treba poduzeti po pitanju vremenske neograničenosti poslovanja.

Prikaz 14.4-1

Tema	Opis
Pribavljanje procjene i plana uprave	Ako ista već nije osigurana, zahtijevati od uprave da napravi procjenu sposobnosti subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja.
Ocjenjivanje akcionih planova uprave	<p>Ocijeniti buduće akcije uprave usmjerene na procjenu vremenske neograničenosti poslovanja. Odrediti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da li će ishodi planova unaprijediti situaciju? • da li su planovi u datim okolnostima izvodljivi? • koliko su pouzdane prognoze dobiti/novčanih tokova i koja je podloga za korištene pretpostavke? • Uočavanje, rasprave i pribavljanje dokaza o drugim faktorima koji mogu uticati na sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja, kao što su: <ul style="list-style-type: none"> – loši nedavni rezultati poslovanja, – povreda uslova dužničkih instrumenata i ugovora o pozajmicama, – napomene o finansijskim teškoćama u zapisnicima sa sastanaka, – postojanje sporova/tužbi i procjena finansijskih utjecaja, – postojanje, zakonitost i provodljivost ugovora o pružanju ili održavanju finansijske podrške s povezanim i trećim licima, – finansijska sposobnost povezanih i trećih lica da pruže dodatna sredstva ili kreditne garancije, – ostali naknadni događaji i – pokazatelji prevare, kao što su zaobilaženje kontrola od strane uprave, fiktivne transakcije ili prikrivanje značajnih činjenica. • Trajno postojanje, uslove i prikladnost kredita. • Izvještaje o akcijama zakonodavstva. • Prikladnost podrške za svaku planiranu prodaju imovine. <p>Također, razmotriti uticaj bilo kakve dodatne činjenice ili informacije od dana kada je uprava napravila procjenu i planove.</p>
Pribavljanje pisanih potvrda	Zahtijevati pisane potvrde od uprave (i od onih koji su zaduženi za upravljanje) po pitanju njihovih planova budućih akcija i izvodljivosti.

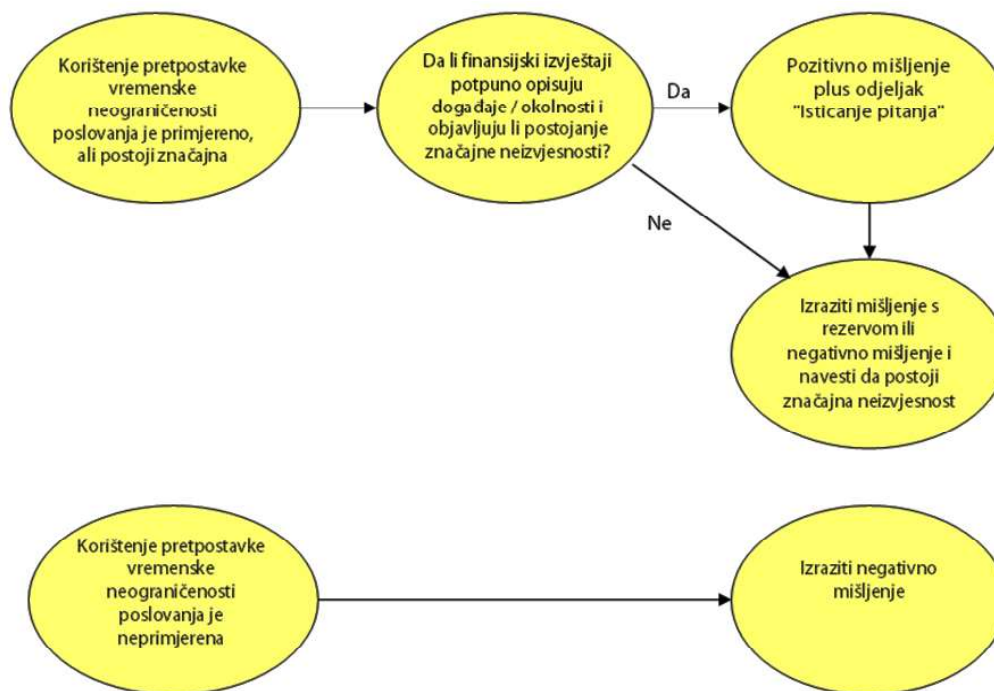
14.5 Izvještavanje

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
570.17	<p>Na osnovama pribavljenih revizijskih dokaza, revizor treba zaključiti postoji li, shodno njegovom sudu, značajna neizvjesnost u vezi sa događajima ili okolnostima koji, pojedinačno ili zajedno, mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja. Značajna neizvjesnost postoji kada su veličina njenog potencijalnog utjecaja i vjerovatnoća njenog nastanka tolike da su, shodno sudu revizora, neophodna odgovarajuća objavljivanja o prirodi i utjecajima neizvjesnosti: (Vidjeti Odj. A19)</p> <p>(a) u slučaju primjene okvira fer prezentacije, za fer prezentaciju finansijskih izvještaja, ili</p> <p>(b) u slučaju primjene okvira usklađenosti, da finansijski izvještaji ne dovode u zabludu.</p>
570.18	<p>Ako revizor zaključi da je korištenje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u datim okolnostima neprimjereno, a postoji značajna neizvjesnost, revizor treba odrediti da li finansijski izvještaji:</p> <p>(a) na odgovarajući način opisuju osnovne događaje ili okolnosti koje mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja, kao i planove uprave da se nosi sa ovim događajima ili okolnostima; i</p> <p>(b) jasno prikazuju da postoji značajna neizvjesnost povezana sa događajima ili okolnostima koje mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja te da, shodno tome, on može biti nesposoban da iskoristi svoju imovinu i izvrši svoje obaveze u normalnim uslovima poslovanja (Vidjeti Odj. A20)</p>
570.19	<p>Ako je u finansijskim izvještajima izvršeno odgovarajuće objavljivanje, revizor treba izraziti pozitivno mišljenje i u revizijski izvještaj uključiti Odjeljak "Ostala pitanja" da bi:</p> <p>(a) naglasio postojanje značajne neizvjesnosti u vezi sa događajem ili okolnosti koja može izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja i</p> <p>(b) skrenuo pažnju na bilješku u finansijskim izvještajima koja predstavlja problematiku tretiranu u Odjeljku 18 (Vidjeti MRevS 706) (Vidjeti Odj. A21-A22)</p>
570.20	<p>Ako u finansijskim izvještajima nije izvršeno odgovarajuće objavljivanje, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, šta je odgovarajuće, u skladu sa MRevS 705. Revizor u svom izvještaju treba navesti da postoji značajna neizvjesnost koja može izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja. (Vidjeti Odj. A23-A24)</p>
570.21	<p>Ako su finansijski izvještaji sastavljeni na bazi vremenske neograničenosti poslovanja ali je, prema revizorovom sudu, upotreba pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u finansijskim izvještajima od strane uprave neprimjerena, revizor treba izraziti negativno mišljenje. (Vidjeti Odj. A25-A26)</p>
570.22	<p>Ako uprava nije voljna izvršiti ili proširiti procjenu kada to revizor od njih zahtijeva, on treba razmotriti utjecaje toga na njegov izvještaj. (Vidjeti Odj. A27)</p>
570.23	<p>Osим kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje ujedno i uključeni u upavljanje subjektom, revizor s tim koji su zaduženi za upravljanje treba razmijeniti mišljenje o uočenim događajima ili okolnostima koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja. Ta razmjena mišljenja sa onima koji su zaduženi za upravljanje treba ubuhvatiti sljedeće:</p> <p>(a) stvaraju li događaji ili okolnosti značajnu neizvjesnost;</p> <p>(b) da li je primjereno korištenje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja prilikom sastavljanja i prezentacije finansijskih izvještaja i</p> <p>(c) prikladnost povezanih objavljivanja u finansijskim izvještajima.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
570.24	Ako nakon datuma finansijskih izvještaja postoji značajno kašnjenje u odobravanju finansijskih izvještaja od strane uprave ili onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor treba izvršiti upit o razlozima kašnjenja. Ako revizor vjeruje da kašnjenje može biti povezano sa događajima ili okolnostima u vezi sa procjenom vremenske neograničenosti poslovanja, on treba izvršiti neophodne dodatne revizijske postupke, onako kako je opisano u Odjeljku 16, te razmotriti utjecaje na revizorov zaključak o postojanju značajne neizvjesnosti, onako kako je opisano u Odjeljku 17.

Završni korak je utvrditi utjecaj uočenih događaja/okolnosti na izvještaj revizora i razmijeniti mišljenje o odluci uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje, kada je to moguće. Naredni prikaz sumira zahtjeve:

Prikaz 14.5-1



15. Sažetak ostalih zahtjeva MRevS

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Sažetak revizijskih zahtjeva u zasebnim MRevS koji nisu tretirani na drugim mjestima u ovom vodiču.	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720

15.1 Pregled

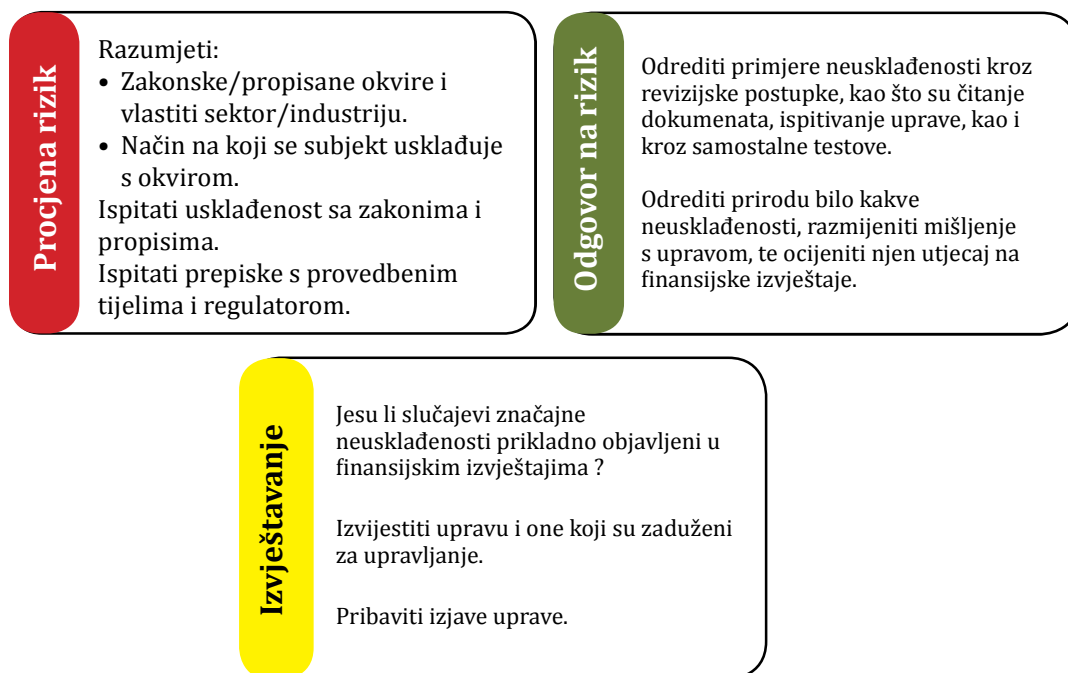
Ovo poglavlje sadrži sažetak revizijskih zahtjeva obuhvaćenih u MRevS, a koji nisu posebno tretirani na drugim mjestima u ovom vodiču, onako kako je navedeno u Prikazu ispod.

Prikaz 15.1-1

MRevS	Naziv	Oznaka u poglavlju
250	Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja	V1-15.2
402	Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija	V1-15.3
501	Revizijski dokazi – Posebna razmatranja za povezane stavke	V1-15.4
510	Početni revizijski angažmani – Početna stanja	V1-15.5
600	Posebna razmatranja – Revizije finansijskih izvještaja grupe (Uključujući rad revizora komponente)	V1-15.6
610	Korištenje rada internih revizora	V1-15.7
620	Korištenje rada revizorovog eksperta	V1-15.8
720	Revizorove odgovornosti u vezi sa ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje	V1-15.9

15.2 MRevS 250 — Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja

Prikaz 15.2-1



Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
250.10	<p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o usklađenosti sa odredbama onih zakona i drugih propisa za koje je općeprihvaćeno da imaju direktan utjecaj na određivanje značajnih iznosa i objava u finansijskim izvještajima;</p> <p>(b) izvršiti određene revizijske postupke kako bi se pomoglo uočavanje slučajeva neusklađenosti sa drugim zakonima i propisima koji bi mogli imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje i</p> <p>(c) na odgovarajući način odgovoriti na neusklađenost ili na sumnje u neusklađenost sa zakonima i drugim propisima, a koje su uočene tokom revizije.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
250.11	<p>Za potrebe ovog MRevS, naredni pojmovi imaju ispod navedeno značenje:</p> <p>Neusklađenost – čin namjernog ili nenamjernog propusta, odnosno naloga subjekta, a koji su u suprotnosti sa važećim zakonima i drugim propisima. Takvi činovi obuhvataju poslove u koje se upustilo ili u ime ili za račun subjekta, a od strane uprave, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zaposlenika. Neusklađenost ne obuhvata pogrešno postupanje (nevezano za poslovne aktivnosti subjekta) uprave, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zaposlenika subjekta.</p>

Neusklađenost sa zakonima i drugim propisima može dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja subjekta kroz finansijske izvještaje.

Odgovornost za sprečavanje i uočavanje neusklađenosti sa zakonima i drugim propisima leži na upravi i onima koji su zaduženi za upravljanje. Postupci uprave za sprečavanje ovih rizika obuhvataju:

- održavanje registra značajnih zakona i čuvanje podataka o bilo kakvim primljenim pritužbama;
- praćenje propisanih zahtjeva i definisanje postupaka / internih kontrola da bi se osigurala usklađenost s tim zahtjevima;
- angažovanje pravnih savjetnika kao pomoći u praćenju pravnih zahtjeva i
- razvijanje, objavljivanje, provođenje i praćenje kodeksa ponašanja.

Kada revizor uoči slučajevne neusklađenosti, potrebno je razmotriti utjecaj na finansijske izvještaje i na druge aspekte revizije (kao što je poštenje uprave / zaposlenika).

Procjena rizika

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
250.12	Kao dio stjecanja razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju u skladu sa MRevS 315, revizor treba razviti i opće razumijevanje o: (a) zakonskom i regulatornom okviru koji se primjenjuje na subjekt i na industriju ili na sektor u kojem subjekt posluje i (b) koliko je subjekt usklađen s tim okvirom. (Vidjeti Odj. A7)
250.14	Revizor treba izvršiti sljedeće revizijske postupke kako bi pomogao uočavanju slučajeva neusklađenosti sa drugim zakonima i propisima koji bi mogli imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje: (Vidjeti Odj. A9-A10) (a) ispitivanje uprave i, kada je prikladno, onih koji su zaduženi za upravljanje i (b) provjeravanje prepiski, ako ih ima, sa odgovarajućim regulatornim i tijelima za licenciranje.

Postupci procjene rizika uključuju razvijanje općeg razumijevanja zakonskog i regulatornog okvira i koliko je subjekt usklađen s tim okvirom. Ovo opće razumijevanje može obuhvatiti ispod navedena pitanja.

Prikaz 15.2-2

Tema	Opis
Utvrđivanje zakona i drugih propisa značajnih za finansijske izvještaje	Koji zakoni i propisi tretiraju: <ul style="list-style-type: none"> • oblik i sadržaj finansijskih izvještaja? • pitanja finansijskog izvještavanja specifična za tu industriju? • računovodstveno obuhvatanje transakcija iz ugovora sa državom? • obračun ili priznavanje rashoda za potrebe poreza na dobit ili troškova penzija?

Tema	Opis
Ispitivanje uprave	<ul style="list-style-type: none"> • Koji drugi zakoni i propisi postoje, a za koje bi se moglo očekivati da imaju ključni utjecaj na poslovanje subjekta (npr. dozvola za poslovanje, bankovni sporazumi, propisi o zaštiti okoline, itd)? • Koje politike i postupci se koriste: <ul style="list-style-type: none"> – za osiguravanje usklađenosti sa zakonima i drugim propisima i – za uočavanje, procjenjivanje i računovodstveno obuhvatanje parničnih zahtjeva? • Koje povrede propisa (ako ih je bilo) su nastale i dovele do kazni, sporova ili drugih posljedica? • Koji otvoreni sporovi ili drugi postupci postoje u vezi s navodnim neusklađenostima sa zakonima i drugim propisima?
Provjeravanje prepiski	Pregledati prepiske, izvještaje i druge interakcije sa značajnim regulatornim i tijelima za licenciranje.

Odgovor na rizik

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
250.13	Revizor treba prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o usklađenosti sa odredbama onih zakona i drugih propisa za koje je općeprihvaćeno da imaju direktan utjecaj na određivanje značajnih iznosa i objava u finansijskim izvještajima. (Vidjeti Odj. A8)
250.15	Tokom revizije, revizor treba biti oprezan zbog mogućnosti da ga drugi primijenjeni revizijski postupci mogu dovesti do slučajeva neusklađenosti ili sumnji u neusklađenost sa zakonima i drugim propisima. (Vidjeti Odj. A11)
250.16	Revizor treba od uprave i, kada je to primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje zahtijevati da pruže pisane izjave o tome da su revizoru predstavljeni svi poznati slučajevi neusklađenosti ili sumnji na neusklađenost sa zakonima i drugim propisima, a čiji bi se utjecaji trebali razmotriti prilikom izrade finansijskih izvještaja. (Vidjeti Odj. A12)
250.17	U nedostatku uočenih neusklađenosti ili sumnji u iste, od revizora se ne zahtijeva da izvrši revizijske postupke u vezi sa usklađenosti subjekta sa zakonima i drugim propisima, osim onih koje su navedene u odjeljcima 12-16.

Plan revizije bi trebao obuhvatiti pitanja onako kako je navedeno u narednom prikazu.

Prikaz 15.2-3

Tema	Opis
Postoje li slučajevi neusklađenosti?	<p>Revizijski postupci bi trebali obuhvatiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • čitanje zapisnika i značajnih dokumenata, prepiski, itd; • ispitivanje uprave i pravnih savjetnika u vezi sa sporovima, parničnim zahtjevima i procjenama; i • izvršavanje dodatnih testova detalja za klase transakcija, stanja računa i objava.

Tema	Opis
Prikupiti izjave uprave	Zahtijevati od uprave potvrdu da su objavljeni svi poznati slučajevi neusklađenosti ili sumnji u neusklađenost sa zakonima i drugim propisima.

Uočene neusklađenosti i sumnje na neusklađenost

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
250.18	Ako revizor postane svjestan informacija koje se tiču slučajeva neusklađenosti ili sumnji u neusklađenost sa zakonima i drugim propisima, on treba objaviti: (a) shvatanje njihove prirode i okolnosti u kojima su nastale i (b) druge informacije za ocjenu njihovog mogućeg utjecaja na financijske izvještaje.
250.19	Ako revizor sumnja da bi neusklađenost mogla postojati, on o tome treba razmijeniti mišljenje sa upravom i, kada je prikladno, sa onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako uprava ili, kada je prikladno, oni koji su zaduženi za upravljanje ne pruže dovoljno informacija koje podržavaju usklađenost subjekta sa zakonima i drugim propisima i, shodno sudu revizora, o uticaju slučajeva sumnje u neusklađenost koje bi mogle biti značajne za financijske izvještaje, revizor treba razmotriti potrebu za pravnim savjetom. (Vidjeti Odj. A15-A16)
250.20	Ako se ne može prikupiti dovoljno informacija o sumnjama u neusklađenost, revizor treba procijeniti utjecaj nedostatka dovoljne količine revizijskih dokaza na njegovo mišljenje.
250.21	Revizor treba ocijeniti utjecaje neusklađenosti u odnosu na druge aspekte revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava, te poduzeti odgovarajuće korake. (Vidjeti Odj. A17-A18)
250.22	Osim ako su svi oni koji su zaduženi za upravljanje i uključeni u upravu subjekta, pa su stoga svjesni pitanja koja se tiču utvrđenih neusklađenosti ili onih na koje se sumnja i o kojima su se već razmijenila mišljenja s revizorom, revizor treba razmijeniti mišljenja i sa onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima neusklađenosti sa zakonima i drugim propisima koje je primijetio tokom revizije, osim kada su ta pitanja očito beznačajna.
250.23	Ako se, shodno sudu revizora, za neusklađenost iz Odjeljka 22 vjeruje da je bila namjerna ili značajna, revizor o tome treba razmijeniti mišljenje sa onima koji su zaduženi za upravljanje što je prije moguće.
250.24	Ako revizor sumnja da su uprava ili oni koji su zaduženi za upravljanje umiješani u neusklađenost, on o tome treba razgovarati sa narednim višim nivoom upravljanja u subjektu, ako postoji, kao što su odbor za reviziju ili nadzorni odbor. Kada ne postoji viši nivo upravljanja, ili ako revizor vjeruje da razmjena mišljenja neće izazvati reakciju ili nije siguran kome prijaviti, on treba razmotriti potrebu za pravnim savjetom.

Kada se sumnja u slučajeve moguće neusklađenosti sa zakonima i drugim propisima, revizor bi na njih trebao odgovoriti kao što je navedeno u narednom prikazu.

Prikaz 15.2-4

Korak	Odgovor revizora
1.	Steći razumijevanje o prirodi slučaja i okolnostima. Ovo bi trebalo biti dovoljno za ocjenu mogućeg utjecaja na finansijske izvještaje.
2.	Dokumentovati ono što je pronađeno i razmijeniti mišljenje o tome sa upravom. Ako se vjeruje da je neusklađenost namjerna i značajna, revizor o tome treba razmijeniti mišljenje bez odgađanja. Kada se ne mogu potvrditi odgovarajuće informacije o sumnjama u neusklađenost i o potencijalnim utjecajima na finansijske izvještaje, revizor treba razmotriti utjecaj nedostatka odgovarajućih revizijskih dokaza na njegov izvještaj.
3.	Razmotriti utjecaje neusklađenosti u odnosu na druge aspekte revizije. Prije svega, razmotriti pouzdanost izjava uprave.
4.	Prijaviti sporno pitanje narednom višem nivou upravljanja ako ono uključuje upravu ili one koji su zaduženi za upravljanje. Kada ne postoji viši nivo upravljanja, revizor treba razmotriti potrebu za pravnim savjetom.
5.	Izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ako neusklađenost ima značajan utjecaj na finansijske izvještaje i ako nije ispravno iskazano u finansijskim izvještajima. (Vidjeti Dio II, Poglavlje 23.)

Dokumentacija

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
250.29	Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti utvrđene neusklađenosti i sumnje u neusklađenost sa zakonima i drugim propisima, kao i ishode razgovora sa upravom i, kad je moguće, sa onima koji su zaduženi za upravljanje i drugim licima izvan subjekta. (Vidjeti Odj. A21)

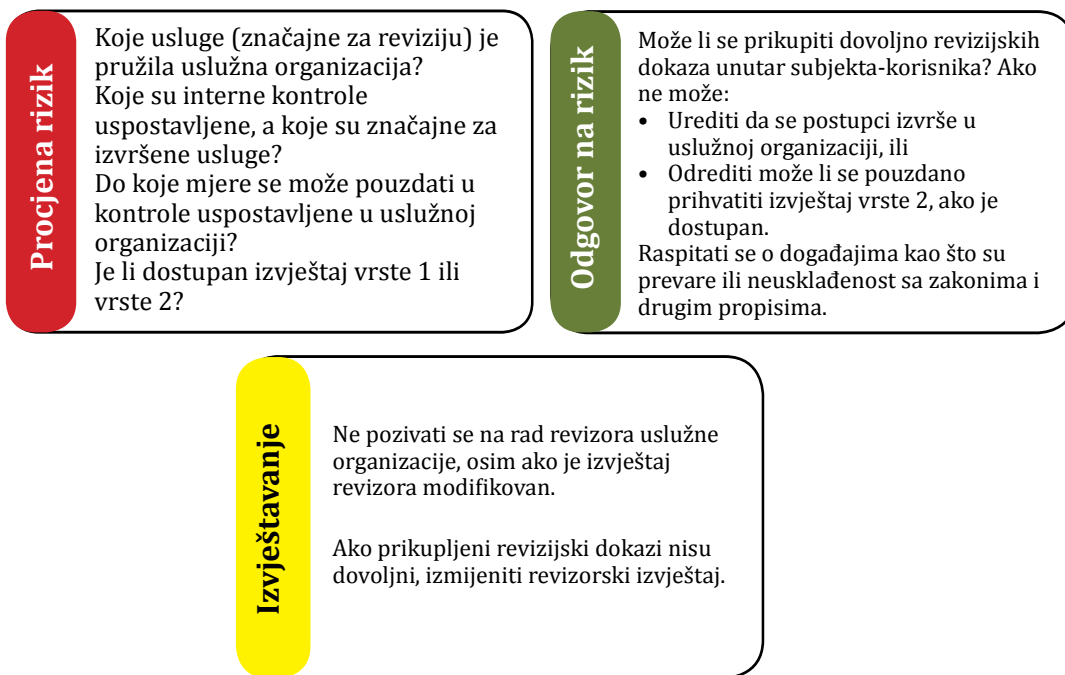
Tipična dokumentacija obuhvata:

- kopije značajnih evidencija ili dokumenata; i
- zapisnike o razgovoru sa upravom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugim licima izvan subjekta.

15.3 MRevS 402 — Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi rad uslužnih organizacija

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
402.7	Ciljevi korisnikovog revizora, kada je korisnik subjekt koji koristi rad uslužnih organizacija, su: (a) steći razumijevanje o prirodi i značaju rada koji je pružila uslužna organizacija, njegovom utjecaju na internu kontrolu subjekta-korisnika značajnom za reviziju, a u dovoljnoj mjeri za utvrđivanje i procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja i (b) osmisliti i izvršiti revizijske postupke za odgovor na te rizike.

Prikaz 15.3-1



Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
402.8	<p>Za potrebe MRevS, sljedeći pojmovi imaju ispod navedeno značenje:</p> <p>(a) Dodatne kontrole subjekta-korisnika — Kontrole za koje uslužna organizacija, prilikom oblikovanju svojih usluga, pretpostavlja da će se provesti od strane subjekata-korisnika i koje su, ako je to potrebno za ostvarivanje ciljeva kontrole, navedene u opisu njenog sistema.</p> <p>(b) Izvještaj o opisu i osmišljenosti kontrola u uslužnoj organizaciji (koji se u ovom MRevS označava kao izvještaj vrste 1) — Izvještaj koji sadrži:</p> <p>(i) opis sistema uslužne organizacije, ciljeva kontrole i povezanih kontrola koje su oblikovane i provedene na određeni datum, a koji je pripremila uprava uslužne organizacije i</p> <p>(ii) izvještaj revizora uslužne organizacije s ciljem dostavljanja prihvatljivog uvjerenja koje obuhvata mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu njenog sistema, ciljevima kontrole i povezanim kontrolama, kao i primjerenosti oblikovanosti kontrola za ostvarivanje određenih ciljeva kontrole.</p> <p>(c) Izvještaj o opisu, obliku i poslovnoj djelotvornosti kontrola u uslužnoj organizaciji (koji se u ovom MRevS označava kao izvještaj vrste 2) — Izvještaj koji sadrži:</p> <p>(i) opis sistema uslužne organizacije, ciljeva kontrole i povezanih kontrola koje su oblikovane i provedene na određeni datum ili kroz određeni period i, u nekim slučajevima, njihove poslovne djelotvornosti kroz određeni period, a koji je pripremila uprava uslužne organizacije i</p> <p>(ii) izvještaj revizora uslužne organizacije s ciljem dostavljanja prihvatljivog uvjerenja koji obuhvata:</p> <p>a. mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sistema uslužne organizacije, ciljevima kontrole i povezanim kontrolama, prikladnosti oblika kontrola za ostvarivanje određenih ciljeva kontrole i poslovne djelotvornosti kontrola i</p> <p>b. opis testova kontrole revizora uslužne organizacije i njihovih rezultata.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
402.8 (<i>nastavak</i>)	<p>(d) Revizor uslužne organizacije — Revizor koji, na zahtjev uslužne organizacije, pruža izvještaj s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.</p> <p>(e) Uslužna organizacija — Treće lice (ili dio trećeg lica) koje pruža usluge subjektu-korisniku koje su dio informacionog sistema tih subjekata i značajne za finansijsko izvještavanje.</p> <p>(f) Sistem uslužne organizacije — Politike i postupci koje je oblikovala, provela i koje održava uslužna organizacija zbog pružanja subjektu-korisniku usluga pokrivenih izvještajem revizora tih organizacija.</p> <p>(g) Poduslužna organizacija — Uslužna organizacija koju druga uslužna organizacija koristi za izvršavanje nekih usluga pruženih subjektu-korisniku, a koje su dio informacionog sistema tog subjekta i koje su značajne za finansijsko izvještavanje.</p> <p>(h) Revizor subjekta-korisnika — Revizor koji revidira i izvještava o finansijskim izvještajima subjekta-korisnika.</p> <p>(i) Subjekt-korisnik — Subjekt koji koristi rad uslužne organizacije i čiji finansijski izvještaji se revidiraju.</p>

Mnogi subjekti (uključujući i one veoma male) često koriste eksterne pružaoce usluga za pojedine aktivnosti finansijske obrade kao što su:

- obračun plaća;
- prodaje putem interneta;
- IT usluge;
- upravljanje imovinom (skladištenje zaliha, ulaganja, itd) i
- knjigovodstvene usluge (ovo bi obuhvatalo i obradu transakcija, održavanje računovodstvenih evidencija i sastavljanje finansijskih izvještaja).

Ova treća lica (koja pružaju usluge značajne za finansijsko izvještavanje) se nazivaju “uslužnim organizacijama”.

Tamo gdje se koriste uslužne organizacije, revizor treba razmotriti utjecaj takvih ugovora na internu kontrolu subjekta. To obuhvata:

- prikupljanje dovoljno informacija za procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja i
- oblikovanje odgovarajućih odgovora na rizike.

U manjim subjektima, eksterne usluge mogu biti važne za tekuće poslovanje subjekta, ali beznačajne za reviziju. Ovo bi se moglo desiti kada u subjektu postoje dovoljne interne kontrole za suočavanje s rizikom od značajnih pogrešnih objavljivanja ili tamo gdje se mogu izvršiti dodatni revizijski postupci protiv uočenih rizika.

ZA RAZMATRANJE

Korištenje uslužne organizacije za sastavljanje finansijskih izvještaja ne oslobađa upravu (i one koji su zaduženi za upravljanje) odgovornosti za finansijske izvještaje.

Postoje dvije vrste izvještaja koje uslužne organizacije mogu pružiti svojim korisnicima:

- **Izvještaji vrste 1 — opis i oblikovanost kontrola u uslužnoj organizaciji**

Ovi izvještaji pružaju dokaze o obliku i provođenju kontrola, ali ne i o njihovoj poslovnoj djelotvornosti. Takvi izvještaji mogu biti informativni, ali imaju ograničenu upotrebnu vrijednost za revizora za razumijevanja da li su ključne kontrole u uslužnoj organizaciji bile djelotvorne tokom perioda koji je predmet revizije.

- **Izvještaji vrste 2 — opis, oblik i poslovna djelotvornost kontrola**

Ove izvještaje revizor može koristiti za razmatranje da li su:

- kontrole, koje je testirao revizor uslužne organizacije, značajne za transakcije, stanja konta, objavljivanja i povezane tvrdnje subjekta, i
- testovi kontrole, koje je izvršio revizor uslužne organizacije, i njihovi rezultati odgovarajući (tj. da li je odgovarajuća dužina perioda koji je obuhvaćen testovima revizora uslužne organizacije, kao i vrijeme koje je proteklo od vršenja tih testova).

Procjena rizika

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
402.9	<p>Kada upozna je subjekta-korisnika u skladu sa MRevS 315, njegov revizor treba steći razumijevanje o tome kako subjekti-korisnik koristi rad uslužne organizacije u svom poslovanju, uključujući: (Vidjeti Odj. A1-A2)</p> <p>(a) prirodu usluge koju je pružila uslužna organizacija i njen značaj za subjekta-korisnika, što obuhvata i njen utjecaj na internu kontrolu subjekta-korisnika; (Vidjeti Odj. A3-A5)</p> <p>(b) prirodu i značajnost obrađenih transakcija ili konta ili procesa finansijskog izvještavanja, a koji su pogođeni zbog odnosa sa uslužnom organizacijom; (Vidjeti Odj. A6)</p> <p>(c) stepen međusobne povezanosti između aktivnosti uslužne organizacije i onih kod subjekta-korisnika; i (Vidjeti Odj. A7)</p> <p>(d) prirodu odnosa između subjekta-korisnika i uslužne organizacije, što obuhvata i značajne odredbe ugovora u vezi s aktivnostima uslužne organizacije. (Vidjeti Odj. A8-A11)</p>
402.10	<p>Kada stiče razumijevanje interne kontrole, značajno za reviziju u skladu sa MRevS 315, revizor subjekta-korisnika treba ocijeniti oblik i provođenje njegovih značajnih kontrola, a koje su povezane s radom uslužne organizacije, uključujući i one koje su primijenjene na transakcije koje je izvršila uslužna organizacija. (Vidjeti Odj. A12-A14)</p>
402.11	<p>Revizor subjekta-korisnika treba odrediti da li je stečeno dovoljno razumijevanja o prirodi i značaju usluga koje je pružila uslužna organizacija i njihovom utjecaju na internu kontrolu subjekta-korisnika, značajnog za reviziju, a zbog pružanja osnove za uočavanje i procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja.</p>
402.12	<p>Ako revizor subjekta-korisnika nije u mogućnosti da stekne dovoljno razumijevanja o subjektu-korisniku, on to razumijevanje treba steći kroz jedan ili više narednih postupaka:</p> <p>(a) prikupiti izvještaje vrste 1 i vrste 2, ako su raspoloživi;</p> <p>(b) stupiti u kontakt sa uslužnom organizacijom preko subjekta-korisnika, a kako bi se prikupile određene informacije;</p> <p>(c) posjetiti uslužnu organizaciju i izvršiti postupke koji će pružiti potrebne informacije o značajnim kontrolama u uslužnoj organizaciji; ili</p> <p>(d) koristiti rad drugih revizora koji bi izvršili postupke za utvrđivanje potrebnih informacija o značajnim kontrolama u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti Odj. A15-A20)</p>

Kada se koristi rad uslužnih organizacija, revizor treba razmotriti pitanja navedena u sljedećem prikazu.

Prikaz 15.3-2

Tema	Opis
Koje usluge (značajne za reviziju) su pružene?	<ul style="list-style-type: none"> • Utvrditi: <ul style="list-style-type: none"> – prirodu pruženih usluga, – značajnost obrađenih transakcija i – konta i procese finansijskog izvještavanja koji su pogođeni. • Pregledati uslove iz ugovora ili sporazuma između subjekta-korisnika i uslužne organizacije. • Odrediti stepen međusobne povezanosti (aktivnosti) između uslužne organizacije i subjekta. • Pregledati izvještaje uslužnih organizacija, njihovih revizora (uključujući i pisma upravi), internih revizora ili regulatornih organa o kontrolama u uslužnoj organizaciji.
Koje se značajne interne kontrole provode?	<ul style="list-style-type: none"> • Da li su kontrole uslužne organizacije značajne za reviziju? Ako nisu, dovoljan je dodatni pristup. Ako jesu, revizor mora biti siguran da su kontrole u uslužnoj organizaciji oblikovane i provedene na odgovarajući način. • Postoje li kontrole, a koje je uspostavio subjekt-korisnik (koje bi mogle biti testirane), kojima se ublažavaju rizici od značajnih grešaka pri obradi, nevezano za kontrole uslužne organizacije? Naprimjer, kontrole subjekta-korisnika u vezi sa obračunom plaća mogu obuhvatiti: <ul style="list-style-type: none"> – upoređivanje podataka dostavljenih uslužnoj organizaciji sa izvještajima uslužne organizacije poslije obrade podataka, – preračunavanje primjera obačuna plaća za adiministrativnu ispravnost i – pregled ukupnog iznosa obračunatih plaća za određivanje razumnosti.
Obim pouzdanosti kontrola uspostavljenih u uslužnoj organizaciji?	<ul style="list-style-type: none"> • Prikupiti bilo koje dostupne izvještaje vrste 1 ili vrste 2. Ugovori sa uslužnim organizacijama obično obuhvataju odredbe o takvim izvještajima; • Stupiti u kontakt sa uslužnom organizacijom radi prikupljanja određenih informacija; • Posjetiti uslužnu organizaciju i izvršiti zahtijevane postupke; ili • Koristiti drugog revizora da izvrši zahtijevane postupke.

ZA RAZMATRANJE

Provjeriti tekst izvještaja uslužne organizacije zbog eventualnih ograničenja u mogućnosti njihovog korištenja. Takva ograničenja se mogu odnositi na upravu, uslužnu organizaciju i njene klijente, kao i na revizore subjekta.

Odgovor na rizik

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
402.13	<p>Prilikom utvrđivanja da li su revizijski dokazi, pruženi u izvještajima vrste 1 i vrste 2, dovoljni i primjereni, revizor subjekta-korisnika treba biti zadovoljan ako postoje:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) profesionalna kompetentnost revizora uslužne organizacije i nezavisnost iste i (b) prikladnost standarda u skladu s kojima su izvještaji vrste 1 i vrste 2 sastavljeni. (Vidjeti Odj. A21)
402.14	<p>Ako revizor subjekta-korisnika planira koristiti izvještaj vrste 1 ili vrste 2 kao revizijski dokaz za bolje razumijevanje oblika i provođenja kontrola u uslužnoj organizaciji, on treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) procijeniti da li su opis i oblik kontrola u uslužnoj organizaciji izraženi na datum ili za period koji je primjeren potrebama revizora subjekta-korisnika; (b) procijeniti da li su dokazi pruženi u izvještaju dovoljni i primjereni za razumijevanje interne kontrole subjekta-korisnika značajne za reviziju; i (c) odrediti da li su dodatne kontrole subjekta-korisnika, a koje je uočila servisna organizacija, značajne za subjekta-korisnika te, ako je tako, steći razumijevanje o tome da li je subjekt-korisnik oblikovao i proveo takve kontrole. (Vidjeti Odj. A22-A23)
402.15	<p>Kako bi odgovorio na procijenjene rizike u skladu sa MRevS 330, revizor subjekta-korisnika treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) odrediti da li su u evidencijama subjekta-korisnika dostupni dovoljni i primjereni revizijski dokazi koji se tiču značajnih tvrdnji iz finansijskih izvještaja; i, ako nisu, (b) izvršiti dodatne revizijske postupke kako bi se prikupili dovoljni i primjereni revizijski dokazi ili koristiti drugog revizora da u njegovo ime izvrši takve postupke u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti Odj. A24-A28)
402.16	<p>Kada procjena rizika revizora subjekta-korisnika uključuje i očekivanje da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite, revizor subjekta-korisnika treba prikupiti revizijske dokaze o učinkovitosti tih kontrola primjenjujući jedan ili više sljedećih postupaka:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pribaviti izvještaj vrste 2, ako je dostupan; (b) izvršiti odgovarajuće testove kontrola u uslužnoj organizaciji; ili (c) koristiti drugog revizora da u ime revizora subjekta-korisnika izvrši testove kontrola u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti Odj. A29-A30)
402.17	<p>Ako, u skladu sa Odjeljkom 16 (a), revizor subjekta-korisnika planira koristiti izvještaj vrste 2 kao revizijski dokaz da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite, on treba odrediti pruža li izvještaj revizora uslužne organizacije dovoljno revizijskih dokaza o učinkovitosti kontrola radi podrške procjeni rizika revizora subjekta-korisnika tako što:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) procjenjuje da li su opis, oblik i učinkovitost kontrola u uslužnoj organizaciji izraženi na datum ili za period primjeren potrebama revizora subjekta-korisnika; (b) određuje da li su dodatne kontrole subjekta-korisnika, a koje je uočila uslužna organizacija, značajne za subjekta-korisnika i, ako je tako, stiče razumijevanje o tome da li je subjekt-korisnik oblikovao i proveo takve kontrole te, ako jeste, testira njihovu učinkovitost; (c) procjenjuje da li je odgovarajući vremenski period pokriven testovima kontrola, kao i vrijeme proteklo od izvršenja tih testova kontrola; i (d) procjenjuje da li su testovi kontrola koje je izvršio revizor uslužne organizacije i njihovi rezultati, onako kako je opisano u izvještaju revizora uslužne organizacije, značajni za tvrdnje u finansijskim izvještajima subjekta-korisnika i pružaju li dovoljno primjerenih revizijskih dokaza za podršku procjenama rizika revizora subjekta-korisnika. (Vidjeti Odj. A31-A39)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
402.19	Revizor subjekta-korisnika treba ispitati upravu subjekta-korisnika o tome da li im je uslužna organizacija prijavila, ili su na neki drugi način postali svjesni postojanja, bilo kakvu prevaru, neusklađenost sa zakonima i drugim propisima ili neispravljen pogrešna objavljivanja koja utječu na finansijske izvještaje subjekta-korisnika. Revizor subjekta-korisnika treba procijeniti kako ta pitanja utječu na prirodu, vremenski okvir i obim narednih revizijskih postupaka, uključujući i utjecaj na zaključke i izvještaj revizora. (Vidjeti Odj. A41)

Kako bi odgovorio na procijenjene rizike, revizor će razmotriti sljedeća pitanja.

Prikaz 15.3-3

Tema	Opis
Mogu li se potrebni dokazi pribaviti unutar subjekta?	Ako da, pribaviti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se tiču značajnih tvrdnji u finansijskim izvještajima. Ako ne, izvršiti dodatne postupke kako bi se pribavili dokazi, kao što je korištenje drugog revizora da u ime revizora subjekta-korisnika izvrši postupke u uslužnoj organizaciji.
Određivanje stepena pouzdanosti koji se može pripisati izvještajima vrste 1 i vrste 2	<ul style="list-style-type: none"> • Razmotriti revizorovu profesionalnu kompetentnost i nezavisnost, kao i primjerenost standarda u skladu s kojima su izvještaji objavljeni; • Procijeniti da li su opis i oblik kontrola u uslužnoj organizaciji izraženi na datum ili za period koji je odgovarajući potrebama drugog revizora; • Procijeniti da li su dokazi pruženi u izvještaju dovoljni i primjereni za razumijevanje interne kontrole subjekta-korisnika značajne za reviziju; i • Odrediti da li su dodatne kontrole subjekta-korisnika, a koje je uočila uslužna organizacija, značajne za subjekta-korisnika i, ako jesu, steći razumijevanje o tome da li je on oblikovao i proveo takve kontrole. <p>Imati u vidu da izvještaj vrste 1 ne pruža dokaze o tome da su interne kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite tokom određenog vremenskog perioda. Ako izvještaj vrste 2 nije dostupan, može biti neophodno da revizor izvrši testove kontrola u uslužnoj organizaciji ili da koristi drugog revizora za vršenje tih testova.</p>
Test evidencija i kontrola subjekta-korisnika	Kada je moguće, iz evidencija subjekta-korisnika prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se tiču značajnih tvrdnji u finansijskim izvještajima.
Prikupljanje revizijskih dokaza iz uslužne organizacije	Ako evidencija subjekta-korisnika nije dovoljna, pribaviti revizijske dokaze o učinkovitosti kontrola iz uslužne organizacije, i to: <ul style="list-style-type: none"> • pribavljanjem izvještaja vrste 2, ako je dostupan; • vršenjem odgovarajućih testova kontrola u uslužnoj organizaciji; ili • korištenjem drugog revizora da u ime revizora subjekta-korisnika izvrši testove kontrola u uslužnoj organizaciji.
Ispitivanje o značajnim događajima	Ispitati upravu da li su svjesni (ili su od uslužne organizacije obaviješteni o postojanju) bilo kakve prevare, neusklađenosti sa zakonima i drugim propisima ili neispravljene greške koja može utjecati na finansijske izvještaje.

Izveštavanje

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
402.20	Revizor subjekta-korisnika treba modifikovati mišljenje u revizorskom izvještaju u skladu sa MRevS 705 kada nije u mogućnosti prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza povezanih s uslugama koje je pružila uslužna organizacija, a koji su značajni za reviziju finansijskih izvještaja subjekta-korisnika. (Vidjeti Odj. A42)
402.21	U svom revizijskom izvještaju, koje sadrži nemodifikovano mišljenje, revizor subjekta-korisnika se ne treba pozivati na rad revizora uslužne organizacije, osim ako tako ne zahtijevaju zakon ili drugi propisi. Ukoliko se takvo pozivanje zahtijeva zakonom ili drugim propisima, u revizijskom izvještaju subjekta-korisnika treba naglasiti da to pozivanje ne umanjuje odgovornost revizora za mišljenje. (Vidjeti Odj. A43)
402.22	Ako je poziv na rad revizora uslužne organizacije značajan za razumijevanje izmjene mišljenja revizora subjekta-korisnika, u revizijskom izvještaju subjekta-korisnika treba naglasiti da takvo pozivanje ne umanjuje odgovornost njegovog revizora za takvo mišljenje. (Vidjeti Odj. A44)

Kada se koriste izvještaji vrste 1 i vrste 2 uslužne organizacije, u revizijskom izvještaju subjekta se ne treba pozivati na izvještaj uslužne organizacije, osim kada to zahtijeva zakon.

Ipak, kada revizor subjekta-korisnika predloži izmjenu revizijskog mišljenja, a zbog modifikovanog mišljenja u revizijskom izvještaju uslužne organizacije, on nije spriječen da se pozove na revizijski izvještaj uslužne organizacije ako će to pomoći u objašnjavanju razloga za svoje modifikovano mišljenje. U takvim slučajevima, od revizora subjekta-korisnika se zahtijeva da u svom revizijskom izvještaju navede da poziv na revizora uslužne organizacije ne umanjuje njegovu odgovornost za mišljenje.

15.4 MRevS 501 — Revizijski dokazi — Posebna razmatranja za odabrane stavke

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
501.3	Cilj revizora je prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o: <ul style="list-style-type: none"> (a) postojanju i stanju zaliha; (b) potpunosti parnica i odštetnih zahtjeva koji uključuju subjekt; i (c) prezentaciji i objavi informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

Prisutnost fizičkom brojanju zaliha

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
501.4	Ako su zalihe značajne za financijske izvještaje, revizor treba prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o njihovom postojanju i stanju, i to tako što će: (a) prisustvovati fizičkom brojanju zaliha, osim kada je to neizvodljivo, a kako bi: (Vidjeti Odj. A1-A3) (i) procijenio instrukcije i postupke uprave za evidentiranje i kontrolu rezultata fizičkog brojanja zaliha u subjektu; (Vidjeti Odj. A4) (ii) posmatrao izvršenje postupaka uprave prilikom brojanja; (Vidjeti Odj. A5) (iii) provjerio zalihe; i (Vidjeti Odj. A6) (iv) izvršio testna brojanja; i (Vidjeti Odj. A7-A8) (b) primijeniti revizijske postupke na konačne evidencije zaliha u subjektu kako bi se odredilo da li precizno odražavaju stvarne rezultate brojanja.
501.5	Ako je fizičko brojanje zaliha obavljeno na datum koji nije datum financijskog izvještavanja, revizor treba, kao dodatak postupcima koji se zahtijevaju u Odjeljku 4, izvršiti revizijske postupke za prikupljanje revizijskih dokaza o tome da li su pravilno evidentirane promjene u zalihama između datuma brojanja i datuma financijskog izvještavanja. (Vidjeti Odj. A9-A11)
501.6	Ako revizor zbog nepredviđenih okolnosti nije bio u mogućnosti prisustvovati fizičkom brojanju zaliha, on treba izvršiti ili posmatrati fizička brojanja na alternativni datum, te primijeniti revizijske postupke na transakcije između dva datuma.
501.7	Ako je prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha neizvodljivo, revizor treba primijeniti alternativne revizijske postupke kako bi prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza, a koji se tiču postojanja i stanja zaliha. Ako to nije moguće, revizor treba izmijeniti mišljenje u svom izvještaju u skladu sa MRevS 705. (Vidjeti Odj. A12-A14)
501.8	Ako su zalihe koje se nalaze pod skrbništvom i kontrolom treće strane značajne za financijske izvještaje, revizor treba pribaviti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se tiču postojanja i stanja tih zaliha, i to tako što će uraditi jedno ili više od sljedećeg: (a) zahtijevati potvrdu treće strane o količinama i stanju zaliha koje drži za subjekt. (Vidjeti Odj. A15) (b) izvršiti pregled ili druge revizijske postupke primjerene okolnostima. (Vidjeti Odj. A16)

Kada su zalihe značajne za financijske izvještaje, revizor treba iskazati njihovo postojanje u stanje na ispod navedeni način.

Prikaz 15.4-1

Postupak	Opis
Prisustvovanje fizičkom brojanju	<ul style="list-style-type: none"> • Procijeniti instrukcije uprave za evidentiranje/kontrolu rezultata brojanja; • Posmatrati vršenje postupaka brojanja koje je predvidjela uprava; • Pregledati zalihe i obaviti testna brojanja; • Usaglasiti promjene u zalihama između datuma brojanja i kraja perioda i • Izvršiti alternativne postupke ako je fizičko brojanje neizvodljivo.
Potvrda/pregled zaliha koje se drže kod drugih	<ul style="list-style-type: none"> • Zahtijevati potvrde o količinama/stanju držanih zaliha i • Izvršiti pregled ili druge odgovarajuće revizijske postupke.

Ispitivanja koja se tiču parnica i odštetnih zahtjeva

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
501.9	<p>Revizor treba oblikovati i izvršiti revizijske postupke kako bi utvrdio postojanje parnica i odštetnih zahtjeva u koje je subjekt uključen, a koji mogu dovesti do povećanja rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja, uključujući: (Vidjeti Odj. A17-A19)</p> <p>(a) ispitivanje uprave i, kada je moguće, drugih unutar subjekta, što uključuje i internog pravnog savjetnika;</p> <p>(b) pregled zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i odnos subjekta s njegovim eksternim pravnim savjetnikom i</p> <p>(c) pregled stanja računa rashoda po osnovu pravnih usluga. (Vidjeti Odj. A20)</p>
501.10	<p>Ako revizor procijeni rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja, a koji se tiče uočenih parnica i odštetnih zahtjeva, ili kada se izvršenim revizijskim postupcima utvrdi postojanje drugih značajnih parnica ili odštetnih zahtjeva, revizor treba, kao dodatak postupcima koje zahtijevaju drugi MRevS, zatražiti direktnu razmjenu mišljenja s eksternim pravnim savjetnikom subjekta. Revizor to treba učiniti putem pisanog upita koji je pripremila uprava, a poslao revizor, zahtijevajući od eksternog pravnog savjetnika subjekta da direktno s njim razmijeni mišljenje. Ako zakon, propisi ili odgovarajuća profesionalna pravna tijela eksternom pravnom savjetniku zabranjuju da direktno komunicira s revizorom, treba izvršiti alternativne revizijske postupke. (Vidjeti Odj. A21-A25)</p>
501.11	<p>Ako:</p> <p>(a) uprava odbija revizoru dati dozvolu za razmjenu mišljenja ili susret sa eksternim pravnim savjetnikom subjekta, ili eksterni pravni savjetnik subjekta odbija na odgovarajući način odgovoriti na pisani upit, ili mu je zabranjeno odgovoriti; i</p> <p>(b) revizor nije u mogućnosti da prikupi dovoljno primjerenih revizijskih dokaza vršeći alternativne revizijske postupke,</p> <p>Revizor treba izmijeniti mišljenje u revizijskom izvještaju u skladu sa MRevS 705.</p>
501.12	<p>Revizor od uprave i, kada je primjereno, od onih koji su zaduženi za upravljanje treba zahtijevati da pruže pisane izjave o tome da su sve poznate parnice i odštetni zahtjevi, čiji efekti trebaju biti razmotreni prilikom izrade finansijskih izvještaja, predstavljeni revizoru i računovodstveno obuhvaćeni i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.</p>

Za uočavanje parnica i odštetnih zahtjeva koji mogu povećati rizik značajne greške prilikom objavljivanja, revizor treba primijeniti postupke prikazane u sljedećoj tabeli.

Prikaz 15.4-2

Postupak	Opis
Ispitivanje i pregled značajnih dokumenata	<ul style="list-style-type: none"> • Ispitivanje uprave i drugih; • Pregled zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje; • Pregled prepiski između subjekta i njegovog pravnog savjetnika i • Pregled stanja računa rashoda po osnovu pravnih usluga.
Razmjena mišljenja sa eksternim pravnim savjetnikom	Kada je utvrđeno postojanje parnica ili odštetnih zahtjeva ili se na njih sumnja, revizor treba zahtijevati pisani upit, koji će pripremiti uprava, a poslati revizor, kojim se od eksternog pravnog savjetnika traži direktna razmjena mišljenja o detaljima parničnih postupaka itd. Ako je ovaj postupak zabranjen ili kada uprava odbija dati dozvolu za kontakt sa eksternim savjetnikom, potrebno je izvršiti alternativne postupke, kao što je pregled svih dostupnih dokumenata i obavljanje dodatnih ispitivanja. Ako su i alternativni postupci nedovoljni, potrebno je izmijeniti revizijsko mišljenje.
Pribavljanje izjava uprave	Zahtijevati pisane izjave uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje o svim poznatim trenutnim ili mogućim parnicama i odštetnim zahtjevima koji su objavljeni i pravilno računovodstveno obuhvaćeni u finansijskim izvještajima.

Informacije po segmentima

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
501.13	<p>Revizor treba prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se tiču prezentacije i objavljivanja informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, i to tako što će: (Vidjeti Odj. A26)</p> <p>(a) steći razumijevanje o metodama koje je uprava koristila u određivanju informacija po segmentima, i: (Vidjeti Odj. A27)</p> <p>(i) procjenom da li je izvjesno da te metode za rezultat daju objavljivanje u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i</p> <p>(ii) kada je prikladno, testiranjem primjene tih metoda; i</p> <p>(b) vršeći analitičke postupke ili druge revizijske postupke primjerene okolnostima.</p>

Budući da informacije po segmentima često nisu primjenjive na reviziju MSS, one neće biti predmet daljnjeg razmatranja u ovom vodiču.

15.5 MRevS 510 — Početni revizijski angažmani — Početna stanja

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
510.3	<p>Prilikom vršenja početnog revizijskog angažmana, cilj revizora, a u vezi s početnim stanjem, je da prikupi dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o tome:</p> <p>(a) sadrži li početno stanje pogrešna objavljivanja koja značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda; i</p> <p>(b) da li su odgovarajuće računovodstvene politike, odražene na početno stanje, dosljedno primijenjene na finansijske izvještaje tekućeg perioda, odnosno da li su njihove promjene na odgovarajući način uzete u obzir i prezentovane te objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.</p>

Ovaj standard pruža smjernice u vezi s početnim stanjem, a kada se finansijski izvještaji prvi put revidiraju ili kada je finansijske izvještaje prethodnog perioda revidirao drugi revizor.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
510.5	Revizor treba pročitati najskorije finansijske izvještaje, ako postoje, kao i revizijski izvještaj svog prethodnika, ako postoji, zbog informacija značajnih za početno stanje, odnosno za objavljivanja.
510.6	<p>Revizor treba prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o tome sadrži li početno stanje pogrešna objavljivanja koja značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda, i to tako što će: (Vidjeti Odj. A1–A2)</p> <p>(a) odrediti da li su zaključna stanja prethodnog perioda ispravno prenesena u tekući period te da li su, kada je to moguće utvrditi, prepravljena;</p> <p>(b) odrediti odražava li početno stanje primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika; i</p> <p>(c) izvršiti jedno ili više od sljedećeg: (Vidjeti Odj. A3–A7)</p> <p>(i) kada su finansijski izvještaji prethodnog perioda revidirani, pregledati radne materijale revizora prethodnika kako bi se prikupili dokazi koji se tiču početnog stanja;</p> <p>(ii) procijeniti pružaju li revizijski postupci, izvršeni u tekućem periodu, dokaze značajne za početno stanje; ili</p> <p>(iii) izvršiti posebne revizijske postupke kako bi prikupili dokaze koji se tiču početnog stanja.</p>
510.7	Ako revizor pribavi računovodstvene dokaze o tome da početno stanje sadrži pogrešna objavljivanja koja bi mogla značajno utjecati na finansijske izvještaje tekućeg perioda, on treba izvršiti revizijske postupke primjerene okolnostima kako bi odredio utjecaj na finansijske izvještaje tekućeg perioda. Ako revizor zaključi da u finansijskim izvještajima tekućeg perioda postoje takva pogrešna objavljivanja, on o tome treba razmijeniti mišljenje sa odgovarajućim nivoom uprave i onima koji su zaduženi za upravljanje, i to u skladu sa MRevS 450.
510.8	Revizor treba pribaviti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o tome da li su računovodstvene politike, odražene na početno stanje, dosljedno primijenjene na finansijske izvještaje tekućeg perioda, odnosno da li su njihove promjene na odgovarajući način uzete u obzir i prezentovane te objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
510.9	Ako je finansijske izvještaje prethodnog perioda revidirao revizor prethodnik te je dao modificirano mišljenje, revizor prilikom određivanja stepena rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja za finansijske izvještaje tekućeg perioda treba procijeniti utjecaj te izmjene, i to u skladu sa MRevS 315.
510.10	Ako revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se tiču početnog stanja, on treba izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o finansijskim izvještajima, šta je odgovarajuće, a u skladu sa MRevS 705. (Vidjeti Odj. A8)
510.11	Ako revizor zaključi da početno stanje sadrži pogrešna objavljivanja koja značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda, a utjecaj tih pogrešnih objavljivanja nije na odgovarajući način obračunat i prezentovan ili objavljen, on treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, šta je odgovarajuće, a u skladu sa MRevS 705.
510.12	<p>Ako revizor zaključi da:</p> <p>(a) računovodstvene politike tekućeg perioda nisu dosljedno primijenjene na početno stanje i u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; ili</p> <p>(b) promjene u računovodstvenim politikama nisu na odgovarajući način uzete u obzir i prezentovane ili objavljene u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, on treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, šta je odgovarajuće, a u skladu s MRevS 705.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
510.13	Ako mišljenje revizora prethodnika, a koje se odnosi na financijske izvještaje prethodnog perioda, sadrži modificirano revizijsko mišljenje koje je relevantno i značajno za financijske izvještaje tekućeg perioda, revizor treba izmijeniti svoje mišljenje za financijske izvještaje tekućeg perioda, i to u skladu sa MRevS 710. (Vidjeti Odj. A9)

Zahtjevi su sažeti ispod.

Prikaz 15.5-1

Tema	Opis
Sadrži li početno stanje pogrešna objavljivanja koja bi mogle uticati na tekući period?	<ul style="list-style-type: none"> • Pročitati najskorije financijske i izvještaje revizora prethodnika (ako postoje); • Odrediti da li su zaključna stanja prethodnog perioda pravilno prenesena i odražavaju li upotrebu odgovarajućih računovodstvenih politika; • Pregledati radne materijale revizora prethodnika; i • Izvršiti revizijske postupke u tekućem periodu radi prikupljanja dokaza koji se odnose na početno stanje. Ovo je naročito važno kada financijski izvještaji prethodne godine nisu bili revidirani.
Odrediti uticaj uočenih pogrešnih objavljivanja na tekući period	<ul style="list-style-type: none"> • Izvršiti dodatne revizijske postupke koji su prikladni; • Procijeniti bilo kakvu izmjenu mišljenja revizora prethodnika; i • Osigurati da se računovodstvene politike, odražene na početno stanje, dosljedno primjenjuju i kroz tekući period.
Odrediti uticaj na mišljenje revizora	Ako izmijenjeno mišljenje revizora prethodnika ostaje značajno ili ako početno stanje sadrži pogrešna objavljivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg perioda (a taj utjecaj nije na odgovarajući način obračunat, predstavljen ili objavljen), potrebno je dati mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje.

15.6 MRevS 600 — Posebna razmatranja — Revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
600.8	<p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) utvrditi da li će djelovati kao revizor financijskih izvještaja grupe; i</p> <p>(b) ako će djelovati kao revizor financijskih izvještaja grupe:</p> <ol style="list-style-type: none"> jasno s revizorima komponenti razmijeniti mišljenje o obuhvatu i vremenskom okviru njihovog rada na financijskim informacijama komponenti i o njihovim nalazima; i prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji se odnose na financijske informacije o komponentama i procese konsolidacije kako bi se izrazilo mišljenje o tome da li su financijski izvještaji grupe, u svim značajnim stavkama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
600.9	<p>Za potrebe MRevS, sljedeći pojmovi imaju ispod dodijeljeno značenje:</p> <p>(a) Komponenta — Subjekt ili poslovna aktivnost za koju uprava grupe ili komponente priprema finansijske informacije koje bi trebale biti uključene u finansijske izvještaje grupe. (Vidjeti Odj. A2-A4)</p> <p>(b) Revizor komponente — Revizor koji, po zahtjevu angažovanog tima grupe, obavlja posao na finansijskim informacijama o komponenti, a za potrebe revizije grupe. (Vidjeti Odj. A7)</p> <p>(c) Uprava komponente — Uprava odgovorna za pripremu finansijskih informacija o komponenti.</p> <p>(d) Značajnost komponente — Značajnost koju je angažovani tim grupe odredio za komponentu.</p> <p>(e) Grupa — Sve komponente čije su finansijske informacije uključene u finansijske izvještaje grupe. Grupa uvijek ima više od jedne komponente.</p> <p>(f) Revizija grupe — Revizija finansijskih izvještaja grupe.</p> <p>(g) Revizijsko mišljenje za grupu — Revizijsko mišljenje za finansijske izvještaje grupe.</p> <p>(h) Angažovani partner za grupu — Partner ili drugo lice u društvu koje je odgovorno za obavezu revizije grupe i njenu izvedbu, kao i za revizijski izvještaj o finansijskim izvještajima grupe koji je objavljen u ime društva. Kada više revizora zajednički vrši reviziju grupe, zajednički angažovani partneri i njihovi angažovani timovi zajedno čine angažovanog partnera za grupu i angažovani tim grupe. Ovaj MRevS se, međutim, ne bavi vezama između udruženih revizora ili poslom koji jedan od njih vrši u vezi s poslom drugog udruženog revizora.</p> <p>(i) Angažovani tim grupe — Partneri, uključujući angažovanog partnera za grupu, i osoblje koji zajedno utvrđuju strategiju revizije cjelokupne grupe, razmjenjuju mišljenja s revizorima komponenti, obavljaju posao u postupku konsolidacije i procjenjuju zaključke iz revizijskih dokaza kao osnovu za formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima grupe.</p> <p>(j) Finansijski izvještaji grupe — Finansijski izvještaji koji obuhvataju finansijske informacije o više od jedne komponente. Pojam “finansijski izvještaji grupe” se, također, odnosi na kombinovane finansijske izvještaje objedinjujući finansijske informacije koje su pripremile komponente koje nemaju maticu, ali imaju zajedničku kontrolu.</p> <p>(k) Uprava grupe — Uprava odgovorna za pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja grupe.</p> <p>(l) Kontrole na nivou grupe — Kontrole koje oblikuje, provodi i održava uprava grupe kroz finansijsko izvještavanje grupe.</p> <p>(m) Značajna komponenta — Komponenta koju je angažovani tim grupe izdvojio kao (1) onu koja je od pojedinačnog finansijskog značaja za grupu, ili (2) onu za koju je, zbog posebne prirode okolnosti, vjerovatno da sadrži značajne rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja finansijskih izvještaja grupe. (Vidjeti Odj. A5-A6)</p>

Ovaj standard pruža smjernice za posebna razmatranja koja se primjenjuju na revizije grupe. On izdvaja odgovornosti, razmjene mišljenja i zahtjeve za i između sljedećih lica:

- Angažovanih partnera za grupu, angažovanih timova grupe; i
- Revizora komponenti koji obavljaju posao (kao što su revizije odjeljenja, filijala ili podružnica u grupi) u ime angažovanog tima grupe i koji onda izvještavaju o rezultatima.

Izdvojeni zahtjevi mogu biti korisni i za druge situacije u kojima revizor, u nekom dijelu revizije finansijskih izvještaja, uključuje drugog revizora. (Ovo bi moglo uključiti nadgledanje brojanja zaliha ili izvršavanje posebnih postupaka na izdvojenim lokacijama.)

ZA RAZMATRANJE

Definicija komponente grupe je široka. Prije nego se zaključi da ovaj standard nije primjenjiv, treba biti siguran da značajna komponenta zaista ne postoji. Komponenta može nastati iz organizacione strukture subjekta (kao što su podružnice, odjeljenja, filijale, zajednička ulaganja ili ulaganja koja se vode po metodi udjela ili metodi troška) ili iz sistema finansijskog izvještavanja organizovanih po funkciji, proizvodu, usluzi ili geografskoj lokaciji.

Ako značajna komponenta postoji, ovaj standard izdvaja brojne zahtjeve koji se tiču:

- odgovornosti angažovanog partnera za grupu;
- planiranja revizije i značajnosti;
- procjene rizika i odgovora na isti;
- veze između angažovanog tima grupe i revizora komponente;
- prirode i obuhvata razmjene mišljenja kao i
- kontrole na nivou grupe i procesa konsolidacije.

Napomena: Uz pretpostavku da revizije grupe nisu tako uobičajene kod revizije malih i srednjih subjekata, naredni prikaz sadrži samo izvatke iz brojnih zahtjeva koji se nalaze u standardu.

Prikaz 15.6-1

Objedinjeni izvaci iz dijela vezanog za zahtjeve	
Odgovornost 600.11	<ul style="list-style-type: none"> • Angažovani partner za grupu je odgovoran za usmjeravanje, upravljanje i izvršenje angažmana na reviziji grupe, i to u skladu sa standardima profesije. • Revizijski izvještaj za finansijske izvještaje grupe se ne treba pozivati na revizora komponente.
Prihvatanje / nastavak i planiranje 600.12-16	<ul style="list-style-type: none"> • Angažovani tim grupe treba steći razumijevanje o grupi, njenim komponentama i njihovim okruženjima koliko je dovoljno da se utvrde komponente za koje je vjerovatno da su značajne. • Angažovani partner za grupu treba prihvatiti uslove revizijskog angažmana za grupu. • Angažovani tim grupe treba utvrditi strategiju revizije za cjelokupnu grupu te napraviti plan revizije grupe.
Razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja 600.17-18	<p>Angažovani tim grupe treba steći razumijevanje dovoljno za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potvrdu ili izmjenu prvobitnog utvrđivanja komponenti za koje je vjerovatno da su značajne i • procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima grupe, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške.

Objedinjeni izvaci iz dijela vezanog za zahtjeve	
Razumijevanje revizora komponente 600.19-20	<p>Ako angažovani tim grupe planira od revizora komponente zahtijevati da izvrši posao na finansijskim informacijama komponente, tim onda treba steći razumijevanje o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tome da li razumije revizor komponente etičke zahtjeve koji su značajni za reviziju grupe, da li će ih ispuniti i, posebno, da li je nezavisan; • stručnoj kompetenciji revizora komponente; • tome da li će biti moguće da angažovani tim grupe bude uključen u rad revizora komponente u obimu koji je potreban da bi se prikupilo dovoljno revizijskih dokaza; i • tome da li djeluje revizor komponente u pravnom okruženju koje vrši stalni nadzor njegovog rada.
Značajnost 600.21-23	<p>Angažovani tim grupe treba utvrditi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • značajnost finansijskih izvještaja grupe kao cjeline kada utvrđuje strategiju revizije cjelokupne grupe; • niže iznose od značajnosti za grupu, kada je to moguće, za posebne klase transakcija, salda ili objavljivanja; • značajnost komponente za one komponente kod kojih će njihov revizor izvršiti reviziju ili provjeru za potrebe revizije grupe; i • prag preko kojeg se pogrešna objavljivanja više ne mogu smatrati nevažnim za finansijske izvještaje grupe. <p>Tim grupe, također, treba procijeniti da li je prikladna značajnost izvršenja, a koju je na nivou komponente utvrdio njen revizor.</p>
Odgovor na procijenjene rizike 600.24-31	<p>Od revizora se zahtijeva da oblikuje i provede odgovarajuće odgovore na procijenjene rizike od pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima.</p> <p>Angažovani tim grupe treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> • odrediti vrstu posla koji na finansijskim informacijama komponente treba obaviti angažovani tim grupe ili revizor komponente u njegovo ime; • procijeniti primjerenost dodatnih postupaka za odgovor na uočene značajne rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima grupe; i • procijeniti primjerenost, potpunost i preciznost usklađivanja i reklasifikacija prilikom konsolidacije, te procijeniti postoje li bilo kakvi faktori rizika od prevare ili pokazatelji moguće pristrasnosti uprave. <p>Za komponentu koja se smatra značajnom zbog svog pojedinačnog finansijskog značaja za grupu, angažovani tim grupe, ili revizor komponente u njegovo ime, treba izvršiti reviziju finansijskih informacija komponente primjenjujući njenu značajnost.</p>

Objedinjeni izvaci iz dijela vezanog za zahtjeve

Proces konsolidacije 600.32-37	<p>Angažovani tim grupe treba oblikovati i provoditi dodatne revizijske postupke na procesu konsolidacije kako bi odgovorio na procijenjene rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima grupe, a koji proističu iz procesa konsolidacije. Ovo treba obuhvatiti procjenu o tome da li su sve komponente uključene u finansijske izvještaje grupe. Ako finansijski izvještaji grupe uključuju finansijske izvještaje komponente čiji se kraj perioda izvještavanja razlikuje od onog za grupu, angažovani tim grupe treba procijeniti da li su u finansijskim izvještajima napravljena odgovarajuća usklađivanja, i to u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.</p>
Naknadni događaji 600.38-39	<p>Angažovani tim grupe ili revizori komponenti treba da izvrše postupke koji su oblikovani radi utvrđivanja naknadnih događaja, a koji bi mogli zahtijevati usklađivanje ili objavljivanje u finansijskim izvještajima grupe.</p> <p>Angažovani tim grupe treba od revizora komponenti zahtijevati da ga obavijesti ako postanu svjesni takvih naknadnih događaja.</p>
Razmjena mišljenja s revizorom komponente 600.40-41	<p>Angažovani tim grupe o svojim zahtjevima treba blagovremeno razmijeniti mišljenje s revizorom komponente. Tom razmjenom mišljenja treba utvrditi koji posao mora biti obavljen, korist od tog posla, kao i oblik i sadržaj komunikacije revizora komponente s angažovanim timom grupe. Ovo može obuhvatiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potvrdu da će revizor komponente sarađivati s angažovanim timom grupe; • značajne etičke i zahtjeve o nezavisnosti; • značajnost komponente; • utvrđene značajne rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima grupe, izazvanih prevarom ili greškom, a koji su značajni za rad revizora komponente; i • popis povezanih lica koji je pripremila uprava grupe, kao i pravovremenu razmjenu mišljenja o povezanim licima koja uprava grupe ili angažovani tim grupe nisu uočili ranije. <p>Angažovani tim grupe od revizora komponente treba zahtijevati razmjenu mišljenja o pitanjima značajnim za zaključak angažovanog tima, a u vezi s revizijom grupe. Na primjer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Usklađenost revizora komponente sa: <ul style="list-style-type: none"> – etičkim zahtjevima koji uključuju nezavisnost i stručnu kompetenciju i – zahtjevima angažovanog tima grupe; • O kojim finansijskim informacijama o komponenti se izvještava; • Slučajevi neusklađenosti sa zakonima i drugim propisima; • Popis neispravljenih pogrešnih objavljivanja; • Pokazatelji moguće pristrasnosti uprave;

Objedinjeni izvaci iz dijela vezanog za zahtjeve

Razmjena mišljenja s revizorom komponente 600.40-41 <i>(nastavak)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Bilo kakvi značajni nedostaci u internoj kontroli uočeni na nivou komponente; • Druga značajna pitanja o kojima revizor komponente razmjenjuje mišljenje ili očekuje da razmijeni mišljenje s onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, uključujući prevaru i sumnju u prevaru; • Bilo koja druga pitanja koja mogu biti značajna za reviziju grupe, uključujući izuzetke navedene u pisanim izjavama koje je revizor komponente zahtijevao od uprave komponente; i • Ukupni nalazi revizora komponente, zaključci ili mišljenje.
Procjena da li su prikupljeni revizijski dokazi dovoljni i primjereni 600.42-45	<p>Angažovani tim grupe treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Raspraviti s revizorom komponente, upravom komponente ili upravom grupe, šta je odgovarajuće, o značajnim pitanjima koja proističu iz procjene dokaza; i • Utvrditi da li je potrebno pregledati ostale značajne dijelove revizijske dokumentacije revizora komponente. <p>Ako je rad revizora komponente nedovoljan, angažovani tim grupe treba odrediti koje dodatne postupke treba izvršiti i da li će ih izvršiti revizor komponente ili angažovani tim grupe.</p> <p>Angažovani tim grupe treba procijeniti da li je u izvršenim revizijskim postupcima prikupljeno dovoljno primjerenih revizijskih dokaza.</p> <p>Angažovani partner za grupu treba procijeniti utjecaj bilo kakvih neispravljenih pogrešnih objavljivanja na revizijsko mišljenje za grupu, kao i bilo koje slučajeve u kojima nije bilo moguće prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza.</p>
Razmjena mišljenja s upravom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom 600.46-49	<p>Angažovani tim grupe treba utvrditi o kojim uočenim nedostacima u internoj kontroli će razmijeniti mišljenje sa upravom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje.</p> <p>Ako je uočena prevara, angažovani tim grupe o tome treba blagovremeno razmijeniti mišljenje s odgovarajućim nivoom uprave grupe.</p> <p>Angažovani tim grupe treba reći sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pregled vrste posla koji treba izvršiti na finansijskim informacijama komponenti; • pregled prirode planiranog angažmana angažovanog tima grupe u poslu koji revizori komponenti treba da izvrše na finansijskim informacijama značajnih komponenti; • slučajeve u kojima je iz procjene angažovanog tima grupe o radu revizora komponente proistekla bojazan o kvalitetu revizorovog rada; • bilo kakva ograničenja u reviziji grupe kao, recimo, kada je angažovanom timu grupe onemogućen pristup informacijama; i • prevaru ili sumnju u prevaru koja uključuje upravu grupe, upravu komponente, zaposlenike koji imaju značajne uloge u kontrolama na nivou grupe ili druga lica, a kada je prevara dovela do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima grupe.

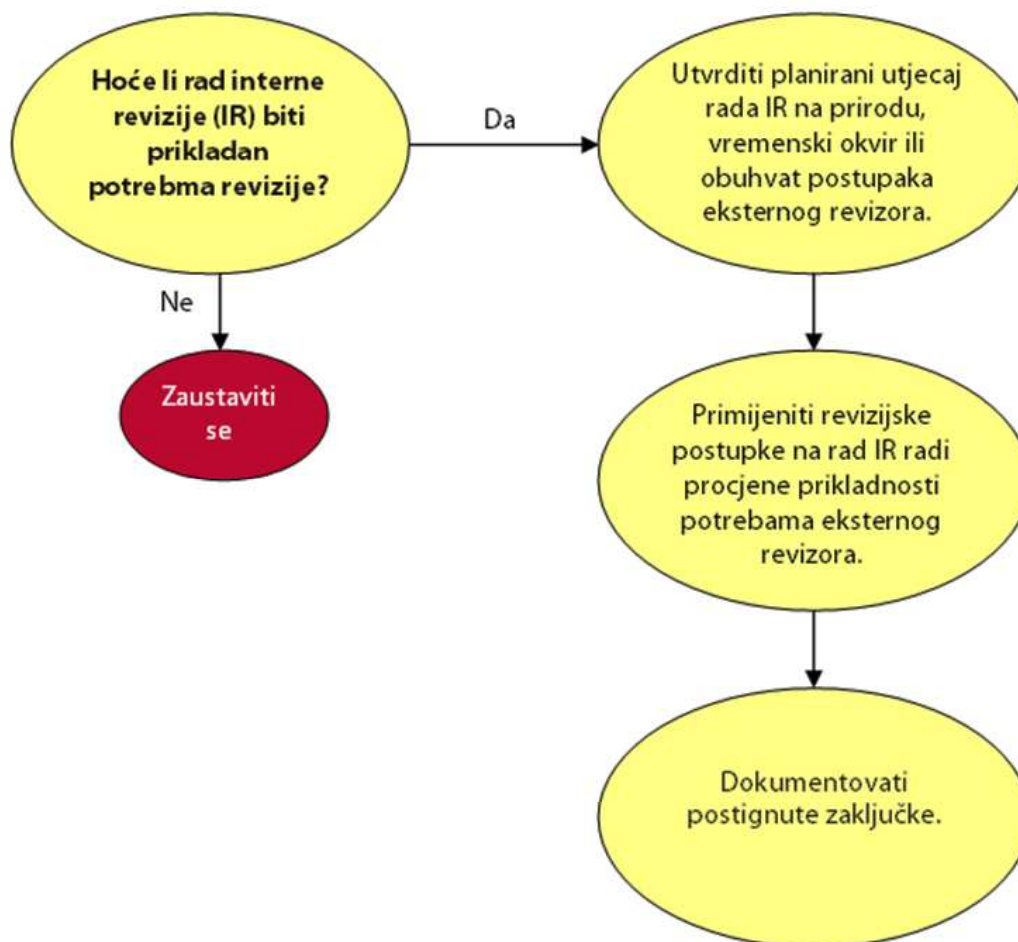
Objedinjeni izvaci iz dijela vezanog za zahtjeve

Dokumentacija 600.50	<p>Angažovani tim grupe u revizijsku dokumentaciju treba uključiti sljedeća pitanja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • analize komponenti, izdvajajući one koje su značajne, kao i vrstu posla koji je izvršen na finansijskim informacijama komponenti; • prirodu, vremenski okvir i obuhvat angažmana angažovanog tima grupe u poslovima koje su izvršili revizori značajnih komponenti, što obuhvata, kada je moguće, pregled koji napravi angažovani tim grupe, a koji se tiče značajnih dijelova revizijske dokumentacije revizora komponenti i izvedenih zaključaka; • prepiske između angažovanog tima grupe i revizora komponenti o zahtjevima angažovanog tima grupe.
-----------------------------	--

15.7 MRevS 610 — Korištenje rada internih revizora

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
610.6	<p>Ciljevi eksternog revizora, kada subjekt ima funkciju interne revizije za koju je eksterni revizor utvrdio da je značajna za reviziju, su:</p> <p>(a) utvrditi da li će, i u kojoj mjeri, koristiti rad internih revizora i</p> <p>(b) ako koristi rad internih revizora, odrediti da li je on prikladan potrebama revizije.</p>

Prikaz 15.7-1



Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
610.8	Eksterni revizor treba utvrditi: (a) da li bi rad internih revizora mogao biti prikladan potrebama revizije i (b) ako bi mogao biti, planirani utjecaj rada internih revizora na prirodu, vremenski okvir ili obuhvat postupaka eksternog revizora.
610.9	Prilikom utvrđivanja da li je rad internih revizora prikladan potrebama revizije, eksterni revizor treba procijeniti: (a) objektivnost funkcije interne revizije; (b) stručnu kompetentnost internih revizora; (c) da li je rad internih revizora izvršen profesionalno i (d) postoji li mogućnost uspješne komunikacije između internih i eksternog revizora. (Vidjeti Odj. A4)
610.10	Prilikom utvrđivanja planiranog utjecaja rada internih revizora na prirodu, vremenski okvir i obuhvat postupaka eksternog revizora, treba razmotriti: (a) prirodu i obuhvat izvršenog posla ili posla koji će interni revizor izvršiti; (b) procijenjene rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja za određene klase transakcija, salda i objavljivanja; i (c) stepen subjektivnosti prilikom procjene revizijskih dokaza koje su, za podupiranje značajnih tvrdnji, prikupili interni revizori. (Vidjeti Odj. A5)
610.11	Kako bi koristio rad internih revizora, eksterni revizor taj rad treba ocijeniti te na njega primijeniti revizijske postupke s ciljem utvrđivanja njegove prikladnosti svojim potrebama. (Vidjeti Odj. A6)
610.12	Kako bi utvrdio da li je rad koji su izvršili eksterni revizori prikladan njegovim potrebama, eksterni revizor treba ocijeniti: (a) da li su rad izvršili interni revizori s odgovarajućim profesionalnim znanjem; (b) da li je rad na prihvatljiv način nadgledan, pregledan i dokumentovan; (c) da li su primjereni revizijski dokazi prikupljeni tako da su interni revizori bili u mogućnosti donijeti prihvatljive zaključke; (d) da li su postignuti zaključci primjereni okolnostima i da li su svi izvještaji koje su pripremili interni revizori dosljedni rezultatima izvršenog posla; i (e) da li su ispravno riješena sva odstupanja ili neobične stavke koje su objavili interni revizori.
610.13	Ako koristi rad internih revizora, eksterni revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti postignute zaključke koji se odnose na procjenu prikladnosti rada internih revizora, kao i revizijske postupke koje je on primijenio na taj rad, i to u skladu s Odjeljkom 11.

Pregled

U velikim subjektima, odjeljenje interne revizije se često uspostavlja kako bi se nadzirala učinkovitost različitih aspekata interne kontrole. Obuhvat aktivnosti interne revizije može uključivati:

- nadziranje određenih elemenata interne kontrole;
- ispitivanje finansijskih i poslovnih informacija;
- pregled poslovnih aktivnosti;
- pregled usklađenosti sa zakonima i drugim propisima;
- upravljanje rizikom; i/ili
- upravljanje.

Kada ciljevi i obuhvat rada interne revizije uključuju pregled internih kontrola nad finansijskim izvještavanjem, eksterni revizor se (zavisno od toga da li je to prikladno) može pouzdati u rad internog revizora kako bi izmijenio prirodu i obuhvat svojih postupaka. Međutim, interni revizori nisu potpuno nezavisni zato što ih je zaposlio subjekt i zato što čine dio njegove interne kontrole. Iz toga slijedi da se u njihov rad nije moguće pouzdati u istoj mjeri u kojoj je moguće pouzdati se u rad koji izvrši eksterni revizijski tim.

Sažetak zahtjeva

Naredni prikaz izdvaja sažetak zahtjeva.

Prikaz 15.7-2

Zadaća	Razmatranja
Da li će rad interne revizije biti prikladan potrebama eksterne revizije?	<ul style="list-style-type: none"> • Koji su ciljevi i obuhvat funkcije interne revizije? • Koliko je objektivna (nezavisna) funkcija interne revizije? • Da li su interni revizori stručni? • Da li će njihov posao biti izvršen profesionalno? • Da li je uspješna komunikacija između internih i eksternih revizora?
Kakav uticaj će na eksternu reviziju imati oslanjanje na rad interne revizije?	<p>Razmotriti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prirodu i obuhvat izvršenog ili posla koji će interni revizor tek izvršiti; • procijenjene rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja za određene klase transakcija, salda i objavljivanja; i • stepen subjektivnosti prilikom ocjene revizijskih dokaza koju su, za podupiranje značajnih tvrdnji, prikupili interni revizori.
Procjenjivanje prikladnosti oslanjanja eksterne revizije na interni rad	<ul style="list-style-type: none"> • Imaju li interni revizori, koji su izvršili rad, odgovarajuća profesionalna znanja? • Da li je rad na odgovarajući način nadgledan, pregledan i dokumentovan? • Da li su primjereni revizijski dokazi prikupljeni tako da su interni revizori bili u mogućnosti donijeti prihvatljive zaključke? • Da li su postignuti zaključci primjereni okolnostima? • Da li su izvještaji koje su pripremili interni revizori dosljedni rezultatima izvršenog posla? • Da li su ispravno riješena sva odstupanja ili neobične stavke koje su objavili interni revizori?
Dokumentovanje rezultata	<ul style="list-style-type: none"> • Postignuti zaključci prilikom procjene primjerenosti rada internih revizora; i • Opis revizijskih postupaka koje je interni revizor primijenio na svoj rad.

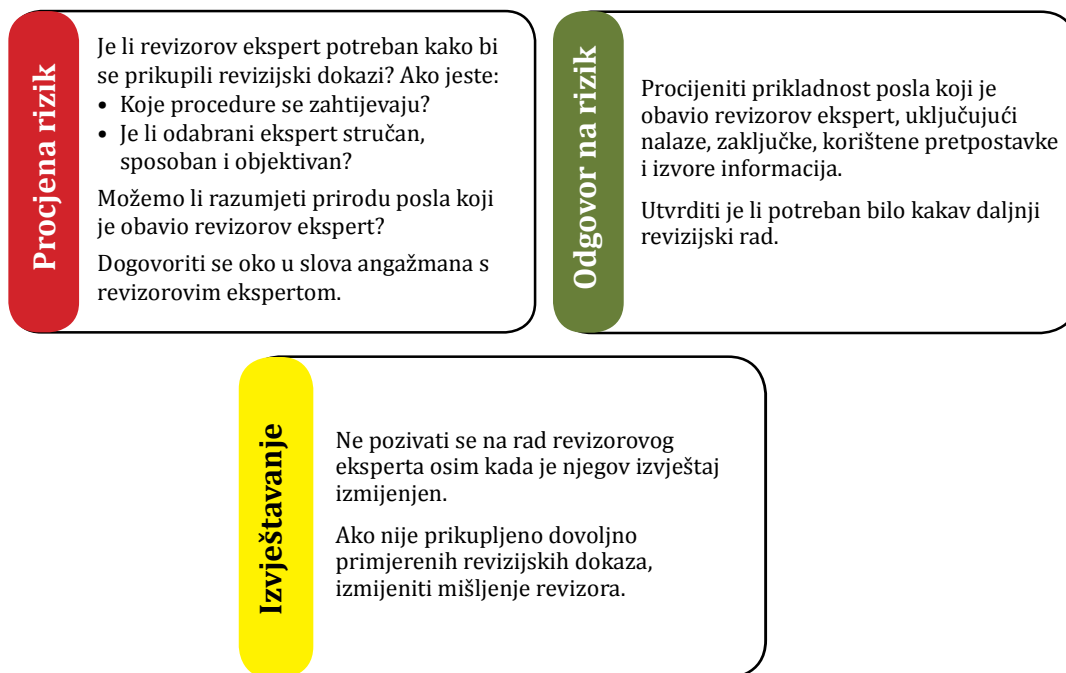
Izvještavanje

Eksterni revizor jedini odgovara za izraženo revizijsko mišljenje, a tu odgovornost ne umanjuje ni to što je koristio rad internih revizora. Iz toga slijedi da se eksterni revizor u svom izvještaju ne bi mogao pozvati na rad internih revizora.

15.8 MRevS 620 — Korištenje rada revizorovog eksperta

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
620.5	<p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) odrediti da li će koristiti rad revizorovog eksperta i</p> <p>(b) ako koristi rad revizorovog eksperta, utvrditi da li je taj rad prikladan za njegove potrebe.</p>

Prikaz 15.8-1



Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
620.6	<p>Za potrebe MRevS, sljedeći pojmovi imaju ispod dodijeljeno značenje:</p> <p>(a) Revizorov ekspert — Pojedinaac ili organizacija sa stručnoću u području izvan računovodstva ili revizije, a čiji rad u tom području revizor koristi kako bi prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza. Revizorov ekspert može biti njegov interni ekspert (partner ili član osoblja, uključujući i privremenog člana osoblja, revizorove firme ili umrežene firme) ili njegov eksterni ekspert. (Vidjeti Odj. A1-A3)</p> <p>(b) Ekspertiza — Vještine, znanja i iskustvo u određenom području.</p> <p>(c) Ekspert uprave — Pojedinaac ili organizacija sa stručnoću u području izvan računovodstva ili revizije, a čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi sastavio financijske izvještaje.</p>

U nekim situacijama, revizor može zahtijevati ekspertizu (izvan računovodstva ili revizije) kako bi prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza. Ovo može podrazumijevati korištenje rada revizorovog eksperta koji će revizijske dokaze pružiti u obliku izvještaja, mišljenja, procjena i izjava. Neki primjeri su uključeni u sljedećem prikazu.

Prikaz 15.8-2

<p>Postoji li potreba za revizorovim ekspertom?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Popisi posebnih vrsta zaliha; • Procjene imovine poput zemljišta i objekata, postrojenja i opreme, umjetnina, dragog kamenja, zaliha i složenih finansijskih instrumenata; • Utvrđivanje količina ili fizičkog stanja imovine poput ruda čuvanih na gomili, podzemnih rudnih i naftnih rezervi, kao i preostalog vijeka trajanja postrojenja i opreme; • Utvrđivanje iznosa koristeći posebne tehnike ili metode poput aktuarskih procjena; • Analize složenih ili neuobičajenih poreznih pitanja; • Mjerenje dovršenog i preostalog posla za ugovore u toku i • Pravna mišljenja u vezi sa tumačenjem sporazuma, zakona i drugih propisa.
--	--

Ovaj standard pruža smjernice o tome kako se rad revizorovog eksperta može upotrijebiti kao primjeren revizijski dokaz.

U nekim slučajevima, revizor koji nije ekspert za bitno područje, a koje nije ni računovodstvo ni revizija, može biti u mogućnosti da stekne dovoljno razumijevanja o tom području, i to kako bi izvršio reviziju bez revizorovog eksperta. Takvo razumijevanje se može steći kroz:

- iskustvo u reviziji subjekata koji zahtijevaju sličnu stručnost;
- obrazovanje ili stručno usavršavanje na tom području; to može uključivati formalno obrazovanje ili razgovore (ali ne i savjetovanje kada su sve značajne činjenice dostupne) s ekspertima u bitnom području;
- razgovor s revizorima koji su imali slične angažmane.

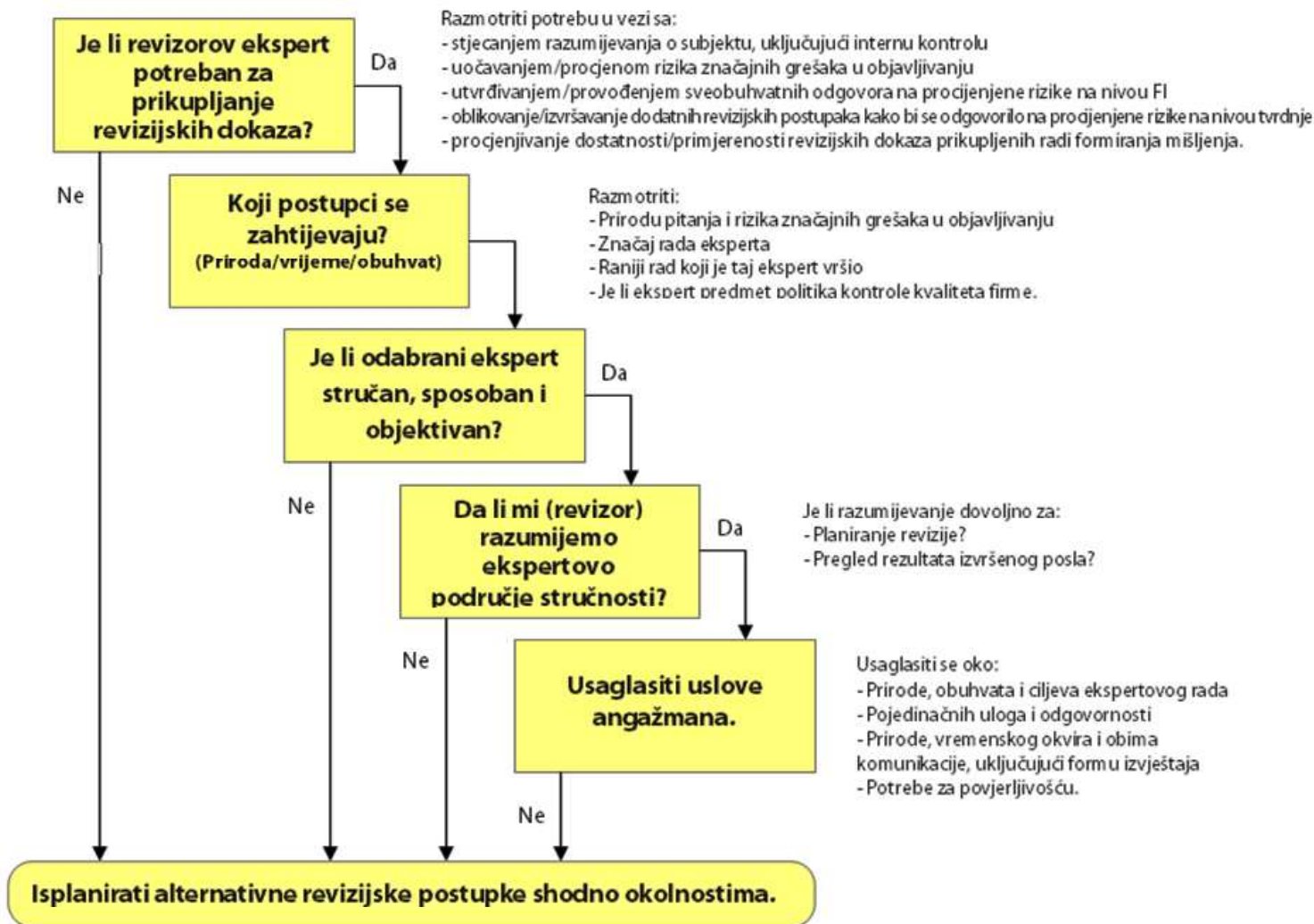
Napomena: Bez obzira na to da li je korišten rad eksperta ili nije, revizor ostaje jedini odgovoran za iskazano revizijsko mišljenje.

Procjena rizika

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
620.7	Ako je za prikupljanje dovoljno primjerenih revizijskih dokaza potrebna ekspertiza u području koje nije računovodstvo ili revizija, revizor treba utvrditi da li će koristiti rad revizorovog eksperta. (Vidjeti Odj. A4-A9)
620.8	<p>Priroda, vremenski okvir i obuhvat revizijskih postupaka, uz poštivanje zahtjeva iz Odjeljaka 9-13 ovog MRevS, će varirati zavisno od okolnosti. Prilikom utvrđivanja prirode, vremenskog okvira i obuhvata tih postupaka, revizor treba razmotriti pitanja poput: (Vidjeti Odj. A10)</p> <p>(a) prirode pitanja na koje se odnosi rad eksperta;</p> <p>(b) rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja u vezi s pitanjima na koje se odnosi rad eksperta;</p> <p>(c) značaja rada eksperta za reviziju;</p> <p>(d) revizorovog znanja i iskustva u vezi sa ranijim radom tog eksperta i</p> <p>(e) toga da li je taj ekspert bio predmet politika i postupaka kontrole kvaliteta u revizorskoj firmi. (Vidjeti Odj. A11-A13)</p>
620.9	Revizor treba ocijeniti da li posjeduje njegov ekspert potrebnu stručnost, sposobnost i objektivnost za njegove potrebe. U slučaju revizorovog eksternog eksperta, ocjena objektivnosti treba uključiti ispitivanje u vezi sa interesima i povezanostima koje mogu stvoriti prijetnju za ekspertovu objektivnost. (Vidjeti Odj. A14-A20)
620.10	<p>Revizor treba steći dovoljno razumijevanja o području ekspertize revizorovog eksperta koje bi mu omogućilo: (Vidjeti Odj. A21-A22)</p> <p>(a) utvrditi prirodu, djelokrug i ciljeve rada tog eksperta za svoje potrebe i</p> <p>(b) procijeniti prikladnost tog rada svojim potrebama.</p>
620.11	<p>Revizor se sa ekspertom treba usaglasiti, kada je moguće i u pisanom obliku, o sljedećim pitanjima: (Vidjeti Odj. A23-A26)</p> <p>(a) prirodi, djelokrugu i ciljevima ekspertovog rada; (Vidjeti Odj. A27)</p> <p>(b) pojedinačnim ulogama i odgovornostima revizora i tog eksperta; (Vidjeti Odj. A28-A29)</p> <p>(c) prirodi, vremenskom okviru i obuhvatu komunikacije između revizora i tog eksperta, uključujući i formu bilo kakvog izvještaja koji taj ekspert treba dostaviti i (Vidjeti Odj. A30)</p> <p>(d) potrebi da revizorov ekspert ispunjava zahtjeve povjerljivosti. (Vidjeti Odj. A31)</p>

Prikaz naveden ispod objedinjuje razmatranja u vezi s angažmanom revizorovog eksperta.

Prikaz 15.8-3



Prikaz 15.8-4

Razmotriti	Razgovor
Da li je revizorov ekspert potreban kako bi se prikupili revizijski dokazi?	<p>Razmotriti potrebu u vezi sa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • stjecanjem razumijevanja o subjektu, uključujući internu kontrolu; • uočavanjem/procjenjivanjem rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja; • utvrđivanjem/provođenjem sveobuhvatnih odgovora na procijenjene rizike na nivou finansijskih izvještaja; • oblikovanjem/izvršavanjem daljnjih revizijskih postupaka kako bi se na nivou tvrdnje odgovorilo na procijenjene rizike i • procjenjivanjem da li su pribavljeni revizijski dokazi dovoljni/primjereni za formiranje mišljenja.

Razmislite:	Razgovor
Koji revizijski postupci se zahtijevaju?	Razmotriti: <ul style="list-style-type: none"> • prirodu pitanja i rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja; • značaj ekspertovog rada za reviziju; • raniji rad (ako postoji) koji je izvršio taj ekspert i • da li je ekspert predmet politika i postupaka kontrole kvaliteta revizorove firme.
Da li je odabrani revizorov ekspert kompetentan, sposoban i objektivan?	<ul style="list-style-type: none"> • Kompetentnost se odnosi na prirodu i nivo stručnosti revizorovog eksperta. • Sposobnost se odnosi na mogućnost revizorovog eksperta da koristi svoju kompetentnost u okolnostima angažmana (npr. geografska lokacija i raspoloživost vremena i resursa). • Objektivnost se odnosi na moguće efekte koje pristrasnost, sukob interesa ili utjecaj drugih mogu imati na profesionalnu ili poslovnu procjenu revizorovog eksperta. Ostali faktori za razmatranje uključuju: <ul style="list-style-type: none"> • vlastito iskustvo s ranijim radom tog eksperta; • razmjenu mišljenja s tim ekspertom; • razmjenu mišljenja s drugima koji su upoznati s radom tog eksperta; • znanje o kvalifikacijama tog eksperta, njegovom članstvu u strukovnim tijelima ili udruženjima, licenci za obavljanje tog posla ili o drugim oblicima priznanja; • objavljene radove ili knjige tog eksperta; i • politike i postupke kontrole kvaliteta revizorove firme.
Razumijemo li mi (revizor) ekspertovo područje stručnosti	Postoji li dovoljno razumijevanja o području rada revizorovog eksperta s ciljem: <ul style="list-style-type: none"> • planiranja revizije i • pregleda rezultata izvršenog posla?
Usaglašavanje oko uslova angažmana	Prilikom utvrđivanja uslova angažmana, razmotriti faktore kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • pristup revizorovog eksperta osjetljivim ili povjerljivim informacijama o subjektu; • pojedinačne uloge ili odgovornosti revizora i revizorovog eksperta; • bilo kakva preklapanja jurisdikcija, pravnih i regulatornih zahtjeva; • složenost zahtijevanog posla; • prethodno iskustvo revizorovog eksperta sa subjektom i • obuhvat rada revizorovog eksperta i njegov značaj za reviziju. Pisani ugovor treba obuhvatiti: <ul style="list-style-type: none"> • prirodu, obuhvat i ciljeve ekspertovog rada; • pojedinačne uloge i odgovornosti; • prirodu, vremenski okvir i obim komunikacije, uključujući i formu izvještaja i • potrebu za povjerljivošću. Dodatak uz MRevS 620 postavlja pitanja koja revizor može razmotriti, a koja bi mogao uključiti u bilo kakav pisani ugovor s revizorovim eksternim ekspertom.

Procjenjivanje izvršenog posla

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
620.12	<p>Revizor treba ocijeniti prikladnost ekspertovog rada potrebama revizije, uključujući: (Vidjeti Odj. A32)</p> <p>(a) značajnost i opravdanost ekspertovih nalaza ili zaključaka, kao i njihovu dosljednost ostalim revizijskim dokazima; (Vidjeti Odj. A33-A34)</p> <p>(b) ako ekspertov rad obuhvata upotrebu značajnih pretpostavki i metoda, značajnost i opravdanost tih pretpostavki i metoda u datim okolnostima i (Vidjeti Odj. A35-A37)</p> <p>(c) ako ekspertov rad obuhvata upotrebu izvora podataka koji su značajni za njegov rad, onda značaj, potpunost i tačnost tih izvora. (Vidjeti Odj. A38-A39)</p>
620.13	<p>Ako revizor utvrdi da rad revizorovog eksperta nije prikladan njegovim potrebama, on treba: (Vidjeti Odj. A40)</p> <p>(a) usaglasiti se s ekspertom o prirodi i obuhvatu daljnjeg rada koji on treba izvršiti; ili</p> <p>(b) izvršiti dodatne revizijske postupke, a koji odgovaraju okolnostima.</p>

Prikaz 15.8-5

Procijeniti je li ekspertov rad odgovarajući

Ocijeniti značaj/opravdanost:

- Ekspertovih nalazafeakgučaka i dosljednog ostalm revizijskim dokazima
- Ključne pretpostavke i metode korištene u tim okolnostima.
- Izvor podataka i njihovu tačnost.

Usaglasiti se s ekspertom oko prirode/obuhvata bilo kakvog daljnjeg rada.

Ako rad nije odgovarajući, isplanirati dodatne revizijske postupke za date okolnosti.

Ako rezultati ekspertovog rada nisu zadovoljavajući ili su nedosljedni drugim dokazima, revizor to pitanje treba riješiti. To može uključiti:

- razmjenu mišljenja sa subjektom i ekspertom;
- primjenu dodatnih revizijskih postupaka;
- mogućnost angažmana drugog eksperta; ili
- izmjenu revizijskog izvještaja.

Izveštavanje

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
620.14	<p>Revizor se u svom izvještaju s pozitivnim mišljenjem ne treba pozivati na rad revizorovog eksperta, osim kada se je to propisano zakonom ili drugim propisima. Ako je takvo pozivanje propisano zakonom ili drugim propisom, revizor u svom izvještaju treba naglasiti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za revizijsko mišljenje. (Vidjeti Odj. A41)</p>
620.15	<p>Ako se revizor u svom izvještaju poziva na rad revizorovog eksperta zato što je to značajno za razumijevanje izmjene revizijskog mišljenja, on u svom izvještaju treba naglasiti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za takvo mišljenje. (Vidjeti Odj. A42)</p>

Revizijski izvještaj se ne bi trebao pozivati na rad eksperta. Takvo pozivanje bi moglo biti pogrešno shvaćeno kao izmjena revizijskog mišljenja ili kao podjela odgovornosti, a nijedno od toga nije bila namjera.

Međutim, ako revizor zbog uključenosti eksperta odluči izdati modifikovani revizijski izvještaj, moglo bi biti primjereno, kako bi se objasnila priroda izmjene, pozvati se na rad eksperta ili ga opisati, uključiti njegov identitet i obim njegove uključenosti. U tim okolnostima, revizor treba dobiti dozvolu eksperta prije nego što uključi takav poziv. Ako ne dobije dozvolu, a revizor misli da je pozivanje neophodno, on će možda morati potražiti pravni savjet.

15.9 MRevS 720 — Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
720.4	Cilj revizora je na odgovarajući način odgovoriti na situaciju u kojoj dokumenti koji sadrže revidirane finansijske izvještaje, kao i revizijski izvještaj o njima, sadrže i druge informacije koje bi mogle narušiti kredibilitet tih finansijskih i revizijskog izvještaja.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
720.6	Revizor treba iščitati ostale informacije kako bi utvrdio značajne nedosljednosti s revidiranim finansijskim izvještajima, ako one postoje.
720.7	Revizor treba ugovoriti odgovarajuće aranžmane s upravom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, a kako bi prije datuma revizijskog izvještaja prikupio ostale informacije. Ako nije moguće prikupiti sve ostale informacije prije datuma revizijskog izvještaja, revizor treba iščitati te informacije što je prije moguće. (Vidjeti Odj. A5)
720.8	Ako, nakon čitanja ostalih informacija, revizor utvrdi značajnu nedosljednost, on treba odrediti da li je potrebno ponovo pregledati revidirane finansijske izvještaje ili ostale informacije.
720.9	Ako je preispitivanje revidiranih finansijskih izvještaja neophodno, a uprava to odbija učiniti, revizor treba izmijeniti mišljenje u svom izvještaju, i to u skladu sa MRevS 705.
720.10	Ako je preispitivanje ostalih informacija neophodno, a uprava odbija to učiniti, revizor o ovome treba razmijeniti mišljenje s onima koji su zaduženi za upravljanje, osim onda kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje i uključeni u upravljanje subjektom; i (a) uključiti u revizijski izvještaj odjeljak “Isticanje pitanja”, opisujući tu značajnu nedosljednost u skladu sa MRevS 706; (b) zadržati revizijski izvještaj; ili (c) povući se iz angažmana, onda kada je to moguće po važećim propisima. (Vidjeti Odj. A6-A7)
720.11	Ako je preispitivanje revidiranih finansijskih izvještaja neophodno, revizor treba poštovati značajne zahtjeve iz MRevS 560.
720.12	Ako je preispitivanje ostalih informacija neophodno, a uprava je voljna to učiniti, revizor treba izvršiti postupke koji su u tim okolnostima nužni. (Vidjeti Odj. A8)
720.13	Ako je preispitivanje ostalih informacija neophodno, ali uprava to odbija učiniti, revizor treba obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje o svojoj bojazni u vezi s tim informacijama, osim onda kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje i uključeni u upravljanje subjektom, te poduzeti bilo kakve daljnje korake koji su nužni. (Vidjeti Odj. A9)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
720.14	Ako, nakon čitanja ostalih informacija za potrebe utvrđivanja značajnih nedosljednosti, revizor postane svjestan očigledno značajnog pogrešnog objavljivanja činjenice, on o tome treba razmijeniti mišljenje s upravom. (Vidjeti Odj. A10)
720.15	Ako, nakon takvih razmjena mišljenja, revizor još uvijek smatra da postoji očigledno značajno pogrešno objavljivanje činjenice, on od uprave treba zatražiti da se konsultuje sa stručnim trećim licem, kao što je pravni savjetnik subjekta, te treba razmotriti takav savjet.
720.16	Ako revizor zaključi da u ostalim informacijama postoji značajno pogrešno objavljivanje činjenice koju uprava odbija ispraviti, on treba obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje o svojoj bojazni u vezi s ostalim informacijama, osim kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje i uključeni u upravljanje subjektom, te poduzeti daljnje korake koji su primjereni. (Vidjeti Odj. A11)

Pregled

Neki subjekti, kao što su oni s mnogo interesnih grupa, će (u papiru ili elektronski) objaviti godišnji izvještaj ili će revidiranim finansijskim izvještajima prikazati neke dodatne informacije. Kada se ovo desi, revizor ima odgovornost iščitati ostale informacije kako bi se utvrdile bilo kakve informacije koje bi mogle narušiti kredibilitet finansijskih i revizijskog izvještaja. Ukoliko se takve informacije pronađu, revizor treba poduzeti odgovarajuće korake kako bi popravio situaciju.

Pregled nekih ključnih zahtjeva je izdvojen u prikazu ispod.

Prikaz 15.9-1



16. Revizijska dokumentacija

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Različiti zahtjevi povezani s dokumentacijom revizijskog planiranja, prikupljenim revizijskim dokazima i njihovim konačnim čuvanjem.	MSKK 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
230.5	Cilj revizora je priprema dokumentacije koja pruža: (a) dovoljan i primjeren zapis osnova za revizijski izvještaj i (b) dokaze da je revizija planirana i izvršena u skladu sa MRevS te važećim pravnim i regulatornim zahtjevima.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
230.6	Za potrebe MRevS, naredni pojmovi imaju ispod dodijeljeno značenje: (a) Revizijska dokumentacija — Zapisi o izvršenim revizijskim postupcima, značajnim revizijskim dokazima koji su prikupljeni, kao i zaključcima do kojih je revizor došao (pojmovi poput “radni papiri” ili “radni materijali” se, također, nekad koriste). (b) Revizijski dosije — Jedan ili više registara ili drugih oblika čuvanja, u fizičkom ili elektronskom obliku, sa zapisima koji čine revizijsku dokumentaciju o određenom angažmanu. (c) Iskusan revizor — Pojedinac (interni ili eksterni za subjekt) koji posjeduje praktično revizijsko iskustvo, kao i dovoljno poimanja o: (i) revizijskim postupcima; (ii) MRevS i važećim pravnim i regulatornim zahtjevima; (iii) poslovnom okruženju u kojem subjekt djeluje i (iv) pitanjima revizije i finansijskog izvještavanja značajnim za djelatnost subjekta.
230.7	Revizor treba pravovremeno pripremiti revizijsku dokumentaciju. (Vidjeti Odj. A1)

16.1 Pregled

Dokumentacija revizijskog dosijea (bilo da je čuvana na papiru ili elektronski) ima ključnu ulogu u:

- pružanju podrške angažovanom timu u planiranju i vršenju revizije;
- pružanju dokaza o tome da su planirani revizijski postupci zaista i izvršeni;
- pružanju podrške onima koji pregledaju angažman (uključujući i one koji pregledaju kontrolu kvaliteta angažmana) u ispunjavanju njihovih odgovornosti u skladu sa profesionalnim standardima;
- evidentiranju prosudbi koje su korištene u stvaranju revizijskog mišljenja i
- evidentiranju pitanja od stalnog značaja za buduće revizije subjekta.

ZA RAZMATRANJE

Nije potrebno pružiti dokumentaciju o zahtjevima MRevS koji nisu značajni za okolnosti. Ovo se primjenjuje kada čitav MRevS nije značajan (kao, na primjer, MRevS 610 onda kada subjekt nema funkciju interne revizije) ili kada je zahtjev MRevS uslovljen okolnostima koje ne postoje.

Dobra revizijska dokumentacija je organizovana na odgovarajući način i pruža uvid u izvršeni posao, prikupljene revizijske dokaze, značajne profesionalne prosudbe koje su korištene, kao i u postignute zaključke.

Prikaz 16.1-1

Potreba za dokumentacijom u revizijskom dosijeu	<ul style="list-style-type: none"> • Pružiti osnove za zaključke revizora koji se odnose na sva značajna objavljivanja u finansijskom izvještaju. • Pružiti dokaze o tome da je angažman u skladu sa profesionalnim standardima. • Pružiti dokaze da se sadržane računovodstvene evidencije podudaraju ili da su usklađene s finansijskim izvještajima.
--	--

Revizijska dokumentacija za manje subjekte će obično biti manje obimna nego za veće subjekte. Ovo naročito važi kada:

- angažovani partner obavlja sav posao revizije. Dokumentacija neće uključivati pitanja vezana za razmjenu mišljenja u timu, podjele odgovornosti ili supervizije; i
- su neka pitanja toliko jasna da se mogu primjereno objaviti u jednom dokumentu uz poziv na radne papire koji ih podržavaju. Ovo može obuhvatiti jedno ili više područja, kao što su razumijevanje subjekta i njegove interne kontrole, ukupna revizijska strategija i plan revizije, značajnost, procijenjeni rizici, utvrđena značajna pitanja, kao i postignuti zaključci.

Mnogi MRevS sadrže određene zahtjeve za dokumentacijom koja služi razjašnjavanju zahtjeva iz MRevS 230. Naredna tabela pruža vezu s odjeljcima u MRevS koji izdvajaju određene zahtjeve za dokumentacijom. Ovo ne znači da u MRevS ne postoje zahtjevi za dokumentacijom koji nisu obuhvaćeni narednim popisom.

Prikaz 16.1-2

MRevS	Naziv	Odjeljak
210	Dogovaranje uslova revizijskih angažmana	10-12
220	Kontrola kvaliteta za reviziju finansijskih izvještaja	24-25
230	Revizijska dokumentacija	svi
240	Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja	44-47
250	Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja	29
260	Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	23
300	Planiranje revizije finansijskih izvještaja	12
315	Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tokom sticanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja	32
320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije	14
330	Revizorove reakcije na procijenjene rizike	28-30
450	Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije	15
540	Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i s tim povezana objavljivanja	23
550	Povezane strane	28
600	Posebna razmatranja — Revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)	50
610	Korištenje rada internih revizora	13

16.2 Organizacija revizijskog dosijea

Područje na koje treba skrenuti pažnju u politikama na nivou firme su organizacija revizijskog dosijea i indeksiranje. Dosljedan pristup u korištenju standardnog indeksa ima brojne prednosti, poput:

- omogućava da se posebni radni papiri lako pronađu i podijele među članovima revizijskog tima;
- olakšava pregled dosijea različitim licima, kao što su direktor, angažovani partner, lice koje pregleda kvalitet kontrole angažmana i oni koji nadgledaju kontrolu kvaliteta;
- pruža dosljednost revizijskih dosijea u firmi i
- pruža podršku funkcijama kontrole kvaliteta, kao što su provjere nedostajućih odobrenja, nepostojećih pozivanja, kao i nejasnih bilješki o pregledu.

Revizijska dokumentacija je obično organizovana u logične podjele posla i koristeći sistem indeksiranja. Ako je dosije elektronski, indeksiranje može biti u vidu foldera ili podfoldera. Svaki put kada nastane jedinica revizijske dokumentacije, dodijelit će joj se jedinstvena oznaka koja je veže direktno s glavnim indeksom dosijea.

Dva primjera mogućih slučajeva revizijskog dosijea su izdvojeni u narednom prikazu.

Dokumenti se u prvom primjeru grupišu po stadiju revizijskog postupka u kojem su pripremljeni. Treba naglasiti da se završni dokumenti (kada se radi o papirnatom dosijeu) obično čuvaju pri vrhu dosijea radi lakšeg pristupa. Drugi indeks grupiše dokumente po području finansijskog izvještaja, kao što su obaveze, potraživanja, prihodi od prodaje itd. U tom dosijeu se svi dokumenti u vezi sa procijenjenim rizikom zaliha i odgovora na isti trebaju voditi u dijelu o zalihama. Treća alternativa bi trebala kombinovati dva pristupa pa bi se neki dokumenti organizovali po stadiju revizijskog postupka, a neki po području finansijskog izvještaja.

Prikaz 16.2-1

Indeks po fazi revizije (izvaci iz indeksa)		Indeks po području finansijskog izvještaja (izvaci iz indeksa)	
100-200	Finansijski izvještaji i izvještaj revizora	10	Finansijski izvještaji i izvještaj revizora
201-300	Porezne prijave itd	11	Kompletiranje dosijea bilješkama, kontrolnim listama itd
301-400	Kompletiranje dosijea bilješkama o značajnim odlukama, kontrolnim listama i pisanim izjavama uprave	12	Ukupna strategija revizije
401-500	Planiranje revizije, uključujući strategiju revizije i značajnost	15	Značajnost
501-600	Procjena rizika, uključujući razumijevanje subjekta i interne kontrole	A	Novac
601-700	Odgovor na rizik, uključujući detaljne planove revizije po područjima finansijskog izvještaja	C	Potraživanja
701-799	Ostali prateći dokumenti, kao što su probni bilansi i izvještaji	D	Zalihe
800	Okvir finansijskog izvještavanja	BB	Obaveze
		DD	Dugoročne obaveze
		20	Prihodi
		30	Nabavke
		40	Plaće
		50	Oporezivanje
		100	Naknadni događaji
		120	Potencijalne obaveze
		150	Ostala prateća dokumentacija, kao što su probni bilansi i izvještaji

16.3 Česta pitanja o revizijskoj dokumentaciji

Česta pitanja o revizijskoj dokumentaciji uključuju sljedeće.

Prikaz 16.3-1

Pitanje	Odgovor
Čiji je revizijski dosije?	Osim kada je drugačije navedeno u propisima, revizijska dokumentacija je vlasništvo revizijske firme.
Zahtijeva li se čuvanje kopija ispitanih evidencija subjekta u revizijskom dosijeu?	Ne. Sve što se zahtijeva su neke karakteristike za razlikovanje transakcija/postupaka koji su predmet ispitivanja, a kako bi se posao mogao ponoviti ili kako bi se istražili izuzeci kada je to potrebno. Karakteristike za razlikovanje obuhvataju: <ul style="list-style-type: none"> • datume i jedinstvene brojeve transakcija za test detalja; • obuhvat postupka i korištenih podataka (npr. svi unosi u dnevnik preko određenog iznosa); • izvor, polazna tačka i interval utvrđivanja uzorka za sistemske uzorke;

Pitanje	Odgovor
	<ul style="list-style-type: none"> • istraživanje među zaposlenicima, njihova imena, pozicije i datum postavljanja upita; i • posmatranja, postupak ili pitanje koje je posmatrano, s tim povezana lica, njihove pojedinačne odgovornosti, kao i gdje/kada je izvršeno posmatranje. <p>Ipak, ako se smatra primjerenim, mogu biti uključeni i sažeci ili kopije evidencija subjekta (kao što su značajni ugovori i sporazumi).</p>
Treba li svaka stranica revizijskog dosijea sadržavati datum i potpis onoga ko je isti pripremio, a onda i onoga ko je isti pregledao?	Ne. Obaveza potpisivanje radnih papira (od strane oni koji su izvršili i onih koji su pregledali revizijski rad) ima učinak na odgovornost angažovanog tima. Ipak, ovo ne znači da svaka stranica radnih papira treba sadržavati potpis i datum. Naprimjer, dokazi o pripremi i pregledu bi se prije mogli naznačiti za svako poglavlje, modul ili jedinicu u dosijeu nego na svakoj stranici. Priprema radnih papira (to najčešće radi asistent) i njihov detaljan pregled (to najčešće radi voditelj) će obuhvatiti potpisivanje svakog poglavlja, modula ili jedinice u radnim papirima, dok glavni pregled (na nivou partnera) može obuhvatiti samo pregled ključnih poglavlja u dosijeu onda kada su izdvojeni značajni rizici ili kada su napravljene značajne profesionalne prosudbe.
Trebaju li SVA razmatranja i korištenja profesionalnih prosudbi biti dokumentovana?	Ne. Nije ni neophodno ni izvodljivo da revizor dokumentuje svako razmotreno pitanje ili napravljenu profesionalnu prosudbu. Potrebno je dokumentovati samo značajna pitanja tokom revizije i značajne profesionalne prosudbe u vezi s njima. Dokumentacija o značajnim pitanjima i prosudbama objašnjava zaključke revizora i jača kvalitet prosudbi. Ovo se često može postići pripremom bilješki o značajnim pitanjima po završetku revizije.
Zahtijeva li se čuvanje početnih nacрта finansijskih izvještaja ako značajno odstupaju od konačnih finansijskih izvještaja?	Ne. Ne zahtijeva se zadržavanje dokumentacije koja je netačna ili zamijenjena.
Da li je potrebno dokumentovati nedosljednost sa zahtjevima MRevS, a koji zapravo i nisu primjenjivi na reviziju?	Ne. Osim u iznimnim slučajevima, zahtijeva se samo usklađenost s onim zahtjevima iz MRevS koji su "značajni". MRevS očigledno nije značajan kada je u potpunosti neprimjenljiv ili kada je zahtjev iz MRevS uslovljen nepostojećim okolnostima.

16.4 Zahtjevi u vezi posebne dokumentacije

Procjena rizika

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
240.44	<p>Revizor u revizijsku dokumentaciju o svom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, kao i o procjenama rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja zahtijevanih po MRevS 315, treba uključiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) značajne odluke do kojih se došlo tokom razmjene mišljenja unutar angažovanog tima, a koje se tiču osjetljivosti finansijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna objavljivanja uzrokovana prevarom i (b) utvrđene i procijenjene rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja uzrokovanih prevarom, i to na nivou finansijskog izvještaja i na nivou tvrdnje.
240.47	<p>Ako je revizor zaključio da u okolnostima angažmana nije primjenjiva pretpostavka o tome da postoji rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja uzrokovano prevarom, a povezanom s priznavanjem prihoda, on u revizijsku dokumentaciju treba uključiti razloge za takav zaključak.</p>
300.12	<p>Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ukupnu strategiju revizije; (b) plan revizije i (c) bilo kakve značajne promjene nastale u ukupnoj strategiji revizije ili u planu revizije tokom revizijskog angažmana, kao i razloge za takve promjene. (Vidjeti Odj. A16 – 19)
315.32	<p>Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) razmjenu mišljenja unutar angažovanog tima, kada se to zahtijeva po Odjeljku 10, kao i značajne odluke do kojih se došlo; (b) ključne elemente razumijevanja stečenog u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, naznačenog u Odjeljku 11, kao i svake komponente interne kontrole, naznačene u odjeljcima 14-24; izvore informacija na osnovu kojih je stečeno razumijevanje; i izvršene postupke procjene rizika; (c) utvrđene i procijenjene rizike od pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskog izvještaja i na nivou tvrdnje, onako kako se zahtijeva u Odjeljku 25; i (d) utvrđene rizike i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, a kao rezultat zahtjeva iz Odjeljaka 27-30. (Vidjeti Odj. A131 – A134)

Tipična revizijska dokumentacija uključuje ispod navedene stavke.

Prikaz 16.4-1

Faza procjene rizika	Komentari
<ul style="list-style-type: none"> • Postupci prije angažmana (prihvatanje klijenta). • Procjena nezavisnosti i etike. • Uslovi angažmana. • Razmatranja značajnosti. • Ukupna revizijska strategija. • Razmjene mišljenja u revizijskom timu, uključujući i moguće razloge za pogrešna objavljivanja uzrokovana prevarom. • Izvršeni postupci procjene rizika, kao i rezultati. • Utvrđeni procijenjeni rizici od pogrešnih objavljivanja (na ukupnom i na nivou tvrdnje), i to na osnovu stečenog razumijevanja o subjektu i povezanim internim kontrolama (ako postoje). • Značajni rizici. • Komunikacije sa upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje. 	<p>Treba zapamtiti, ažurirati dokumentaciju o procjeni rizika za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilo kakve nove rizike, utvrđene naknadno tokom revizije; i • Potrebne promjene u procjenama rizika ili značajnosti, utvrđene kao posljedice vršenja dodatnih revizijskih postupaka.

Odgovor na rizik

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
230.9	<p>Prilikom dokumentovanja prirode, vremenskog okvira i obuhvata izvršenih revizijskih postupaka, revizor treba evidentirati:</p> <p>(a) karakteristike za razlikovanje posebnih stavki ili pitanja koja su testirana; (Vidjeti Odj. A12)</p> <p>(b) ko je izvršio revizijski posao, kao i datum na koji je taj posao završen i</p> <p>(c) ko je pregledao revizijski posao, kao i datum i obim tog pregleda. (Vidjeti Odj. A13)</p>
240.45	<p>Revizor u revizijsku dokumentaciju o svojim odgovorima na procijenjene rizike od pogrešnih objavljivanja, a koja se zahtijeva u MRevS 330, treba uključiti sljedeće:</p> <p>(a) sveobuhvatne odgovore na procijenjene rizike od pogrešnih objavljivanja uzrokovanih prevarom na nivou finansijskog izvještaja, zatim prirodu, vremenski okvir i obuhvat revizijskih postupaka, kao i povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima od pogrešnih objavljivanja uzrokovanih prevarom na nivou tvrdnje; i</p> <p>(b) rezultate revizijskih postupaka, uključujući i one koji su oblikovani kako bi se razmotrio rizik od zaobilaženja kontrola od strane uprave.</p>
330.28	<p>Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti:</p> <p>(a) sveobuhvatne odgovore na procijenjene rizike od pogrešnih objavljivanja na nivou finansijskog izvještaja, kao i prirodu, vremenski okvir i obuhvat dodatnih revizijskih postupaka koji su izvršeni;</p> <p>(b) povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima na nivou tvrdnje i</p> <p>(c) rezultate revizijskih postupaka, uključujući i zaključke onda kada rezultati drugačije ne bi bili jasni. (Vidjeti Odj. A63)</p>
330.30	<p>Revizorova dokumentacija treba pokazati da su finansijski izvještaji usklađeni sa potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama.</p>

Tipična revizijska dokumentacija obuhvata sljedeće stavke.

Prikaz 16.4-2

Faza odgovora na rizik	Komentari
<ol style="list-style-type: none"> 1. Plan revizije koji se odnosi na: <ul style="list-style-type: none"> • sva značajna područja finansijskog izvještaja; • procijenjene rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja i na nivou finansijskog izvještaja i na nivou tvrdnje; • prirodu, vremenski okvir i obuhvat dodatnih revizijskih postupaka koji su izvršeni radi odgovora na procijenjene rizike i • utvrđene značajne rizike. 2. Priroda i obim konsultacija s drugima. 3. Značaj i priroda prikupljenih dokaza o testiranim tvrdnjama. 4. Jasno objašnjenje rezultata testiranja, kao i na koji način su popraćeni bilo kakvi izuzeci ili odstupanja. Ovo uključuje: <ul style="list-style-type: none"> • osnovu za test; • izbor podataka; • nivo procijenjenog rizika i • intervale stvaranja uzoraka i izbor početne tačke. 5. Poduzete akcije kao posljedice revizijskih postupaka koji ukazuju: <ul style="list-style-type: none"> • na potrebu izmjene planiranih revizijskih postupaka; • na moguće postojanje značajnog pogrešnog objavljivanja; • na propuste u finansijskim izvještajima; ili • na postojanje značajnih odbijanja u internoj kontroli nad finansijskim izvještavanjem. 6. Promjene, ako postoje, potrebne za ukupnu revizijsku strategiju. 7. Korištenje značajnih prosudbi, primijenjenih na značajna pitanja, prilikom vršenja posla i ocjene rezultata. 8. Razmjene mišljenja sa upravom o značajnim pitanjima. 9. Bilješke, analize, detalji o korištenim pretpostavkama, kao i kako je ustanovljena vjerodostojnost korištenih potkrepljujućih informacija. 10. Povezivanja s pratećom dokumentacijom i dokazima o tome da su finansijski izvještaji usklađeni s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama. 	<p>Revizijska dokumentacija bi trebala biti sama sebi dovoljna, bez potrebe da se dopunjuje usmenim objašnjenjima. Vidjeti ispod dio o iskusnom revizoru.</p> <p>Voditi računa u odabiru pravih podataka za testirane tvrdnje.</p> <p>Kopije evidencija klijenta nisu neophodne u dosijeu, ali neke karakteristike za razlikovanje, kao što su broj ili datum i slično, su potrebne kako bi neko, ako je potrebno, mogao ponoviti test.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
230.10	Revizor treba dokumentovati razmjene mišljenja o značajnim pitanjima sa upravom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući i prirodu značajnih pitanja o kojima su mišljenja razmijenjena, kao i kad i s kim je to učinjeno. (Vidjeti Odj. A14)
230.11	Ako je revizor utvrdio informaciju koja je nedosljedna s njegovim konačnim zaključkom u vezi sa značajnim pitanjem, on treba dokumentovati na koji način se suočio s tom nedosljednošću (Vidjeti Odj. A15)
230.12	Ako, u izuzetnim okolnostima, revizor prosudi da je nužno odstupiti od s tim povezanog zahtjeva iz MRevS, on treba dokumentovati kako je izvršenim alternativnim revizijskim postupcima postignut cilj tog zahtjeva, kao i razloge za odstupanje. (Vidjeti Odj. A18-A19)
240.46	Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti komunikacije o prevarama sa upravom, onima koji su zaduženi za upravljanje, regulatorima i drugima.

U narednom prikazu je navedena tipična revizijska dokumentacija koja se tiče izvještavanja ili faze kompletiranja dosijea.

Prikaz 16.4-3

Izvještavanje	Komentari
<ul style="list-style-type: none"> • Završeni programi revizije. • Dokazi o pregledima dosijea (tj. potpisi, kontrolne liste i sl.): <ul style="list-style-type: none"> – detaljni (pregled voditelja/supervizora), – pregled od strane angažovanog partnera i – pregled kontrole kvaliteta angažmana, kada je izvodljivo. • Informacije koje su nedosljedne ili su u suprotnosti sa konačnim zaključcima. • Sažetak finansijskog utjecaja neusklađenih grešaka koje su utvrđene, kao i odgovora uprave na iste (tj. izvršenih usklađivanja). • Netrivijalna neispravljena pogrešna objavljivanja. • Značajna pitanja koja nastaju zbog: <ul style="list-style-type: none"> – mjera poduzetih radi njihovog rješavanja (uključujući prikupljene dodatne dokaze) i – osnova za donesene zaključke. • Ako je u pripremi nacrt finansijskih izvještaja pružena podrška (onda kada je to dozvoljeno zbog zahtjeva o nezavisnosti), opisati prirodu razmjene mišljenja sa upravom izvršene radi pregleda sadržaja tih izvještaja. To bi uključilo: <ul style="list-style-type: none"> – datume na koje su se desile razmjene mišljenja, – pružena objašnjenja o primjeni složenih računovodstvenih principa i – značajnija pitanja koja je postavila uprava. 	<p>Voditi bilješke o usmenim razmjenama mišljenja sa upravom o značajnim pitanjima i bilježiti njihove odgovore. Ovo će osigurati da revizijska dokumentacija sadrži logično objašnjenje za sve donesene značajne odluke.</p> <p>Uključiti kopije značajnih e-mailova ili tekstualnih poruka razmijenjenih s klijentom u vezi sa značajnim pitanjima.</p>

Izveštavanje	Komentari
<ul style="list-style-type: none"> • Primjerak finansijskih izvještaja i izvještaja revizora, povezan s poglavljima revizijskog dosijea. • Razlozi za bilo kakvo odstupanje od s tim povezanih zahtjeva iz MRevS, kao i izvršeni alternativni postupci kojima je postignut cilj tog zahtjeva. • Bilo kakvi dokumenti o završetku angažmana, a koje zahtijeva firma. • Primjerak svih komunikacija sa upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje. • Datum izvještaja revizora i datum kompletiranja dokumentacije (vidjeti ispod dio o kompletiranju dosijea). 	

16.5 Iskusan revizor

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
230.8	<p>Revizor treba pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dovoljna da bi se iskusnom revizoru, a koji nije od ranije povezan s tom revizijom, omogućilo da shvati: (Vidjeti Odj. A2-A5, A16-A17)</p> <p>(a) prirodu, vremenski okvir i obuhvat revizijskih postupaka koji su izvršeni s ciljem usklađivanja sa MRevS i važećim pravnim i regulatornim zahtjevima; (Vidjeti Odj. A6-A7)</p> <p>(b) rezultate izvršenih revizijskih postupaka, kao i prikupljene dokaze; i</p> <p>(c) značajna pitanja nastala tokom revizije, o njima izvedene zaključke, kao i značajne profesionalne prosudbe napravljene prilikom donošenja tih zaključaka. (Vidjeti Odj. A8-A11)</p>

Revizijska dokumentacija treba biti takva da iskusnom revizoru, koji s tom revizijom nije povezan od ranije, omogućava shvatanje (tj. bez potrebe za usmenim objašnjenima):

- prirode, vremenskog okvira i obuhvata revizijskih postupaka koji su izvršeni s ciljem usklađivanja s važećim pravnim, regulatornim i profesionalnim zahtjevima;
- rezultata revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza i
- prirode značajnih pitanja koja su se pojavila, kao i donesenih zaključaka.

16.6 Elektronski dokumenti

Mnoge računovodstvene firme su zamijenile (ili su u postupku zamjene) dosjee o angažmanu u papirnatom s onim u elektronskom obliku. U nekim slučajevima se, iako je posao izvršen i pregledan elektronski, dosjei u papiru čuvaju kao trajni zapis o izvršenom poslu. Dokumenti/obrasci su nastali u digitalnom obliku, evidencije klijenta su skenirane, a svi podaci su sačuvani elektronski. Oni se štampaju na papir tek nakon što je sav posao završen i pregledan.

Postoje dvije vrste elektronskih dokumenata:

- rad u toku i
- statičke informacije.

Rad u toku

Rad u toku se sastoji od dinamičkih informacija koje nastaju i ažuriraju se kako revizija napreduje. Primjeri uključuju prazne revizijske obrasce i unaprijed pripremljene dokumente, znanje o djelatnosti i ključne pokazatelje uspješnosti, upitnike, logička stabla, politike firme, dijagnostiku i finansijske podatke iz prethodnog perioda, informacije, pretpostavke i slično, a koji bi se mogli koristiti prilikom vršenja analitičkih postupaka za ovaj period. Ove informacije se obično drže u softverskim aplikacijama i elektronskim alatima za reviziju.

Statičke informacije

Statičke informacije se sastoje od konačnih dokumenata dosjea, kao što su finansijski izvještaji i završeni radni materijali koji se neće mijenjati, a moguće je da će se zahtijevati kao referenca u narednim godinama. Konačni ili statički dokumenti se moraju čuvati u obliku iz kojeg se informacije u kasnijim godinama mogu jednostavno izdvojiti.

Zastarjeli softver

Čuvanje informacija u formatu koji koristi neka softverska aplikacija može biti problematično ako se ta aplikacija promijeni na način da koristi novi format. Stari dokument možda više nije moguće otvoriti osim kada je zadržana i stara softverska aplikacija. Kako bi se premostio ovaj problem, mnoge firme svoje konačne dokumente sada čuvaju u obliku zvanom “portable document format” (PDF). PDF je prihvaćen i koriste ga vladine agencije i računovodstvene firme širom svijeta. U politikama firme treba naglasiti da se konačni dokumenti ne mogu mijenjati.

Prednosti automatizacije

Držanje revizijskih dosjea u elektronskom obliku omogućava automatizaciju nekih administrativnih funkcija i pruža dodatnu fleksibilnost članovima angažovanog tima. Naprimjer:

- određenoj radnoj dokumentaciji se može pristupiti direktno iz indeksa;
- datoteke i dokumenti se mogu jednostavno dijeliti ili pregledati s drugima na udaljenim lokacijama;
- novi folderi i dokumenti o reviziji se mogu otvoriti, preimenovati, premjestiti, umnožiti ili izbrisati iz indeksa;
- detaljni indeks se može sažeti kako bi prikazao ukupnu strukturu ili proširiti, kada je potrebno, kako bi lakšim učinio sagledavanje velike slike i lociranje ključnih dokumenata;
- važnim dokumentima se mogu dati posebno prilagođena imena. Ovo može pomoći drugim članovima tima da prema imenu prepoznaju sadržaj dokumenta;
- mogu se automatizovati funkcije pregledanja poput provjere cjelokupnog ili dijela revizijskog dosjea radi pronalaženja izuzetaka, posebnih bilješki nakon pregleda i potvrda onoga ko ih je sastavio/pregledao;

- članovi angažovanog tima mogu koristiti dokumente iz dosijea koristeći elektronske alate prijave i odjave;
- određeni dokumenti se mogu zaštititi lozinkom kako bi se povećala sigurnost i
- pristup datotekama se može ograničiti na ovlaštene osobe.

Korištenje elektronskih alata u radnoj dokumentaciji

Postoje tri važna principa koja treba uzeti u obzir prilikom korištenja elektronskih alata u pripremi radne dokumentacije:

- I dalje se primjenjuju svi zahtjevi MRevS;
- Elektronski dokumenti zahtijevaju sistem elektronskog upravljanja dokumentima. Ovo se odnosi na pitanja poput pristupa (kao što je pristup uz lozinku), sigurnosti podataka, upravljanja aplikacijama (što uključuje i obuku), praksu za back-up dokumenata, prava na doradu dokumenata, lokacije za čuvanje, postupke pregledanja, kao i odluke o tome koje promjene na datotekama će se pratiti kako bi se održao nužni tok revizije; i
- Konačni dokumenti (svi dokumenti koji su potrebni kao podrška mišljenju revizora) se moraju zadržati i moraju biti dostupni u skladu s politikom firme o čuvanju datoteka.

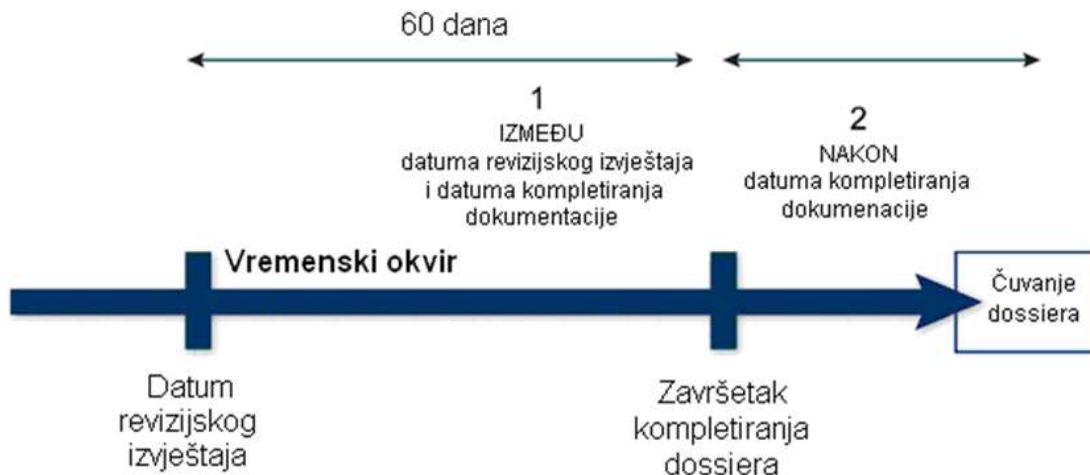
16.7 Kompletiranje dosijea

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
230.13	Ako revizor, u posebnim okolnostima, izvrši nove ili dodatne revizijske postupke ili donosi nove zaključke poslije datuma revizijskog izvještaja, on treba dokumentovati: (Vidjeti Odj. A20) (a) nastale okolnosti; (b) nove ili dodatne revizijske postupke koji su izvršeni, prikupljene revizijske dokaze, donesene zaključke, kao i njihov učinak na revizijski izvještaj i (c) kada i ko je napravio i pregledao promjene na revizijskoj dokumentaciji.
230.14	Revizor u revizijskom dosijeu treba objediniti revizijsku dokumentaciju te blagovremeno kompletirati administrativni postupak objedinjavanja konačnog revizijskog dosijea nakon datuma revizijskog izvještaja. (Ref: Para. A21-A22)
230.15	Nakon što je objedinjavanje konačnog revizijskog dosijea kompletirano, revizor ne smije izbrisati ili odbaciti bilo koju revizijsku dokumentaciju, a prije kraja roka njenog čuvanja. (Vidjeti Odj. A23)
230.16	U okolnostima drugačijim od onih razmatranih u Odjeljku 13, kada je revizor smatrao neophodnim da izmijeni postojeću ili da doda novu revizijsku dokumentaciju, a nakon objedinjavanja konačnog revizijskog dosijea, revizor, zavisno od prirode izmjena ili dodataka, treba dokumentovati: (Vidjeti Odj. A24) (a) konkretne razloge zbog kojih je to učinjeno i (b) kada i ko je to učinio i pregledao.

Datiranje revizijskog izvještaja označava da je revizijski posao završen. Poslije tog datuma, više ne postoji odgovornost potrage za dodatnim revizijskim dokazima.

Nakon datuma revizijskog izvještaja, konačno objedinjavanje revizijskih dosijea se treba izvršiti blagovremeno. Primjereni vremenski rok, u kojem treba kompletirati objedinjavanje konačnog revizijskog dosijea, ne bi trebao biti duži od 60 dana u odnosu na datum revizijskog izvještaja. To se vidi u narednom prikazu. Za više detalja pogledati MSKK i MRevS 230.

Prikaz 16.7-1



Izmjene u revizijskom dosijeu

Zahtjevi prilikom pravljenja izmjena u revizijskom dosijeu su sljedeći.

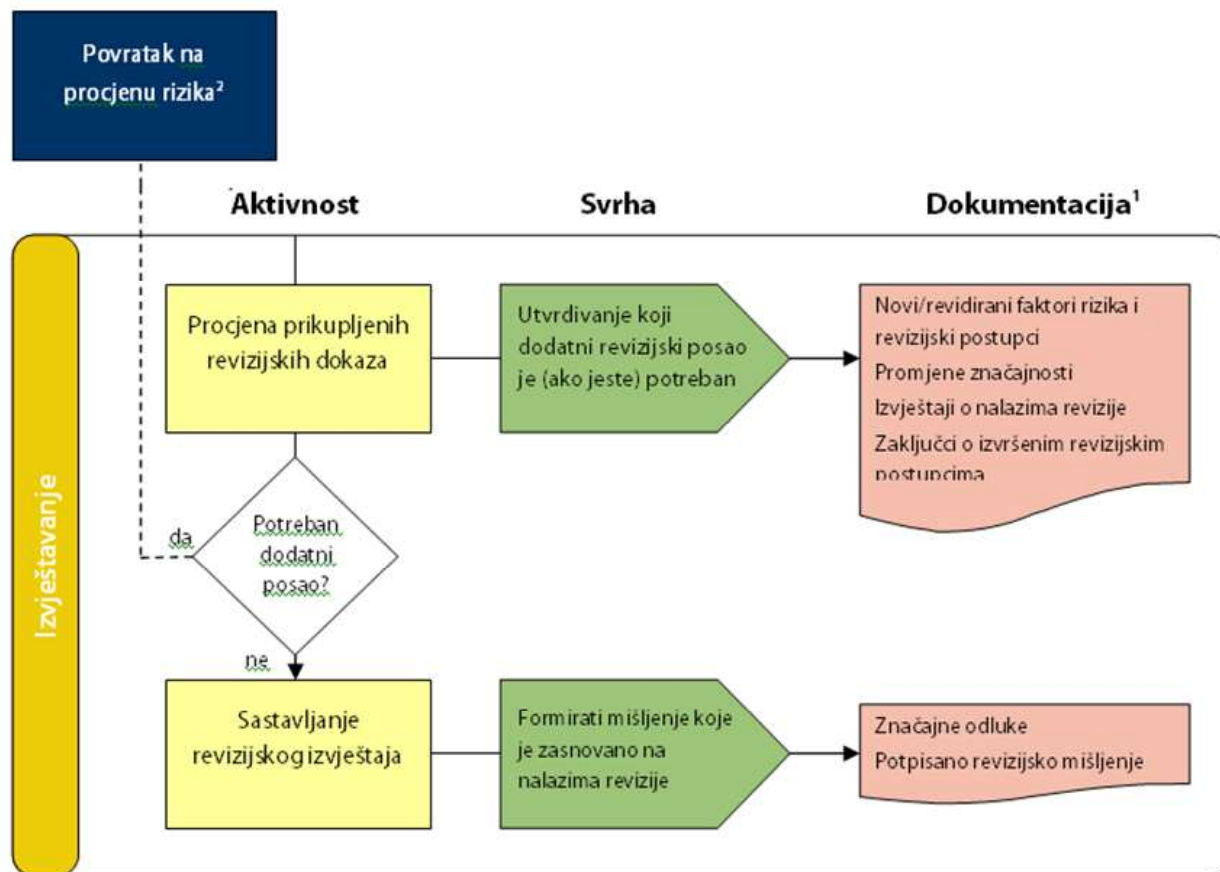
Prikaz 16.7-2

Period	Datum	Zahtjevi
1	IZMEĐU datuma revizijskog izvještaja i datuma kompletiranja dokumentacije	<p>Za administrativne izmjene:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dokumentovati prirodu prikupljenih revizijskih dokaza, ko je pripremio i pregledao svaki dokument, kao i bilo kakve dodatne bilješke uz dosije koje mogu biti potrebne; • izbrisati ili odbaciti zamijenjenu dokumentaciju; • sortirati, poredati i međusobno povezati radne papire; i • odobriti sve kontrolne liste za kompletiranje, a koje se odnose na postupak objedinjavanja dosijea. <p>Za izmjene revizijskih dokaza ili postignutih zaključaka, treba pripremiti dodatnu dokumentaciju koja se odnosi na tri ključna pitanja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kada i ko je pripremio i (kada je to moguće) pregledao takve dodatke; • konkretne razloge za dodatke i • utjecaje, ako ih ima, dodataka na revizijske zaključke.
2	NAKON datuma kompletiranja dokumentacije	<p>NIJEDAN dokument se ne smije izbrisati ili odbaciti iz revizijskog dosijea dok ne protekne firmin period zadržavanja dokumenata.</p> <p>Kada je potrebno izvršiti dodatke (uključujući i izmjene) u revizijskoj dokumentaciji, a nakon datuma kompletiranja dokumentacije, potrebno je odgovoriti na tri ključna pitanja o izmjenama u revizijskim dokazima, istaknuta iznad u Periodu 1, nevezano za prirodu tih dodataka.</p>

17. Formiranje mišljenja o finansijskim izvještajima

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Zahjevi i razmatranja u vezi sa: <ul style="list-style-type: none"> • formiranjem mišljenja o finansijskim izvještajima; i • pripremom na odgovarajući način sročeno izvještaja revizora. 	700

Prikaz 17.0-1



Napomene:

1. Pogledati MRevS 230 za potpuniji popis zahtijevane dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je trajan i ponavljajući proces.

Odjeljak	Cilj(evi) MRevS
700.6	<p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) Formirati mišljenje o finansijskim izvještajima na osnovu ocjene zaključaka do kojih se došlo iz prikupljenih revizijskih dokaza i</p> <p>(b) Jasno izraziti mišljenje kroz pisani izvještaj u kojem je, također, opisan i osnov za takvo mišljenje.</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
700.7	<p>Za potrebe ovog MRevS, naredni pojmovi imaju ispod dodijeljeno značenje:</p> <p>(a) Finansijski izvještaji opće namjene — Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.</p> <p>(b) Okvir opće namjene — Okvir finansijskog izvještavanja oblikovan da bi se zadovoljile uobičajene potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama. Okvir finansijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir usklađenosti.</p> <p>Pojam “okvir fer prezentacije” se koristi kada se govori o okviru finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira i koji:</p> <p>(i) izričito ili posredno priznaje kako, radi postizanja fer prezentacije finansijskih izvještaja, može biti potrebno da uprava izvrši objavljanja koja nisu izričito zahtijevana u okviru; ili</p> <p>(ii) izričito priznaje kako može biti potrebno da uprava odstupi od zahtjeva okvira radi postizanja fer prezentacije finansijskih izvještaja. Smatra se da su takva odstupanja potrebna samo u krajnje rijetkim okolnostima.</p> <p>Pojam “okvir usklađenosti” se koristi kada se govori o okviru finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira, ali koji ne navodi ovo iz (i) ili (ii) iznad.</p> <p>(c) Pozitivno mišljenje — Mišljenje koje je revizor izrazio nakon što je zaključio da su finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim stavkama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.</p>
700.8	<p>Pozivanje na "finansijske izvještaje" u ovom MRevS podrazumijeva "potpuni set finansijskih izvještaja opće namjene, uključujući i povezane bilješke". Povezane bilješke obično sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih informacija kojima se nešto pojašnjava. Zahtjevi primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj finansijskih izvještaja, kao i to šta čini potpuni set finansijskih izvještaja.</p>
700.9	<p>Pozivanje na "Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja" u ovom MRevS podrazumijeva Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja (IFRS) koje je objavio Međunarodni odbor za računovodstvene standarde (IASB), a pozivanje na "Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor" podrazumijeva Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS) koje je objavio Međunarodni odbor za računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB).</p>

17.1 Pregled

Konačni koraci u revizijskom postupku su ocjena prikupljenih revizijskih dokaza, razmatranje utjecaja bilo kakvih uočenih pogrešnih objavljivanja, formiranje revizijskog mišljenja i sastavljanje na odgovarajući način sročenog izvještaja revizora.

Ovo poglavlje se odnosi na:

- Finansijske izvještaje sastavljene u skladu s jednim ili oba tipa okvira opće namjene, oblikovane tako da zadovoljavaju uobičajene potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama;
- Formiranje mišljenja o potpunom setu finansijskih izvještaja opće namjene. Ono se bazira na ocjeni zaključaka izvučenih iz prikupljenih revizijskih dokaza i
- Jasno izražavanje mišljenja kroz pisani izvještaj u kojem se opisuje i osnova za takvo mišljenje.

Poglavljja 23 i 24 drugog dijela ovog vodiča bave se slučajevima u kojima se u revizijskom izvještaju zahtijevaju modificirano mišljenje, odjeljak “Isticanje pitanja” i odjeljak “Ostala pitanja”.

Za revizije izvršene u skladu sa MRevS, izražavanje pozitivnog revizijskog mišljenje treba sadržavati minimalni broj elemenata. Izražavanje treba biti standardno, osim onda kada se dodaju dodatni odjeljci radi isticanja pitanja ili drugih pitanja u vezi sa izvještavanjem.

Dosljednost u revizijskom izvještaju pomaže:

- promovisanju vjerodostojnosti na globalnom tržištu čineći tako lakšim za identifikaciju revizije koje su izvršene u skladu sa globalno priznatim standardima i
- promovisanju korisnikovog razumijevanja i pomaganju u prepoznavanju neobičnih okolnosti (kao što su izmjene u izvještaju revizora) kada se one dese.

U nekim zakonodavstvima, zakoni ili propisi kojima se uređuje revizija finansijskih izvještaja mogu propisati drugačije načine formulacije revizijskih mišljenja. Ipak, odgovornosti revizora za formiranje mišljenja ostaju nepromijenjene. Kada se način formulacije značajno razlikuje od međunarodnog standarda, revizor treba razmotriti rizik od toga da korisnici mogu pogrešno shvatiti tako sročene garancije. Ako takav rizik postoji, u izvještaj revizora treba dodati dodatna objašnjenja.

17.2 Okviri finansijskog izvještavanja

Mišljenje revizora o finansijskim izvještajima se treba formirati u kontekstu okvira opće namjene koji se primjenjuje. To je okvir finansijskog izvještavanja oblikovan kako bi se zadovoljile potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama. Prihvatljivi okviri su:

- Međunarodni standard finansijskog izvještavanja za male i srednje subjekte;
- Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja i
- Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor.

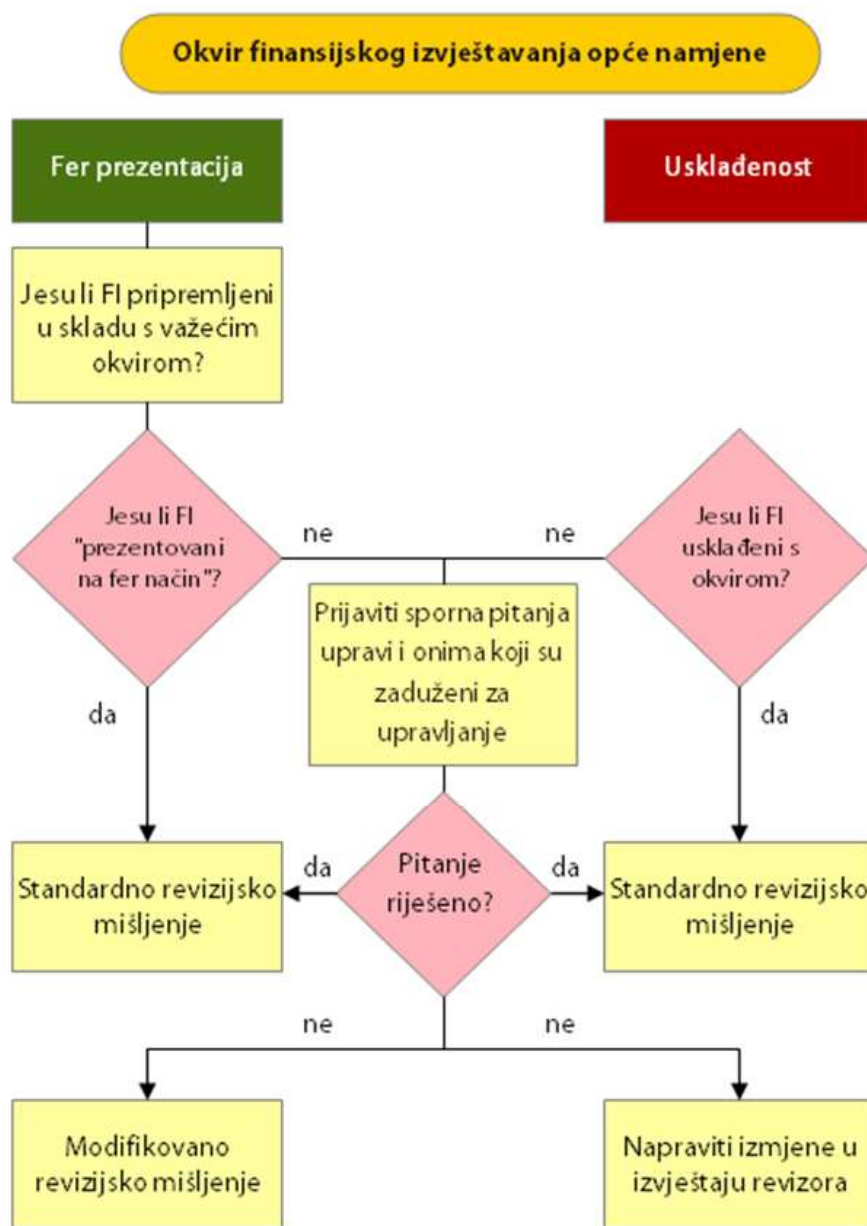
Postoje dvije vrste okvira opće namjene: “okvir fer prezentacije” i “okvir usklađenosti”. Ovi okviri su opisani u narednom prikazu.

Prikaz 17.2-1

Okvir	Opis
Okvir fer prezentacije	<p>Okvir finansijskog izvještavanja (kao što su Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja) koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira, i koji:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) izričito ili posredno priznaje kako, radi postizanja fer prezentacije finansijskih izvještaja, može biti potrebno da uprava izvrši objavljivanja koja nisu izričito zahtijevana u samom okviru; ili ii) izričito priznaje kako može biti potrebno da uprava odstupa od zahtjeva okvira radi postizanja fer prezentacije finansijskih izvještaja. Smatra se da su takva odstupanja potrebna samo u krajnje rijetkim okolnostima. <p>Revizor izvještava o tome da li finansijski izvještaji “prikazuju fer stanje u svim značajnim stavkama”, odnosno da li “daju istinit i fer prikaz” informacija za čije objavljivanje su finansijski izvještaji i oblikovani.</p>
Okvir usklađenosti	<p>Okvir finansijskog izvještavanja koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira, ali koji ne sadrži dio za fer prezentaciju iz (i) ili (ii) iznad. Od revizora se ne zahtijeva da procijeni da li je kroz finansijske izvještaje postignuta fer prezentacija. Primjer bi bio okvir finansijskog izvještavanja propisan zakonom ili propisom, a koji je oblikovan kako bi se zadovoljile potrebe širokog kruga korisnika za finansijskim informacijama.</p> <p>Revizor izvještava o tome da li su finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, pripremljeni u skladu sa, naprimjer, “Zakonom o društvima zakonodavstva X”.</p>

Ispod je prikazano grafičko stablo procesa formiranja mišljenja u skladu sa dva okvira opće namjene.

Prikaz 17.2-2



U nekim slučajevima, od revizora se može zahtijevati da izvrši reviziju u skladu sa oba okvira. U tim situacijama, revizorovo mišljenje se treba odnositi i na okvir fer prezentacije i na važeći okvir zahtijevan zakonom ili drugim propisima.

Nacionalni standardi

Poziv i na Međunarodne standarde revizije i na nacionalne revizijske standarde u izvještaju revizora je primjeren kada ne postoje suprotnosti u zahtjevima tih standarda. Ako suprotnosti postoje, izvještaj revizora se treba pozivati samo na one revizijske standarde (ili na Međunarodne revizijske standarde ili na nacionalne) u skladu s kojima je sastavljen.

Naprimjer, MRevS 570 zahtijeva od revizora dodavanje odjeljka "Isticanje pitanja" kako bi istakao problem u vezi sa neograničenosti poslovanja, iako neki nacionalni revizijski standardi takav odjeljak zabranjuju.

17.3 Formiranje mišljenja

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
700.10	Revizor treba formirati mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, pripremljeni u skladu s važećim okvirom finansijskog izvještavanja.
700.11	Kako bi formirao ovo mišljenje, revizor treba zaključiti da li je stekao prihvatljivu uvjerenost o tome da finansijski izvještaji u cjelini nemaju značajnih pogrešnih objavljivanja, bilo zbog prevara, bilo zbog grešaka. Taj zaključak u obzir treba uzeti: (a) zaključak revizora, u skladu sa MRevS 330, o tome da li je prikupljeno dovoljno primjerenih revizijskih dokaza; (b) zaključak revizora, u skladu sa MRevS 450, o tome da li su neispravljena pogrešna objavljivanja, pojedinačno ili zajedno, značajna i (c) procjene koje se zahtijevaju u odjeljcima 12-15.
700.12	Revizor treba procijeniti da li su finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, sastavljeni u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Ta procjena treba obuhvatiti razmatranje kvalitativnih aspekata računovodstvenih politika subjekta, uključujući i pokazatelje moguće pristrasnosti uprave u prosudbama. (Vidjeti Odj. A1-A3)
700.13	Revizor naročito, u smislu zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, treba procijeniti da li: (a) finansijski izvještaji na odgovarajući način prikazuju značajne računovodstvene politike koje su odabrane i primijenjene; (b) su računovodstvene politike koje su odabrane i primijenjene dosljedne primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja i da li su primjerene; (c) su računovodstvene procjene koje je napravila uprava prihvatljive; (d) su informacije prikazane u finansijskim izvještajima značajne, pouzdane, uporedive i razumljive; (e) finansijski izvještaji pružaju odgovarajuća objavljivanja koja bi ciljanim korisnicima omogućila razumijevanje utjecaja značajnih transakcija i događaja na informacije predstavljene u tim finansijskim izvještajima; i (Vidjeti Odj. A4) (f) je primjerena terminologija korištena u finansijskim izvještajima, što uključuje i naziv svakog finansijskog izvještaja.
700.14	Kada su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, procjena zahtijevana u odjeljcima 12-13 treba, također, obuhvatiti i to da li je postignuta fer prezentacija finansijskih izvještaja. Revizorova procjena o tome da li je postignuta fer prezentacija finansijskih izvještaja treba obuhvatiti i razmatranje o: (a) ukupnoj prezentaciji, strukturi i sadržaju finansijskih izvještaja i (b) tome da li predstavljaju finansijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, istaknute transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.
700.15	Revizor treba procijeniti da li se finansijski izvještaji na odgovarajući način pozivaju ili da li opisuju primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja. (Vidjeti Odj. A5-A10)
700.16	Revizor treba izraziti pozitivno mišljenje onda kada zaključi da su finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
700.17	Ako revizor: (a) na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza zaključi da finansijski izvještaji u cjelini nisu bez značajnih pogrešnih objavljivanja; ili (b) ako nije u mogućnosti prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza kako bi zaključio da su finansijski izvještaji u cjelini bez značajnih pogrešnih objavljivanja, revizor treba izmijeniti mišljenje u svom izvještaju, u skladu sa MRevS 705.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
700.18	Ako finansijskim izvještajima, sastavljenim u skladu sa zahtjevima okvira za fer prezentaciju, nije postignuta fer prezentacija, revizor o tome treba razmijeniti mišljenje sa upravom i, zavisno od zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i od toga kako je to pitanje riješeno, odrediti da li je neophodno izmijeniti mišljenje u svom izvještaju, u skladu sa MRevS 705. (Vidjeti Odj. A11)
700.19	Kada su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu s okvirom usklađenosti, od revizora se ne zahtijeva procjena o tome da li je finansijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Ipak, ako revizor u izuzetno rijetkim okolnostima zaključi da takvi finansijski izvještaji dovode u zabludu, on o tome treba razmijeniti mišljenje sa upravom i, zavisno od toga kako je to pitanje riješeno, odrediti da li će i kako će to predstaviti u svom izvještaju. (Vidjeti Odj. A12)

Prilikom formiranja mišljenja, revizor treba osigurati da su izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, i to na način prikazan ispod.

Prikaz 17.3-1

	Razmatranja
Formiranje revizijskog mišljenja	Značajnost Zaključiti da li: <ul style="list-style-type: none"> • značajnost ostaje prikladna u kontekstu stvarnih finansijskih rezultata subjekta;i • neispravljena pogrešna objavljivanja (uključujući neispravljena pogrešna objavljivanja vezana za prethodne periode), pojedinačno ili zajedno, mogu dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja.
	Revizijski dokazi <ul style="list-style-type: none"> • Da li je prikupljeno dovoljno primjerenih revizijskih dokaza? • Da li su računovodstvene procjene uprave prihvatljive? • Potvrđuju li analitički postupci, izvršeni na kraju ili pri kraju revizije, zaključke do kojih se došlo tokom revizije?
	Računovodstvene politike <ul style="list-style-type: none"> • Prikazuju li finansijski izvještaji na odgovarajući način značajne računovodstvene politike koje su odabrane i primijenjene? • Da li su računovodstvene politike dosljedne okviru finansijskog izvještavanja i da li su primjerene okolnostima?

	Razmatranja
Formiranje revizijskog mišljenja (<i>nastavak</i>)	Objavljivanja u finansijskim izvještajima
	<ul style="list-style-type: none"> • Da li se finansijski izvještaji pozivaju na i da li odražavaju primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja? • Da li su sva objavljivanja u finansijskim izvještajima izvršena onako kako zahtijeva primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja? • Da li je primjerena terminologija korištena u finansijskim izvještajima, što uključuje i nazive svakog finansijskog izvještaja? • Postoje li odgovarajuća objavljivanja koja bi ciljanim korisnicima omogućila razumijevanje utjecaja značajnih transakcija i događaja na informacije predstavljene u finansijskim izvještajima? • Da li su prikazane informacije značajne, pouzdane, uporedive, razumljive i dovoljne? • Pružaju li finansijski izvještaji odgovarajuća objavljivanja koja bi ciljanim korisnicima omogućila razumijevanje utjecaja značajnih transakcija i događaja na informacije predstavljene u finansijskim izvještajima?
	Okviri fer prezentacije
	<ul style="list-style-type: none"> • Da li ukupna prezentacija, struktura i sadržaj (uključujući i objavljivanja u bilješkama) vjerodostojno predstavljaju istaknute transakcije i događaje u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja? Ako ne, postoji li potreba da se pruže dodatna objavljivanja, pored onih koje izričito zahtijeva okvir, a kako bi se osigurala fer prezentacija? • Da li su finansijski izvještaji, poslije svih prilagođavanja koje je zbog postupka revizije izvršila uprava, dosljedni razumijevanju stečenom o subjektu i njegovom okruženju?
	Okviri usklađenosti
	<ul style="list-style-type: none"> • Dovode li finansijski izvještaji u zabludu? Ovo je vjerovatno samo u izuzetno rijetkim okolnostima.

Na osnovu rezultata iznad istaknutih procjena, revizor treba odrediti koji oblik izvještaja (modifikovani ili nemodifikovani) je primjeren okolnostima, i to onako kao što je prikazano ispod.

Prikaz 17.3-2

Vrsta mišljenja	Zaključci revizora
Pozitivno mišljenje	Finansijski izvještaji su, u svim značajnim stavkama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja i pozitivno mišljenje je primjereno.
Modifikovano mišljenje (<i>mišljenje s rezervom, negativno ili suzdržanost od mišljenja</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Zasnovano na prikupljenim revizijskom dokazima, finansijski izvještaji u cjelini nisu bez značajnih pogrešnih objavljivanja; ili • Nije moguće prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza za zaključak o tome da su finansijski izvještaji u cjelini bez značajnih pogrešnih objavljivanja. <p>Dio 2, Poglavlje 23 ovog vodiča se bavi temom izmjena izvještaja revizora.</p>

17.4 Oblik i formulacija izvještaja revizora

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
700.20	Izvještaj revizora treba biti u pisanom obliku. (Vidjeti Odj. A13-A14)
700.21	Izvještaj revizora treba imati naziv koji jasno pokazuje da je riječ o izvještaju nezavisnog revizora. (Vidjeti Odj. A15)
700.22	Izvještaj revizora treba biti naslovljen onako kako zahtijevaju okolnosti angažmana. (Vidjeti Odj. A16)
700.23	Uvodni odjeljak u izvještaju revizora treba: (Vidjeti Odj. A17-A19) (a) navesti subjekt čiji se finansijski izvještaji revidiraju; (b) izjaviti da su finansijski izvještaji revidirani; (c) navesti naziv svakog izvještaja koji čini finansijske izvještaje; (d) pozvati se na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja i (e) iskazati datum ili period koji pokriva svaki finansijski izvještaj sadržan u ukupnom setu.
700.24	Odgovornost uprave za finansijske izvještaje Ovaj dio izvještaja revizora opisuje odgovornosti onih koji su odgovorni za pripremu finansijskih izvještaja u organizaciji. Izvještaj revizora se ne mora pozivati na "upravu", nego se treba koristiti pojam koji je primjeren pravnom okviru konkretnog zakonodavstva. U nekim zakonodavstvima može biti primjereno pozivati se na one koji su zaduženi za upravljanje.
700.25	Izvještaj revizora treba obuhvatiti dio s naslovom "Odgovornost uprave [ili drugi primjeren pojam] za finansijske izvještaje"
700.26	Izvještaj revizora treba opisati odgovornost uprave za sastavljanje finansijskih izvještaja. Opis treba obuhvatiti i pojašnjenje da je uprava odgovorna za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, kao i za internu kontrolu koja se smatra neophodnom kako bi sastavljanje finansijskih izvještaja bilo bez značajnih pogrešnih objavljivanja, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške. (Vidjeti Odj. A20-A23)
700.27	Kada su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, pojašnjenje o odgovornosti uprave za finansijske izvještaje se u izvještaju revizora treba pozvati na "sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja" ili "sastavljanje finansijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz", zavisno od toga šta odgovara okolnostima.
700.28	Izvještaj revizora treba obuhvatiti i dio s nazivom "Odgovornost revizora".
700.29	Izvještaj revizora treba navesti da je njegova odgovornost izraziti mišljenje o finansijskim izvještajima na osnovu revizije. (Vidjeti Odj. A24)
700.30	Izvještaj revizora treba naglasiti da je revizija izvršena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Izvještaj revizora treba objasniti da ti standardi od njega zahtijevaju usklađenost s etičkim zahtjevima, kao i to da on planira i provodi reviziju kako bi stekao prihvatljivu sigurnost o tome da li su finansijski izvještaji bez značajnih pogrešnih objavljivanja. (Vidjeti Odj. A25-A26)

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
700.31	<p>Izveštaj revizora treba opisati reviziju ističući da:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) revizija uključuje vršenje postupaka za prikupljanje revizijskih dokaza o iznosima i objavljivanjima u finansijskim izvještajima; (b) odabrani postupci zavise od procjene revizora, uključujući i procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljanja u finansijskim izvještajima, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške. Prilikom te procjene rizika, revizor razmatra i internu kontrolu značajnu za sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta, i to kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni okolnostima, a ne i za potrebu izražavanja mišljenja o učinkovitosti interne kontrole subjekta. U okolnostima kada revizor ima i odgovornost za izražavanje mišljenja o učinkovitosti interne kontrole u vezi sa revizijom finansijskih izvještaja, on treba izostaviti frazu o tome da njegovo razmatranje interne kontrole nije namijenjeno potrebi izražavanja mišljenja o njenoj učinkovitosti; i (c) revizija obuhvata ocjenu primjerenosti korištenih računovodstvenih politika, prihvatljivosti računovodstvenih procjena koje je izvršila uprava, kao i cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.
700.32	<p>Kada su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, opis revizije u izvještaju revizora se treba pozvati na "sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja subjekta" ili na "sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta koji pružaju istinit i fer prikaz", zavisno od toga šta odgovara okolnostima.</p>
700.33	<p>Izveštaj revizora treba navesti da revizor vjeruje kako su revizijski dokazi koje je prikupio dovoljni i primjereni za pružanje osnove za njegovo mišljenje.</p>
700.34	<p>Izveštaj revizora treba obuhvatiti i dio s nazivom "Mišljenje".</p>
700.35	<p>Prilikom izražavanja pozitivnog mišljenja o finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije, mišljenje revizora treba, osim kada se drugačije zahtijeva zakonom ili drugim propisima, upotrijebiti neku od sljedećih fraza, a koje se smatraju jednakim:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, na fer način prezentuju... u skladu s [primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja]; ili (b) Finansijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz o... u skladu s [primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja]. (Vidjeti Odj. A27-A33)
700.36	<p>Prilikom izražavanja pozitivnog mišljenja o finansijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom usklađenosti, mišljenje revizora treba biti da su finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, sastavljeni u skladu s [primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja]. (Vidjeti Odj. A27, A29-A33)</p>
700.37	<p>Ako se prilikom pozivanja na primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja u mišljenju revizora ne poziva na Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja koje je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde ili na Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor koje je objavio Međunarodni odbor za računovodstvene standarde javnog sektora, mišljenje revizora treba istaći zakonodavstva iz koje potiče okvir.</p>
700.38	<p>Ako revizor u svom izvještaju o finansijskim izvještajima govori o drugim odgovornostima, a koje su dodatak njegovoj odgovornosti iz MRevS da izvjesti o finansijskim izvještajima, o tim drugim odgovornostima se treba baviti u posebnoj dijelu izvještaja koji treba nositi podnaslov "Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima" ili drugačije, zavisno od toga šta odgovara sadržaju tog dijela. (Vidjeti Odj. A34-A35)</p>
700.39	<p>Ako izvještaj revizora sadrži poseban dio o drugim odgovornostima izvještavanja, nazivi, izjave i objašnjenja o kojima se govori u odjeljcima 23-37 trebaju biti obuhvaćena podnaslovom "Izveštaj o finansijskim izvještajima". "Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima" treba uslijediti poslije njega. (Vidjeti Odj. A36)</p>

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
700.40	Izveštaj revizora treba biti potpisan. (Vidjeti Odj. A37)
700.41	Izveštaj revizora treba biti označen datumom, ali ne ranijim od onoga kada je revizor prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza na kojima je zasnovao svoje mišljenje o finansijskim izvještajima, uključujući i dokaze da: (Vidjeti Odj. A38-A41) (a) su sastavljeni svi izvještaji koji čine finansijske izvještaje, uključujući i povezane bilješke i (b) su oni s priznatim ovlaštenjima potvrdili da su preuzeli odgovornost za te finansijske izvještaje.
700.42	Izveštaj revizora treba navesti lokaciju unutar zakonodavstva u kojem revizor djeluje.
700.43	Ako zakon ili propis nekog zakonodavstva zahtijevaju od revizora upotrebu posebnog obrasca ili formulaciju u njegovom izvještaju, taj izvještaj se treba pozvati na Međunarodne revizijske standarde samo ako obuhvata, kao minimum, svaki od sljedećih elemenata: (Vidjeti Odj. A42) (a) naslov; (b) adresata, onako kako zahtijevaju okolnosti angažmana; (c) uvodni odjeljak koji ističe da su finansijski izvještaji revidirani; (d) opis odgovornosti uprave (ili drugi odgovarajući pojam, pogledati odjeljak 24) za sastavljanje finansijskih izvještaja; (e) opis odgovornosti revizora da izrazi mišljenje o finansijskim izvještajima i obuhvat revizije, a koji obuhvata: <ul style="list-style-type: none"> • poziv na Međunarodne revizijske standarde i na zakon ili propis i • opis revizije u skladu s tim standardima; (f) odjeljak o mišljenju koji sadrži izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima i poziv na primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja korišten prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja (uključujući isticanje zakonodavstva iz kojeg dolazi okvir finansijskog izvještavanja kada to nisu Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, vidjeti odjeljak 37); (g) potpis revizora; (h) datum izvještaja revizora i (i) adresa revizora.
700.44	Od revizora se može zahtijevati da izvrši reviziju u skladu s revizijskim standardima nekog zakonodavstva ("nacionalni revizijski standardi"), ali može i dodatno izvršiti reviziju u skladu s MRevS. Ako je to slučaj, izvještaj revizora se može pozvati na Međunarodne revizijske standarde kao dodatak nacionalnim revizijskim standardima, s tim da to treba učiniti samo ako: (Vidjeti Odj. A43-A44) (a) ne postoje suprotnosti između zahtjeva u nacionalnim revizijskim standardima i onih u MRevS, a koje bi navele revizora (1) da formira drugačije mišljenje ili (2) da ne uključi odjeljak "Isticanje pitanja" koji se, u određenim okolnostima, zahtijeva u MRevS; i (b) izvještaj revizora obuhvata, kao minimum, svaki od elemenata navedenih u odjeljku 43(a) (i) onda kada koristi obrazac ili formulaciju određene nacionalnim revizijskim standardima. Poziv na zakon ili propis u Odjeljku 43(e) se treba čitati kao poziv na nacionalne revizijske standarde. Izvještaj revizora stoga treba istaći takve nacionalne revizijske standarde.
700.45	Kada se izvještaj revizora poziva i na nacionalne i na Međunarodne revizijske standarde, u njemu se treba istaći zakonodavstvo iz kojeg dolaze nacionalni revizijski standardi.

Odjeljak	Značajni izvaci iz MRevS
700.46	Ako se u revidiranim finansijskim izvještajima prezentuju dopunske informacije, a koje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja ne zahtijeva, revizor treba ocijeniti da li su one jasno razdvojene od revidiranih finansijskih izvještaja. Ako te dopunske informacije nisu jasno razdvojene od revidiranih finansijskih izvještaja, revizor treba od uprave zatražiti da izmijeni način na koji su nerevidirane dopunske informacije prezentovane. Ako uprava odbije to učiniti, revizor u svom izvještaju treba objasniti da te dopunske informacije nisu revidirane.
700.47	Dopunske informacije koje ne zahtijeva primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja, ali su bez obzira na to sastavni dio finansijskih izvještaja zato što se zbog svoje prirode i načina prezentacije ne mogu jasno razdvojiti od revidiranih finansijskih izvještaja, treba da budu obuhvaćene mišljenjem revizora.

Izvještaj revizora čitaocu predočava sljedeće informacije:

- odgovornosti uprave,
- odgovornosti revizora i opis revizije;
- da je revizija izvršena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima;
- korišteni okvir finansijskog izvještavanja i
- mišljenje revizora o finansijskim izvještajima.

Formu izvještaja revizora određuju korišteni okvir finansijskog izvještavanja, bilo kakvi dodatni zahtjevi zakona ili drugih propisa, kao i uvrštavanje bilo kakvih dopunskih informacija. Izvještaj revizora nosi naziv "Izvještaj nezavisnog revizora", a zahtijevani nazivi za svaki dio su kao što slijedi:

- Izvještaj o finansijskim izvještajima;
- Odgovornost uprave za finansijske izvještaje;
- Odgovornost revizora i
- Mišljenje.

Ostali nazivi dijelova koji se mogu koristiti tamo gdje je primjenjivo su:

- Isticanje pitanja i
- Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima.

Osnovni dijelovi izvještaja revizora (koji moraju biti u pisanom obliku) su istaknuti u narednom prikazu.

Prikaz 17.4-1

Dio	Komentari
Naslov	Izveštaj nezavisnog revizora Korištenje riječi “nezavisnog” razlikuje izvještaj nezavisnog revizora od izvještaja koje objave drugi.
Adresat	Oni za koje je izvještaj pripremljen Po pravilu su to vlasnici ili oni koji su zaduženi za upravljanje, mada ovo može biti i određeno okolnostima angažmana ili lokalnim propisima.
Uvodni odjeljak	<ul style="list-style-type: none"> Isticanje subjekta čiji se finansijski izvještaji revidiraju. Izjava da su finansijski izvještaji revidirani. Isticanje naziva svakog od finansijskih izvještaja koji čine poptuni set finansijskih izvještaja. Poziv na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge bilješke kojima se nešto pojašnjava. Navođenje datuma i perioda koji pokrivaju finansijski izvještaji. <p>Kada su prezentovane dopunske informacije, objašnjenje da li su one obuhvaćene mišljenjem revizora ili su jasno razdvojene kao neobuhvaćene.</p>
Odgovornost uprave (ili drugi odgovarajući pojam) za finansijske izvještaje	<p>Objašnjava da je uprava odgovorna za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.</p> <p>U izvještaju se navodi da je uprava odgovorna za:</p> <ul style="list-style-type: none"> sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i takvu internu kontrolu za koju sma uprava odredi da je neophodna kako bi bilo moguće sastaviti finansijske izvještaje koji su bez značajnih pogrešnih objavljivanja, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške. <p>Odgovornosti uprave obuhvataju:</p> <ul style="list-style-type: none"> prihvatanje odgovornosti za internu kontrolu neophodnu kako bi se omogućilo da finansijski izvještaji budu bez značajnih pogrešnih objavljivanja, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške; odabir i primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika; osiguravanje da su informacije sadržane u finansijskih izvještajima značajne, pouzdane, uporedive i razumljive; osiguravanje odgovarajućih objavljivanja kako bi se omogućilo da korisnici finansijskih izvještaja shvate značajne transakcije; i pravljenje računovodstvenih procjena koje su prihvatljive u datim okolnostima.

Dio	Komentari
Odgovornost revizora	<p>Izjava da je odgovornost revizora izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima na osnovu revizije. To obuhvata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Izjavu da je revizija izvršena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. U izvještaju revizora, također, treba objasniti da ti standardi od revizora zahtijevaju poštivanje etičkih zahtjeva, kao i to da on planira i vrši reviziju kako bi stekao prihvatljivu sigurnost o tome da li su finansijski izvještaji bez značajnih pogrešnih objavljivanja. • Opis revizije, pri tome ističući: <ul style="list-style-type: none"> – da revizija podrazumijeva vršenje postupaka za prikupljanje revizijskih dokaza o iznosima i objavljivanjima u finansijskim izvještajima, – odabrane postupke koji zavise od procjene revizora, uključujući procjenu rizika značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške. Prilikom pravljenja procjene tog rizika, revizor razmatra internu kontrolu značajnu za sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta, i to s ciljem oblikovanja revizijskih postupaka prikladnih okolnostima, a ne za potrebe izražavanja mišljenja o učinkovitosti interne kontrole subjekta, i – da revizija uključuje ocjenjivanje primjerenosti korištenih računovodstvenih politika, prihvatljivosti računovodstvenih procjena koje je napravila uprava, kao i cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja. • Izjavu da revizor vjeruje kako su prikupljeni revizijski dokazi dovoljni i primjereni za pružanje osnove za mišljenje revizora. • Kad su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, opis revizije se treba pozvati na “sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja subjekta” ili na “sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta koji pružaju istinit i fer prikaz”, zavisno od toga šta odgovara okolnostima.
Mišljenje revizora	<p>Okviri fer prezentacije</p> <p>Izjava o tome da li prezentuju finansijski izvještaji na fer način, u svim značajnim stavkama, (ili pružaju li istinit i fer prikaz) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja ili slična formulacija koju zahtijevaju zakon ili drugi propisi.</p> <p>Okviri usklađenosti</p> <p>Izjava da li su finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.</p> <p>Kad se Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja ne koriste kao okvir finansijskog izvještavanja, formulacija mišljenja treba istaći zakonodavstvo države iz koje dolazi okvir finansijskog izvještavanja (npr. ... u skladu s računovodstvenim principima općeprihvaćenim u državi X ...).</p>
Druge odgovornosti prilikom izvještavanja	<p>Određeni standardi, zakoni ili općeprihvaćena praksa u zakonodavstvu mogu zahtijevati ili dozvoljavati revizoru da izvještava o drugim odgovornostima. Takvim pitanjima će se baviti u posebnom odjeljku koji slijedi poslije mišljenja revizora.</p>

Dio	Komentari
Potpis revizora	Potpis revizora se zasniva na onome što je prikladno u određenom zakonodavstvu. To može biti naziv firme, lično ime revizora ili oboje. Ovo, također, može zahtijevati i profesionalno računovodstveno ovlaštenje revizora ili poziv na činjenicu da je revizor/firma priznat(a) od strane odgovarajućeg tijela za licenciranje.
Datum izvještaja	On ne može biti raniji od datuma na koji je revizor prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza na kojima je zasnovano mišljenje. Ovi dokazi obuhvataju: <ul style="list-style-type: none"> • to da je sastavljen puni set finansijskih izvještaja; • razmatranje učinka događaja i transakcija (kojih je revizor bio svjestan) koji su se desili do tog datuma (poziv na MRevS 560) i • potvrde onih s priznatim ovlaštenjima da su prihvatili odgovornost za finansijske izvještaje.
Adresa revizora	Ukazati na naziv revizorove lokacije u zakonodavstvu unutar kojeg djeluje.

Pozitivno mišljenje revizora — Okvir fer prezentacije

Uobičajena formulacija izvještaja revizora (iz MRevS 700) za finansijske izvještaje opće namjene, sastavljene u skladu s okvirom fer prezentacije, a kojom se izražava pozitivno mišljenje je pojašnjena ispod.

Prikaz 17.4-2

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući adresat]

Izvršili smo reviziju priloženih finansijskih izvještaja društva ABC, a koje čine bilans stanja na dan 31. 12. 20XX. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima za period koji je završio na taj dan, kao i sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih informacija kojima se nešto pojašnjava.

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za sastavljanje i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, kao i za internu kontrolu koju je sama odredila, a koja je neophodna kako bi se osiguralo sastavljanje finansijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih objavljivanja, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške.

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu revizije. Reviziju smo izvršili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da poštujemo etičke zahtjeve te da planiramo i vršimo reviziju kako bismo stekli prihvatljivu uvjerenost o tome da li su finansijski izvještaji bez značajnih pogrešnih objavljivanja.

Revizija podrazumijeva vršenje postupaka prikupljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavljivanjima u financijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od procjene revizora, što uključuje procjenu rizika značajnih pogrešnih objavljivanja u financijskim izvještajima, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške. Prilikom pravljenja procjene tog rizika, revizor razmatra internu kontrolu značajnu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja subjekta, i to kako bi oblikovao revizijske postupke koji odgovaraju okolnostima, a ne i za potrebu izražavanja mišljenja o učinkovitosti interne kontrole subjekta. Revizija, također, obuhvata ocjenjivanje prikladnosti korištenih računovodstvenih politika, prihvatljivosti računovodstvenih procjena koje je napravila uprava, kao i cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dovoljni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Mišljenje

Po našem mišljenju, financijski izvještaji na fer način prikazuju, u svim značajnim stavkama, (ili pružaju istinit i fer prikaz) financijskog položaja društva ABC na dan 31. 12. 20XX. godine, kao i njegovog financijskog učinka i novčanih tokova za period koji je tog dana okončan, a u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

[Potpis revizora]

[Datum izvještaja revizora]

[Adresa revizora]

Pozitivno mišljenje revizora — Okvir usklađenosti

Uobičajena formulacija izvještaja revizora o financijskim izvještajima opće namjene, sastavljenih u skladu s okvirom usklađenosti, kao i izražavanje pozitivnog mišljenja su pojašnjeni ispod.

Prikaz 17.4-3

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući adresat]

Izvršili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja društva CDE, a koje čine bilans stanja na dan 31. 12. 20XX. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima za period koji je završio na taj dan, kao i sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih informacija kojima se nešto pojašnjava.

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za sastavljanje ovih financijskih izvještaja u skladu sa Zakonom XYZ zakonodavstva X, kao i za internu kontrolu koju je sama odredila, a koja je neophodna da bi se osiguralo sastavljanje financijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih objavljivanja, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške.

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovu revizije. Reviziju smo izvršili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da poštujemo etičke zahtjeve te da planiramo i vršimo reviziju kako bismo stekli prihvatljivu uvjerenost o tome da li su finansijski izvještaji bez značajnih pogrešnih objavljivanja.

Revizija podrazumijeva vršenje postupaka prikupljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavljivanjima u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od procjene revizora, što uključuje procjenu rizika značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima, bilo da je to zbog prevare ili zbog greške. Prilikom pravljenja procjene tog rizika, revizor razmatra internu kontrolu značajnu za sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta, i to kako bi oblikovao revizijske postupke tako da odgovaraju okolnostima, a ne i za potrebu izražavanja mišljenja o učinkovitosti interne kontrole subjekta. Revizija, također, obuhvata ocjenjivanje prikladnosti korištenih računovodstvenih politika, prihvatljivosti računovodstvenih procjena koje je napravila uprava, kao i prezentacije finansijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dovoljni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Mišljenje

Po našem mišljenju, finansijski izvještaji društva CDE za period koji je završio 31. 12. 20XX. godine su sastavljeni, u svim značajnim stavkama, u skladu sa Zakonom XYZ zakonodavstva X.

[Potpis revizora]

[Datum izvještaja revizora]

[Adresa revizora]

17.5 Ostali zahtjevi izvještavanja

U nekim zakonodavstvima se od revizora može zahtijevati da izvještava o nekim dodatnim pitanjima pored njegovih odgovornosti prema MRevS, i to onako kao što je navedeno u sljedećem prikazu.

Prikaz 17.5-1

	Razmjena mišljenja
Dodatni zahtjevi izvještavanja	Od revizora se može zahtijevati da da komentar o pitanjima kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • prikladnost računovodstvenih evidencija subjekta; • određena pitanja koja su tokom vršenja revizije privukla pažnju revizora; i • rezultati određenih dodatnih postupaka koji su izvršeni.
Izvještavanje pod posebnim naslovom	Kako bi osigurao da korisnici razumiju ove dodatne odgovornosti, revizor o njima treba izvještavati unutar posebnih dijelova u izvještaju revizora (npr. pod novim podnaslovom kao što je "Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima").

17.6 Dopunske informacije prezentovane s finansijskim izvještajima

Dopunske informacije su informacije prezentovane uz revidirane finansijske izvještaje, a ne zahtijevaju se primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Dopunske informacije mogu zahtijevati zakon, drugi propisi, standardi ili se mogu prezentovati dobrovoljno.

Dopunske informacije (koje ne zahtijeva primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja) moraju biti jasno razdvojene od revidiranih finansijskih izvještaja, osim kada su one njihov sastavni dio. Ako takve dopunske informacije nisu jasno razdvojene, revizor treba od uprave zatražiti da izmijeni način na koji su nerevidirane dopunske informacije prezentovane. Ako uprava odbije to učiniti, revizor u svom izvještaju treba pojasniti da te dopunske informacije nisu revidirane.

Prikaz 17.6-1

Prezentacija dopunskih informacija uz finansijske izvještaje	
Jasno razdvajanje dopunskih informacija	<ul style="list-style-type: none"> • Jasno označavanje informacija kao “nerevidiranih”. • Uklanjanje bilo kakvih veza nerevidiranih dopunskih informacija s finansijskim izvještajima. • Staviti nerevidirane dopunske informacije izvan finansijskih izvještaja. • Utvrditi brojeve stranica u izvještaju revizora na kojima su prezentovani revidirani finansijski izvještaji.

Činjenica da dopunske informacije nisu revidirane ne oslobađa revizora od odgovornosti osiguravanja da informacije nisu obmanjujuće ili nedosljedne ostalim informacijama sadržanim u revidiranim finansijskim izvještajima. (Vidjeti Dio 2, Poglavlje 15.9 koje se odnosi na MRevS 720 — Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje.)

17.7 Revizije izvršene u skladu s MRevS i nacionalnim revizijskim standardima

Kada se od revizora zahtijeva da izvještava o usklađenosti s nacionalnim revizijskim standardima i MRevS, u svom izvještaju se treba pozvati na oba seta standarda.

Poziv i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde je primjeren kad su ispunjeni sljedeći uslovi.

Prikaz 17.7-1

Uslovi	
Poziv na usklađenost i sa MRevS i sa nacionalnim revizijskim standardima	<ul style="list-style-type: none"> • Izvještaj revizora je usklađen sa svim MRevS koji su značajni za reviziju. • Izvršeni su svi dodatni revizijski postupci, neophodni za usklađenost sa nacionalnim standardima. • Zakonodavstvo države porijekla revizijskih standarda je navedeno u izvještaju revizora. • Obuhvaćeni su svi elementi (vidjeti Prikaz 17.4-1) uobičajenog izvještaja revizora (čak i kad se koriste obrazac i formulacija određeni u nacionalnim zakonima ili drugim propisima).

Poziv i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde nije primjeren kada postoji suprotnost između zahtjeva iz MRevS i onih iz nacionalnih revizijskih standarda, a koja bi dovela do:

- toga da revizor formira drugačije mišljenje prema nacionalnim standardima u odnosu na ono prema MRevS; i
- izostavljanja dodatnih informacija, kao što je odjeljak “Isticanje pitanja”, koje se zahtijevaju u MRevS, a nisu dozvoljene u nacionalnim standardima.

17.8 Modifikovani izvještaji revizora

Vidjeti Dio 2, Poglavlje 23 ovog Vodiča koji se odnosi na izmjene u izvještaju revizora.



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org