

Vodič za korištenje MRevS u revizijama malih i srednjih subjekata

Dio 2 - Praktični vodič

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	Primarna MRevS referenca	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

2. svezak	Primarna MRevS referenca	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 Izvješćavanje		266
20. Izvješćavanje – 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 revizorskog izvještaja	705	297
24. Odjeljci "Isticanje pitanja" i "Ostala pitanja"	706	310
25. Uporedne 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 smo iskoristili 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, nastojali smo izmjene u ovom izdanju zadržati na minimalnom nivou.

Prvi put objavljen 2007. godine u saradnji s Kanadskim institutom ovlaštenih računovođa (CICA), Vodič je namijenjen kako bi putem objašnjenja i slikovitih primjera omogućio profesionalnim računovođama u javnoj praksi 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 bi trebao 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? Naprimjer, 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. Da li ste 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

Izuzeće 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 se fokusira 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 je organizovano u sljedećem obliku:

- Naslov poglavlja
- Prikaz revizijskog procesa – Izvadak

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 izvacima iz MRevS koji su značajni za sadržaj poglavlja. Ti izvaci 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 izvadaka 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. Izvaci u Vodiču se zasnivaju isključivo na prosudbi autora o tome što je značajno za sadržaj svakog pojedinačnog poglavlja. Naprimjer, 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. se raspravlja 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 je zasnovana 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 definisani 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 nadprosječnim potencijalom za činjenje prevara (naprimjer, onih s pretjerano raskošnim stilom života) i
- mehanizmi za anonimno prijavljivanje potencijalnih prevara.

Kontrole na nivou subjekta

Kontrole na nivou subjekta se bave 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 uticaj 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 će imati uticaj 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 – naprimjer, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnika-direktora.

Oni koji su zaduženi za upravljanje (OKZU)

Lice(a) ili organizacija(e) (naprimjer, 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 – naprimjer, 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) će se razlikovati 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 = Vrednovanje
CAATs	Kompjuterski pomognute revizijske tehnike
CU	Novčane jedinice (standardna novčana jedinica označena je kao “€”)
FI	Financijski 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 financijskog izvještavanja
MRevS	Međunarodni revizijski standardi
ISAE	Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja
IAPS	Međunarodne smjernice revizijske prakse
MSKK	Međunarodni standard kontrole kvaliteta
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. Uvod u studije slučaja

Kako bismo prikazali način na koji se dokumentuju različiti aspekti procesa revizije u praksi, razvijene su dvije studije slučaja na osnovu jednog srednje velikog i jednog mikro izmišljenog subjekta. Prvi scenarij (Studija slučaja A) je firma Dephta Furniture Inc. koja se bavi proizvodnjom namještaja, a zapošljava 15 lica. Drugi scenarij (Studija slučaja B) je firma Kumar & Co, mali subjekt s dvae stalno zaposlena lica. Kumar & Co. prvenstveno isporučuje robu firmi Dephta Furniture Inc. Obje organizacije su odabrale MSFI kao okvir izvještavanja.

Čitalac se upozorava da su ovi slučajevi isključivo ilustrativne prirode. Dokumentacija je tek mali izvadak iz tipičnog revizijskog dosijea, te oslikava samo jedan od mogućih načina postupanja u skladu sa zahtjevima MRevS. Podaci, analize i priloženi komentari predstavljaju samo dio okolnosti i svega ostalog što revizor treba uzeti u obzir prilikom vršenja određene revizije. Kao i uvijek, revizor treba primjenjivati profesionalnu prosudbu.

Studija slučaja A - Deptha Furniture, Inc.

Pozadina

Deptha Furniture, Inc. je porodična firma koja proizvodi namještaj. Proizvode se razne vrste namještaja od drveta, a namještaj se radi i po mjeri i prodaje kao gotov proizvod spreman za isporuku. Depthin ugled je odličan, a zasnovan je na kvalitetu proizvoda.

Firma ima tri glavne proizvodne linije: spavaće sobe, setovi za trpezariju te sve vrste stolova. Svi standardni komadi namještaja se mogu prilagoditi konkretnim potrebama. Da bi održali korak s novim vremenima dominacije interneta, nedavno je u firmi pokrenuta i internet prodavnica gdje ljudi mogu direktno kupovati namještaj i plaćati račune kreditnom karticom. U posljednje vrijeme je ova firma otpremila svoje proizvode prema narudžbama na mjesta udaljena čak i po 900 kilometara.

Proizvodni pogon se nalazi na zemljištu koje se nalazi odmah pored kuće Suraja Depthe. Nadalje, zapadna strana Surajeve kuće je pretvorena u trgovinu firme Deptha Furniture. Ključne odluke za firmu se često donose za večerom kad se porodica okupi za stolom (a to je upravo onaj prvi stol koji su Suraj i njegov otac zajednički napravili). Suraju se sviđa simbolika zajedničkog ručka na proizvodu koji hrani njegovu porodicu.

Trendovi u djelatnosti

Sve do nedavno, Deptha je ostvarivala brz rast. Međutim, trenutno se djelatnost proizvodnje namještaja nalazi u teškim vremenima zbog sljedećih razloga:

- ukupan pad tržišta zbog svjetske recesije;

- potencijalni kupci ograničavaju potrošnju na diskrecijske robe, što uključuje i pokućstvo;
- konkurencija;
- pritisak snižavanja cijena kako bi se podstakla prodaja i
- određeni proizvođači dijelova namještaja propadaju te izazivaju kašnjenja u proizvodnji.

Upravljanje

Firmu je 1952. godine pokrenuo Jeewan Deptha, Surajev otac. Jeevan je u početku proizvodio drvena vretena i ograde na jednom tokarskom stroju u maloj radionici koja se nalazila odmah pored porodične kuće.

Firma nema formalnu upravljačku strukturu. Jeewan i Suraj svake godine pripreme poslovni plan, a onda se jednom mjesečno sastaju s uspješnim lokalnim poduzetnikom, Ravijem Jainom, kako bi zajednički pregledali trenutno stanje i napredak u odnosu na postavljeni plan. Nadalje, oni Raviju plaćaju i da daje komentare o praktičnosti njihovih snova i ideja vezanih za posao, te da pregledava operativne rezultate i savjetuje ih šta da rade u vezi sa pitanjima i problemima koji se pojavljuju.

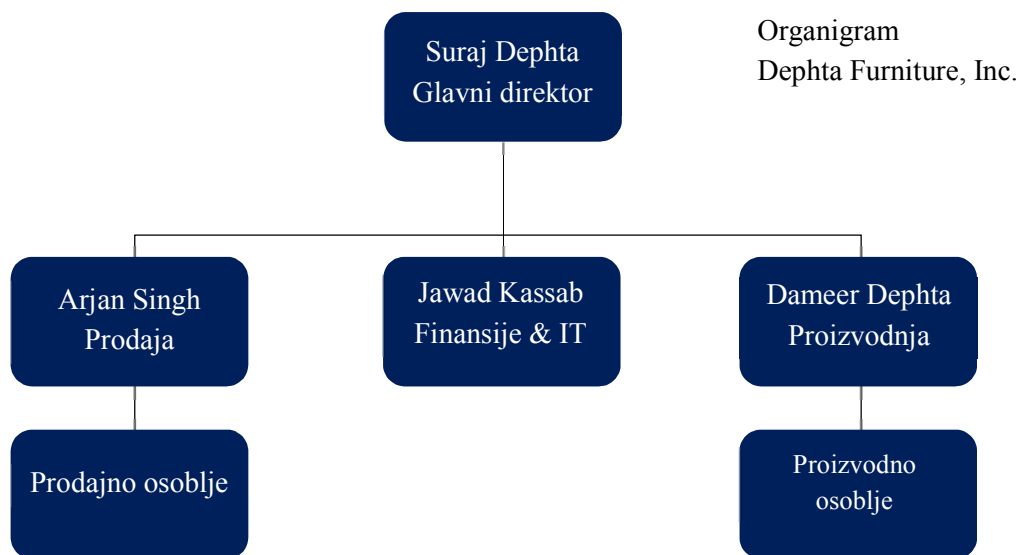
Ravijeva kćer, Parvin (po zanimanju pravica) obično sa svojim ocem ide na sastanke koje on organizuje sa Surajem i Jeewanom. Parvin im pruža pravne savjete, ali ono u čemu zaista uživa su marketing i promocija. Upravo je Parvin dala ideju da se Deptha Furniture treba proširiti i početi prodavati svoje proizvode i na internetu. Ona je bila i ta koja je promovirala ideju da se firma pokrene i počne raditi izvan granica svoje lokalne regije, čak i u susjednim državama. Pristupom novim tržištima, nivo prodaje će se možda moći zadržati uprkos trenutnoj nepovoljnoj situaciji u ekonomiji.

Osoblje

Deptha Furniture, Inc. ima petnaest stalno zaposlenih radnika. Šest zaposlenika je na neki način povezano s porodicom. Većina članova porodice radi u proizvodnji (po potrebi) uz sve ostale uloge koje su opisane u donjem prikazu. Za vrijeme gužve, zapošljavaju se, dodatno prema potrebama, dva ili četiri honorarna radnika. Dva od tih privremenih radnika se redovno vraćaju, ali zbog nedostatka sigurnog posla, ljudi se često mijenjaju.

Suraj Deptha, u svojoj ulozi glavnog direktora, nadgleda sve aspekte poslovanja. Arjan Singh je zadužen za prodaju, a njemu pomažu dva stalno zaposlena prodajna predstavnika. Dameer, Surajev brat, nadzire proizvodnju, a njegov posao uključuje i narudžbe sirovina i upravljanje zalihama. Budući da je prostor pogona ograničen, Suraj i Dameer se nikada previše ne udaljavaju od proizvodnog procesa te dijele zadatak nadziranja dva zaposlenika.

Jawad Kassab (Surajev rođak) je zadužen za nadzor finansija i informacione tehnologije (IT), a njemu pomažu još dva zaposlenika.



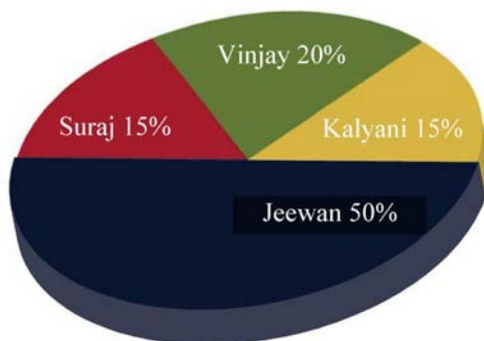
Vlasnička struktura

Jeewan je glavni dioničar te posjeduje 50% udjela u društvu. On planira početi s prenosom svojih udjela na svog sina, Suraja, ako će on nastaviti voditi firmu, i to tako da mu to bude jedini posao te ako kao posljedica toga firma nastavi stvarati dobit.

Suraj i njegova sestra Kalyani imaju po 15% udjela.

Ostatak udjela u društvu, tj. 20%, posjeduje porodični prijatelj Vinjay Sharma. Vinjay je bogati investitor koji je uložio veliku većinu kapitala potrebnog za rast kompanije.

Vlasnička struktura firme Dephta Furniture, Inc.



Kalyani je poznata pjevačica koja jako puno putuje. Ona ne učestvuje u radu firme, već se u potpunosti oslanja na svog brata i oca te vjeruje da oni štite njene interese.

Svake godine u junu, Jeewan organizuje poslovni sastanak u nešto formalnijem tonu. Dioničari se sastaju ujutro (prvenstveno s ciljem pregledavanja finansijskih izvještaja), a poslijepodne se organizuje zabava za sve zaposlenike. Suraj tom prilikom obavještava zaposlenike o stanju poslovanja firme i o planovima za budućnost.

Poslovanje

Firma je počela s proizvodnjom stolica, stolova i vretena, a od tog vremena je proširila asortiman na proizvodnju jednostavnog pokućstva poput noćnih ormarića, garderobnih ormara i komoda. Dephta Furniture je ostvarila značajan rast provođenjem strategije navedene u nastavku:

- proizvodnjom kvalitetnih predmeta po fer cijenama za lokalne kupce;
- prihvatanjem većih narudžbi za namještaj od nacionalnih maloprodajnih lanaca. Takve veće narudžbe uvijek imaju vrlo krut rok isporuke (penali za kašnjenja su veoma visoki), a profitne marže su mnogo manje od onih za pokućstvo izrađeno po mjeri;
- činjenicom da su prva firma u regiji koja je počela s internet prodajom (ograničen broj proizvoda) i
- proizvodnjom vretena i nogu za okrugle stolove za druge lokalne proizvođače namještaja. Takva strategija je omogućila društvu da kupi skupe tokarske strojeve i posebne alate koje druge firme nisu mogle priuštiti.

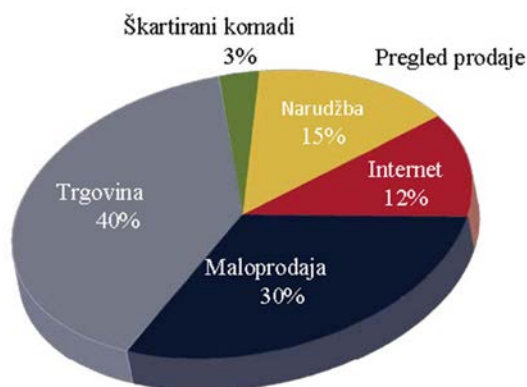
Dephta, također, prodaje i škart proizvode i drvo (komade koji nisu zadovoljili kontrolu kvalitete), ali samo u fabrici, i to isključivo za gotovinu.

Trenutno se razmatra i izvoz proizvoda u susjedne zemlje. Suraj uviđa da to znači da će imati veće troškove isporuke, probleme s carinom, valutni rizik te potencijalna oštećenja proizvoda prilikom transporta. Iako prodaja u susjednim državama donosi veće troškove, čini se da je to ipak mala cijena koju je potrebno platiti za potencijalne nove kupce. Nadalje, Parvin poznaje mnogo ljudi koji rade u lokalnoj vlasti te smatra da može pomoći kod birokratije koja je povezana s tim poduhvatom.

Prodaja

Podjela prodaje je okvirno opisana u nastavku:

- | | |
|---|-----|
| • standardno pokućstvo (iz kataloga) iz lično dogovorenih prodaja u trgovini: | 40% |
| • prodaja maloprodajnim trgovinama za namještaj: | 30% |
| • namještaj po mjeri i po narudžbi: | 15% |
| • prodaja putem interneta: | 12% |
| • prodaja škartiranih komada u fabrici: | 3% |



Arjan Singh je odličan prodajni pregovarač. Vrlo je uporan u pregovorima s kupcima te obično ugovara prodaju, iako profitne marže često i nisu previsoke. Uprkos ekonomskoj krizi, nedavno je kupio krasnu porodičnu kuću s pogledom na dolinu.

- Bilješke vezane za sistem prodaje
 - Ugovori o prodaji se pripremaju za maloprodaju i specijalizovane narudžbe. Od svih kupaca se traže depoziti u iznosu od 15% na svaku narudžbu, a koji se po primitku evidentiraju kao prihod od prodaje. Dva velika maloprodavača od Depthe traže da drži tridesetodnevne zalihe kako bi se narudžbe, kada je to potrebno, mogle brzo slati u trgovine. U tim su ugovorima, također, precizirane i odredbe vezane za zalihe koje se, ukoliko se ne prodaju u određenom roku, vraćaju nazad u Depthu.
 - Ulazne narudžbenice se popunjavaju ručno u trenutku prodaje, osim za namještaj koji se direktno prodaje u trgovini i za sitne predmete. Sve narudžbe iznad 500 € ili narudžbe kojima je cijena ispod minimalne prodajne cijene mora odobriti Arjan. Fakture se pripremaju kad su predmeti poslani kupcu.
 - Za sve prodaje van trgovine, fakture se pripremaju u trenutku prodaje, kada se i unose u računovodstveni sistem koji automatski numeriše svaku transakciju prodaje te osigurava na zahtjev potvrdu narudžbe.
 - Sažetak dnevnih internet prodaja se preuzima s internetske stranice. Detalji o naručenim predmetima se pripremaju i šalju u odjel proizvodnje. Račun se priprema u isto vrijeme, a tada se bilježi i u prihode, budući da je predmet već plaćen kreditnom karticom kupca. Račun obilježen oznakom “plaćeno u cijelosti” prati sve internetske narudžbe robe koja je već isporučena.
 - Arjan rijeko provodi kreditne provjere kupaca. On većinu njih poznaje. U prošlosti su kupci plaćali gotovinom nakon dostave, a trenutno se pruža mogućnost plaćanja na kredit kako bi se bolje prilagodilo uvjetima koje pružaju proizvođači namještaja, Depthina konkurencija. Kao rezultat toga, Deptha Furnitureu je potrebna kreditna linija od banke. Sa svakim periodom, čini se da raste broj loših potraživanja.
 - Na kraju svakog mjeseca, Suraj preispituje prodaju i popis potraživanja od kupaca. On provjerava da ne postoje očite greške te lično zove sve kupce koji nisu platili račun duže od 90 dana.
 - Svaki član prodajnog osoblja (uključujući i Arjana) prima proviziju od 15% na svaku prodaju uz utvrđenu minimalnu osnovnu plaću. Kako bi motivisali osoblje prodaje, njihova osnovna plaća je daleko ispod plaće većine ostalih zaposlenika. Kompjuterski sistem prati prodaju svakog prodavača. Jawad svaki mjesec izlistava izvještaj o prodaji i priprema popis provizija koje se isplaćuju zajedno s plaćom za iduću sedmicu. Ili Suraj ili Dameer pregledavaju popis provizija i prodaje kako bi bili sigurni da će se radnicima isplatiti tačan iznos. Arjan prima daleko najveću proviziju od prodaje.

Informatička tehnologija

Sistem se sastoji od šest kompjutera i servera koji se koriste kao baza/host internetske stranice. Interni sistem se uglavnom koristi za elektronsku poštu, preuzimanje narudžbi i računovodstvo.

Firma radi sedmične backupove obračunskog sistema na eksterni tvrdi disk koji se čuva u sefu, a koji se nalazi odmah do sobe za kompjutere. U posljednja dva perioda su dodani firewall i zaštita lozinkom. U posljednjem periodu su ukradena dva kompjutera iz kancelarije. Pristup kancelariji je sada bolje osiguran, kompjuteri su zavezani za stolove, a server je zaključan u posebnoj i posebno rashlađenoj prostoriji.

Internetskom prodajom upravlja Jawad. Firma s bankom ima ugovor za obradu kreditnih kartica prije odobrenja isporuke za bilo koju narudžbu te plaća banci 7% od naknade za svaku obrađenu narudžbu. Aplikacija za internetsku prodaju omogućava prikupljanje svih podataka vezanih za narudžbu, uključujući ime i adresu kupca te predmete koje je on naručio. Internetske transakcije se na dnevnoj bazi preuzimaju s internetske stranice, nakon čega se pripremaju narudžbe koje se prosljeđuju odjelu proizvodnje.

Ljudski resursi i plaće

Sve odluke vezane za zapošljavanje donose Dameer i Suraj. Kao i njegov otac, Suraj se zalaže za zapošljavanje sposobnih ljudi, a od svojih zaposlenika očekuje lojalnost.

Zaposlenicima se plaća isplaćuje u gotovini na početku svake sedmice. Jedna Jawadova radnica, Karla Winston, odgovorna je za obračun plaća. Ona ima popis zaposlenika te obračunava plaće i odbitke na osnovu evidencija o radnom vremenu koje joj dostavlja Dameer. Suraj svakog ponedjeljka ujutro revidira obračun plaća prije nego što naredi Karli da zaposlenicima preda kovertu. Svaki zaposlenik potpisuje listu kao dokaz da je preuzeo svoju kovertu. Firma ne čuva formalne evidencije zaposlenika.

Nabavka i proizvodnja

Dameer je odgovoran za nabavku i proizvodnju. Zbog toga što sistem zaliha nije veoma sofisticiran, on ima tendenciju da ponekad pravi prevelike narudžbe, što često stvara zalihe koje onda skupljaju prašinu u skladištu. To se smatra boljom opcijom od premalih naloga za proizvodnju zaliha, što dovodi do kašnjenja proizvodnje.

- Bilješke za funkciju nabavke
 - Potrebno je prikupiti barem dvije ponude da bi se odobrile narudžbe iznad 5,000 €. Izuzetak je drvo koje isporučuje lokalna pilana s kojom je Dephta sklopila ekskluzivni petogodišnji ugovor o snabdijevanju.
 - Firma priprema narudžbenice za sve zalihe ili kapitalne nabavke u iznosima većim od 1.000 €.
 - Dameer odobrava sve nove dobavljače, a njihove detaljne podatke prosljeđuje Jawadu. Potom Jawad u sistem unosi dobavljače i detalje o primljenim računima.

Računovodstvo i finansije

Jawad je studirao računovodstvo na fakultetu te je dobro upućen u računovodstvena i finansijska pitanja. Kad se prije dvije godine pridružio Dephti, brzo je uveo "Sound Accounting" – računovodstveni software firme Onion Corp. koji ima integrisane module za obaveze, potraživanja i kapitalnu imovinu.

- Bilješke o funkciji računovodstva i finansija
 - Trenutno, firma nema kontinuirani popis zaliha. Zalihe se broje dva puta godišnje, jednom na kraju perioda jednom na polovini perioda. Na taj način se osigurava da se odmah može izračunati zarada na prodaji barem dva puta u periodu.
 - Jawad je frustriran zbog nedostatka kontrole nad zalihama. Predložio je Suraju da bi se zalihe trebale brojati najmanje četiri puta u periodu, a kako bi se osiguralo da se marže pregledavaju tokom cijelog perioda. Suraj je tu preporuku zanemario, navodeći da je destruktivno organizovati tako često brojanje zaliha te da bi takvo što moglo dovesti do toga da firma počne kasniti s isporukama.
 - Iako je Deptha profitabilna firma, bruto marže su nedosljedne. Jawad nema objašnjenje za to što se troškovi zaliha ne prate prema liniji proizvoda.
 - Suraju veoma smeta kad mora plaćati bilo kakav porez na dobit te uglavnom vrši pritisak na Jawada da provjerava da li su obračunski iznosi 'više nego odgovarajući'.

Napomena: U nastavku slijede račun dobiti i gubitka te bilans koji je pripremila uprava.
Bilješke uz finansijske izvještaje, odnosno izvještaj o novčanim tokovima nisu uključeni.

Dodatak A

Dephta Furniture, Inc.
Račun dobiti i gubitka
(Novčana jedinica (€))

	za godinu završenu 31. decembra		
	20X2	20X1	20X0
Prodaja	1.437.317 €	1.034.322 €	857.400 €
Trošak prodatih proizvoda	879.933	689.732	528.653
Bruto dobit	557.384	344.590	328.747
Troškovi administracije	323.283	206.754	197.248
Troškovi finansiranja	19.471	19.279	15.829
Amortizacija	23.499	21.054	10.343
	430.910	288.438	262.870
Dobit prije oporezivanja	126.474	56.152	65.877
Porez na dobit	31.619	14.038	16.469
Neto dobit	94.855 €	42.114 €	49.408 €

Dodatak B

Dephta Furniture, Inc.

Bilans

(Novčana jedinica (€))

	na dan 31. decembar		
	20X2	20X1	20X0
IMOVINA			
Krakotrajna imovina			
Novac i novčani ekvivalenti	22.246 €	32.522 €	22.947 €
Potraživanja od kupaca i ostala potraživanja	177.203	110.517	82.216
Zalihe	156.468	110.806	69.707
Avansi i ostalo	12.789	10.876	23.877
	<u>368.706</u>	<u>264.721</u>	<u>198.747</u>
Dugotrajna imovina			
Nekretnine, postrojenja i oprema	195.821	175.450	103.430
	<u>564.527 €</u>	<u>440.171 €</u>	<u>302.177 €</u>
GLAVNICA I OBAVEZE			
Krakoročne obaveze			
Zaduženost u bankama	123.016 €	107.549 €	55.876 €
Obaveze prema dobavljačima	113.641	107.188	50.549
Obaveza za porez na dobit	31.618	14.038	16.470
Tekući dio uzetih kredita	10.000	10.000	10.000
	<u>278.275</u>	<u>238.775</u>	<u>132.895</u>
Dugoročne obaveze			
Kamatonosni kredit	70.000	80.000	90.000
Kapital i rezerve			
Upisani kapital	18.643	18.643	18.643
Zadržana dobit	197.609	102.753	60.639
	<u>564.527 €</u>	<u>440.171 €</u>	<u>302.177 €</u>

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Pozadina

Firma Kumar & Co. je započela s radom 1990. godine, a firmu je pokrenuo Rajesh (Raj) Kumar. To je dioničko društvo, ali ima samo dva zaposlenika u proizvodnji, Rajesha koji je vlasnik-direktor, te povremenog honorarnog računovođu.

Još kao dijete, Raj je naučio zanat obrade drveta od svog oca, Sanjaya. Nakon što je Sanjay prvi put uzeo mladog Raja pod svoje okrilje, uvidio je da i on posjeduje talent za obradu drveta te je zbog toga bio ponosan na njega.

Raju je 1976. godine otac preminuo, a on je odlučio skromnu ušteđevinu uložiti u svoju vlastitu trgovinu s namještajem koju je nazvao Kumar & Co.

Poslovni prijedlog

Rajev posao je u početku bio usmjeren na proizvodnju malog drvenog pokućstva. Međutim, ubrzo nakon pokretanja poslovanja, njegov bratić Suraj (iz firme Dephta Furniture) mu je prišao s poslovnim prijedlogom. Suraj je od Raja zatražio da većinu svog vremena i pažnje posveti stvaranju pletenice i nogu za stolove koje proizvodi Dephtina fabrika. Cijena koju je Dephta bila spremna platiti za njegove proizvode mu je donosila veće profitne marže od onih koje je mogao ostvariti od bilo kojeg drugog proizvodnog rada. Raj je prihvatio poslovni prijedlog.

Kako bi dodatno podstakli Raja da usmjeri svoju proizvodnju na snabdijevanje i isporuku za potrebe Depthe, Dephta je kupila 15% udjela u Kumaru. To je Kumaru pomoglo da kupi nove mašine i alate za poboljšanje proizvodne učinkovitosti.

Trendovi u djelatnosti

Industrija namještaja se trenutno suočava s problematičnom situacijom. Firma Kumar & Co. pokazuje zdrav i stabilan rast, ali ako potražnja za proizvodima iz Dephtina asortimana bude u opadanju, i Kumarova prodaja će opadati. Raj ima još neke narudžbe za namještaj po mjeri, ali proizvodnja za Dephtu čini oko 90% njegovog poslovanja.

Proizvodnja

Kumar & Co. ima vlasnika koji ujedno i upravlja firmom, budući da Raj posjeduje 85% udjela. Pored Raja, postoje samo još dva zaposlenika na puno radno vrijeme, a koji rade u proizvodnji. On je navikao na dugo radno vrijeme, većinom radi i vikendima, a sve kako bi ispunio narudžbe koje prima od Depthe.

U posljednjem periodu su iz prostorija ukradena dva kompjutera. On trenutno radi minimalno kako bi zadovoljio potražnju, ali nije više ni približno toliko uključen u odobravanje narudžbi i dobavljača, kao ni u vođenje evidencija, koliko je bio nekad. Navodno rješava neke probleme u svom domu.

Na početku perioda, Kumaru je odobren novi kredit od banke za nabavku sirovina i zamjenu neke stare opreme za rad. Kredit mu je odobren uz neke uslove koje mora poštivati, jer bi kredit, u suprotnom, mogao biti povučen.

Raj direktno komunicira i pregovara sa zaposlenicima Depthe u vezi narudžbi koje evidentira u laptopu. Potom računovođa izrađuje račune i prima uplate. On lično organizuje otpremanje te vrši evidenciju narudžbi i slanja.

Raj uredno vodi evidenciju te ažurira informacije vezane za sljedeće:

- Evidencija narudžbi i otpremanja: unosi datum narudžbe, iznos, vrstu, cijenu, dogovoreni datum isporuke, način dostave, prodatu količinu/poslanu količinu, datum otpremanja te plaćanje ukoliko je roba plaćena;
- Prodajna evidencija: naziv kupca, datum opremanja, detalji vezani za narudžbu (vrsta proizvoda, količina, vrsta drveta, posebni zahtjevi, itd.), cijena, plaćena suma; i

- Evidencija nabavke: podjela između materijala i ostalih stavki.

Raj svake sedmice upoređuje evidenciju otpremanja s evidencijom prodaje kako bi bio siguran da nije propustio nešto isporučiti.

Računovodstvo

Honorarni računovođa koji radi za Kumar & Co. je Ruby. Ona radi s Rajom već deset godina i vrlo je stručna. Ona vodi računovodstvenu evidenciju te priprema mjesečne i godišnje finansijske izvještaje. Međutim, ona ima dojam da Raj njene usluge donekle uzima zdravo za gotovo. Naknadu joj nije povećao već tri godine. Ruby ima dvoje djece koju priprema za upis na fakultet te se brine jer ne zna kako će platiti školarinu.

Dodatak A

Kumar & Co.

Račun dobiti i gubitka — Pripremljen od strane uprave

	za godinu završenu 31. decembra		
	20X2	20X1	20X0
	231.540 €	263.430 €	212.818 €
Prodaja prodatih proizvoda	118.600	122.732	100.220
Bruto dobit	112.940	140.698	112.598
Troškovi distribucije	13.002	19.450	12.890
Troškovi administracije	71.532	91.318	68.101
Troškovi finansiranja	6.480	0	0
Amortizacija	11.541	6.871	5.020
	102.555	117.639	86.011
Dobit prije oporezivanja	10.385	23.059	26.587
Porez na dobit	5.765	6.420	8.988
Neto dobit	4.620 €	16.639 €	17.599 €

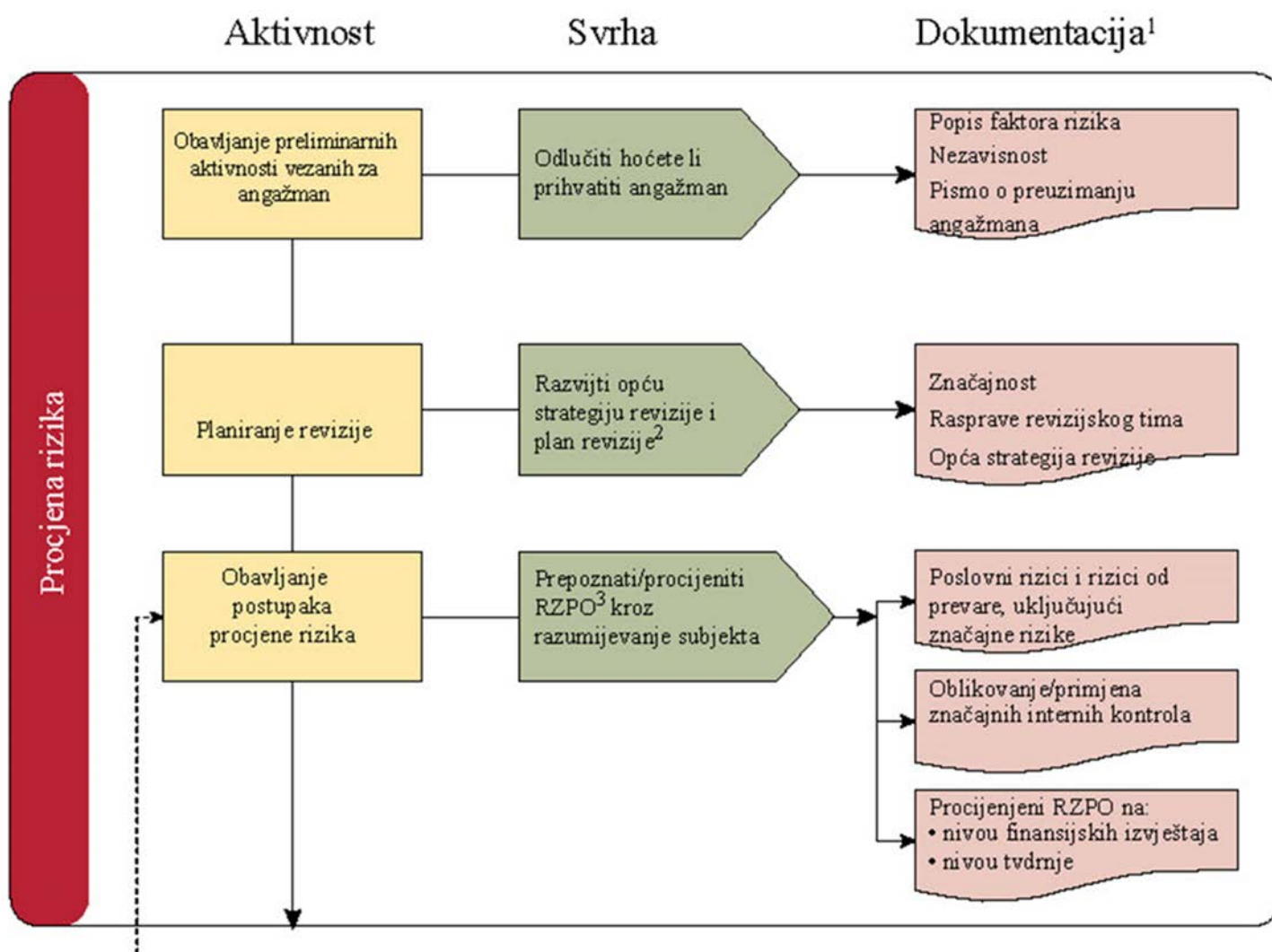
Dodatak B

Kumar & Co.

Bilans – Pripremljen od strane uprave

	na dan 31. decembar		
	20X2	20X1	20X0
IMOVINA			
Krakotrajna imovina			
Novac i novčani ekvivalenti	1.255 €	10.822 €	6.455 €
Potraživanja od kupaca i ostala potraživanja	67.750	65.110	34.100
Zalihe	34.613	15.445	12.607
	<u>103.618</u>	<u>91.377</u>	<u>53.162</u>
Nekretnine, postrojenja i oprema	54.430	22.468	20.216
	<u>158.048 €</u>	<u>113.845 €</u>	<u>73.378 €</u>
GLAVNICA I OBAVEZE			
Krakoročne obaveze			
Obaveze prema dobavljačima	53.100 €	48.820 €	36.500 €
Tekući dio uzetih kredita	4.000	0	0
	<u>57.100</u>	<u>48.820</u>	<u>36.500</u>
Dugoročne obaveze			
Kamatonosni kredit	31.000	0	0
Kapital i rezerve			
Upisani kapital	10.580	10.580	10.580
Zadržana dobit	59.368	54.445	26.298
	<u>158.048 €</u>	<u>113.845 €</u>	<u>73.378 €</u>

3. Procjena rizika – Pregled



Napomene:

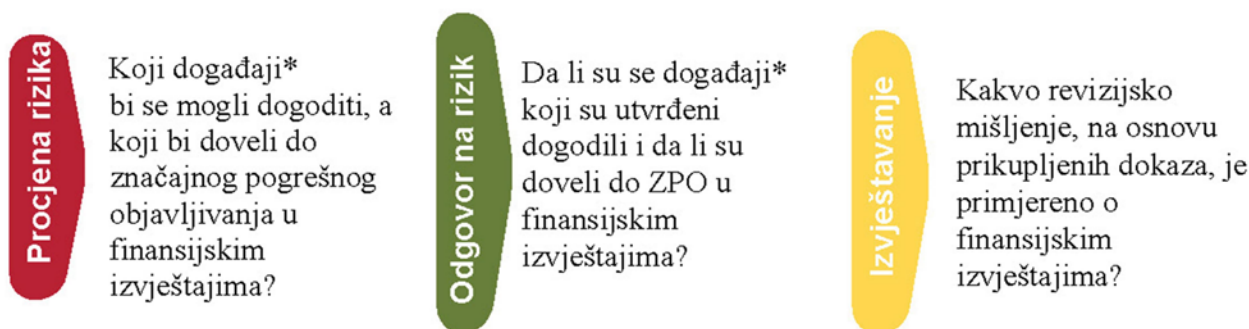
1. Pogledati MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je trajan i ponavljajući proces koji se provodi tokom cijele revizije.
3. RZPO= Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Za potrebe ovog vodiča, revizijski pristup je podijeljen u tri različite faze – procjena rizika, odgovor na rizik i izvještavanje. Prikaz na prethodnoj stranici daje kratki pregled glavnih aktivnosti uključenih u fazu procjene rizika, a ujedno daje i njihovu svrhu te opisuje dokumentaciju koja nastaje po završetku te faze. Dodatne informacije vezane za svaku od tih aktivnosti su opisane u sljedećim poglavljima.

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
315.3	Cilj revizora je da prepozna i procijeni rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja, usljed prevare ili greške, na nivoima finansijskih izvještaja i tvrdnji, a kroz sticanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole subjekta, stvarajući tako osnovicu za oblikovanje i provođenje odgovora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja.

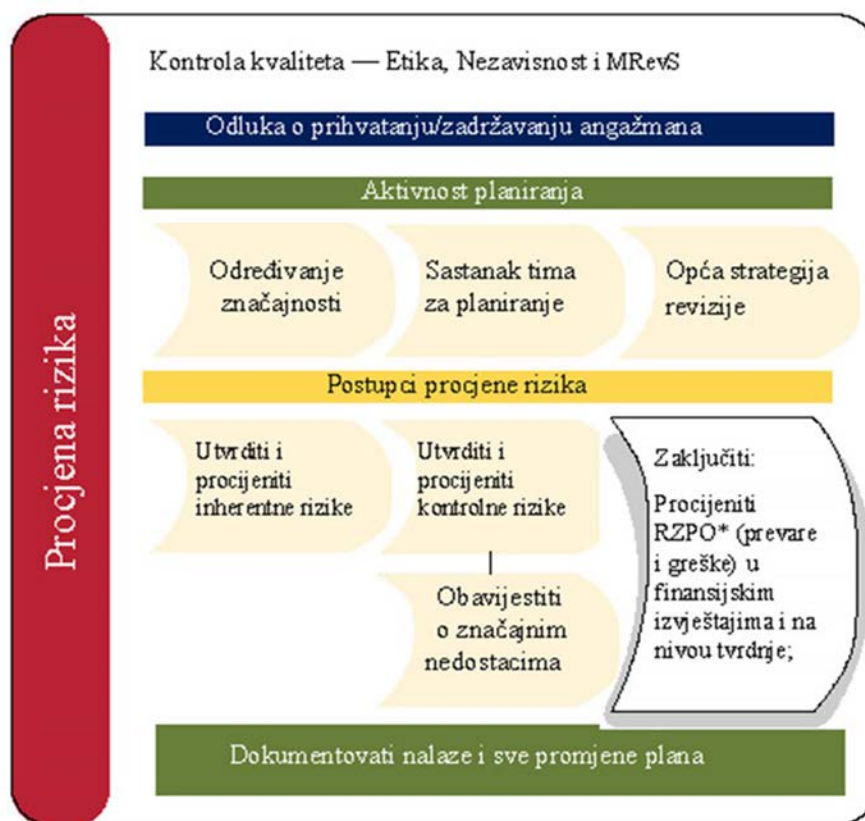
Jednostavniji način opisivanja tri elementa je prikazan u nastavku.

Prikaz 3.0-1



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

Glavni koraci koje je potrebno poduzeti u reviziji, u fazi procjene rizika, su navedeni u donjem prikazu, to prema prirodnom redosljedu kojim se poduzimaju.



* RZPO = Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja

Ključni koncepti, a koje je potrebno uključiti u fazu procjene rizika, su prikazani u tekstu ispod.

Ključni koncepti faze procjene rizika	Dio i poglavlja
Interna kontrola	D1 – 5
Tvrdnje iz finansijskog izvještaja	D1 – 6
Značajnost i revizijski rizik	D1 – 7
Postupci procjene rizika	D1 – 8

4. Prihvatanje i nastavljanje angažmana

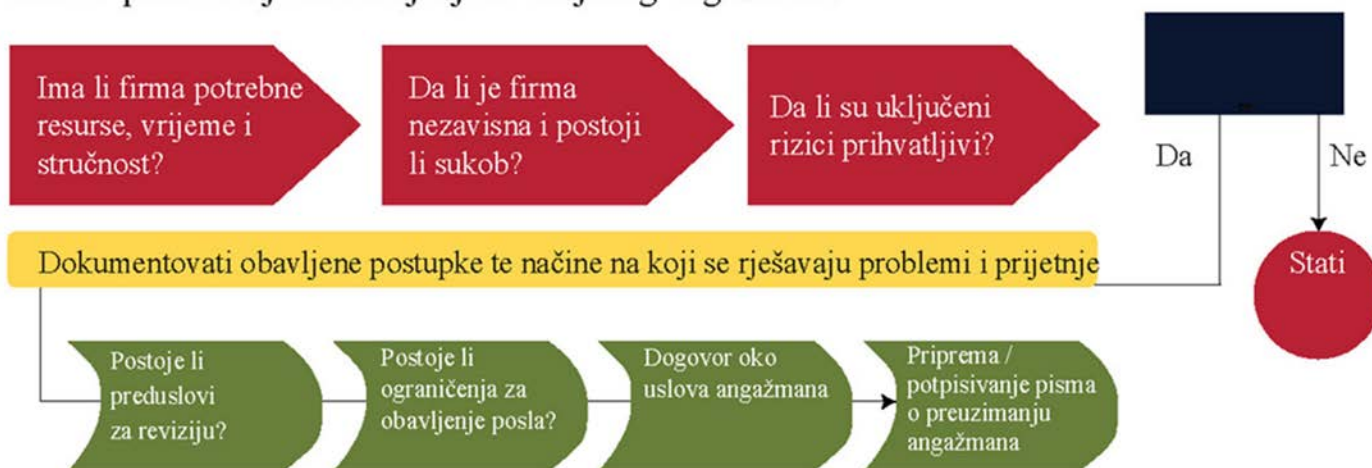
Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS/MSKK 1
Smjernice za postupke koji su neophodni za: <ul style="list-style-type: none"> • Utvrđivanje i procjenjivanje značajnih faktora rizika da bi se donijela odluka o tome da li će se revizijski angažman prihvatiti ili odbiti; i • Dogovaranje i dokumentovanje uslova angažmana. 	210, 220, 300 i MSKK 1



Glavni koraci u postupku prihvatanja/nastavljanja su prikazani u tekstu koji slijedi.

Prikaz 4.0-2

Proces prihvatanja/nastavljanje revizijskog angažmana



1 Za sve dodatne informacije vidjeti Dio 2. Poglavlje 4.3.

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
210.3	<p>Cilj revizora je prihvatiti ili nastaviti revizijski angažman samo ako je dogovoren osnov po kojem on treba biti obavljen, kroz:</p> <p>(a) utvrđivanje postoje li preduslovi za reviziju i</p> <p>(b) potvrđivanje da postoji zajedničko shvatanje uslova revizijskog angažmana između revizora i uprave i, kada je prikladno, onih koji su zaduženi za upravljanje.</p>

Odjeljak #	Povezani izvaci iz MRevS/MSKK 1
MSKK 1.26	<p>Firma treba ustanoviti politike i postupke za prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, oblikovane na način koji će joj pružiti razumnu uvjerenost u to da će se prihvatiti ili nastaviti odnosi i angažmani samo kada:</p> <p>(a) je stručna za obavljanje angažmana i ima mogućnosti, uključujući vrijeme i resurse, da to i učini; (Vidjeti odj. A18, A23)</p> <p>(b) može postupiti u skladu s povezanim etičkim zahtjevima; i</p> <p>(c) je razmotrila čestitost klijenta i nema informacija koje bi navele na zaključak da klijentu ista nedostaje. (Vidjeti odj. A19-A20, A23)</p>
MSKK 1.27	<p>Takve politike i postupke zahtijevaju da firma:</p> <p>(a) prikupi one informacije za koje smatra da su nužne u konkretnim okolnostima prije prihvatanja angažmana s novim klijentom, a kada odlučuje o tome da li će obnoviti postojeći angažman i kada razmatra prihvatanje novog angažmana s postojećim klijentom; (Vidjeti odj. A21, A23)</p> <p>(b) utvrdi da li je primjereno prihvatiti angažman ako je uočen potencijalni sukob interesa u vezi s prihvatanjem angažmana s novim ili postojećim klijentom;</p> <p>(c) dokumentuje, ako su uočeni neki problemi i firma je odlučila prihvatiti ili nastaviti odnos s klijentom ili određeni angažman, kako su ti problemi riješeni.</p>
MSKK 1.28	<p>Firma treba ustanoviti politike i postupke o nastavljanju angažmana i odnosa s klijentom, a koje se odnose na okolnosti u kojima firma ima informacije koje bi, da su joj iste bile poznate ranije, uzrokovale njeno odustajanje od angažmana. Takve politike i postupci treba da uključe razmatranje:</p> <p>(a) profesionalnih i zakonskih odgovornosti koje su primjenjive u takvim okolnostima, uključujući razmatranje o tome postoji li zahtjev da firma obavijesti lice ili lica koja su je imenovala ili, u nekim slučajevima, regulatorna tijela; i</p> <p>(b) mogućnosti povlačenja iz angažmana ili kako iz angažmana, tako i iz odnosa s klijentom. (Vidjeti odj. A22-A23)</p>
210.4	<p>Za potrebe ovog MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena u nastavku:</p> <p>Preduslovi za reviziju – primjena prihvatljivog okvira finansijskog izvještavanja od strane uprave prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja te sporazum sa upravom i, kada je prikladno, sa onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama uz koje se obavlja revizija.</p>
220.12	<p>Angažovani partner će se uvjeriti da su slijeđeni primjereni postupci u vezi s prihvatanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana te će utvrditi da su u vezi s tim stvoreni i primjereni zaključci. (Vidjeti odj. A8-A9)</p>

Odjeljak #	Povezani izvaci iz MRevS/MSKK 1
220.13	Ako angažovani partner dobije informacije koje bi uzrokovale firmino odbijanje revizijskog angažmana u slučaju da su joj te informacije bile dostupne ranije, angažovani partner će smjesta obavijestiti firmu o tim informacijama, tako da firma i angažovani partner mogu poduzeti potrebne radnje. (Vidjeti odjeljak A9)
300.13	Revizor prije započinjanja početne revizije treba poduzeti sljedeće radnje: (a) obavljanje postupaka koji zahtijevaju u MRevS 220 u vezi s prihvatanjem odnosa s klijentom i određenog revizijskog angažmana; i (b) komuniciranje s prethodnim revizorom, ako je bilo promjene revizora, u skladu s povezanim etičkim zahtjevima. (Vidjeti odjeljak A20)

4.1 Pregled

Jedna od ključnih odluka koje firma donosi je odluka o prihvatanju angažmana i nastavku odnosa s klijentima. Loše odluke mogu dovesti do nenaplativih sati rada, nenaplaćenih honorara, dodatnog stresa za partnere i zaposlenike, gubitka reputacije, a što je najgore od svega, i do potencijalnih sudskih sporova.

MSKK 1 i MRevS 220 propisuju da firme moraju razviti, provoditi i evidentirati svoje postupke vezane za kontrolu kvaliteta u odnosu na politike prihvatanja i nastavka saradnje s klijentom. U idealnom slučaju, takve politike i postupci bi se trebale baviti nivoom rizika (tolerancijom rizika) i s onim obilježjima klijenata (kao što je nizak stepen poštenja uprave, visoka rizičnost djelatnosti, firma na berzi čijim se dionicama trguje) koja nisu prihvatljiva za firmu.

Prije donošenja odluke o prihvatanju ili nastavljanju angažmana, revizor je dužan poduzeti sljedeće korake:

- Utvrditi prihvatljivost predloženog okvira finansijskog izvještavanja;
- Procijeniti da li firma može ispuniti povezane etičke zahtjeve;
- Pribaviti pristanak uprave kojoj priznaju i izjavljuju da razumiju svoju odgovornost za:
 - sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja,
 - one interne kontrole koje je uprava odredila kao nužne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji ne sadržavaju značajna pogrešna objavljivanja zbog prevare ili greške, i
 - osiguravanje pristupa revizoru svim značajnim informacijama, kao i ostalim dodatnim informacijama koje revizor može tražiti, te omogućavanje neograničenog pristupa revizora licima koja rade unutar subjekta, a za koje revizor procijeni da mogu pomoći prilikom prikupljanja revizijskih dokaza; i
- Obaviti postupak prihvatanja ili nastavljanja angažmana. Ti postupci su nalik na postupke procjene rizika koji su prikazani u Dijelu 1. Poglavlje 8. Rezultati (ukoliko je angažman prihvaćen) se kasnije mogu koristiti kao dio procjene rizika.

Procjena rizika angažmana u početnoj godini i u svim narednim godinama angažmana pomaže osigurati firmi da je:

- nezavisna te da ne postoji sukob interesa;
- stručna da obavi posao uz tražene resurse i u vremenskom roku;
- spremna prihvatiti rizike koji su uključeni u vršenje revizije. Takvo nešto uključuje procjenu poštenja uprave, kao i procjenu njihovih stavova prema internoj kontroli, trendova u djelatnosti, dostupnosti primjerenih revizijskih dokaza, te procjenu ostalih faktora poput sposobnosti klijenta da plati naknade za rad; i
- nije primila na znanje nove informacije o postojećem klijentu zbog kojih bi odbila angažman da ih je znala ranije.

ZA RAZMATRANJE

Postoje neki veoma mali subjekti koji trebaju reviziju kada vlasnik-direktor upravlja subjektom, te postoji vrlo malo (ili uopće ne postoje) dokumentovanih kontrola koje se gotovo sve mogu zaobići. U takvim situacijama, revizor mora odlučiti da li će nepostojanje kontrolnih aktivnosti ili ostalih sastavnih dijelova kontrole onemogućiti prikupljanje dovoljnih i primjerenih revizijskih dokaza. U tom slučaju, revizor može upotrijebiti profesionalnu prosudbu prilikom donošenja odluke da li će odbiti angažman ili dati modifikovano mišljenje.

Ostali faktori, koje također treba razmotriti, uključuju i sljedeće:

- Okruženje kontrola subjekta. Naprimjer: da li se može vjerovati vlasniku-direktoru, da li je on stručan i ima li pozitivan stav prema internoj kontroli?
- Da li je moguće razviti sveobuhvatan odgovor i daljnje revizijske postupke koji će predstavljati primjeren odgovor na procijenjene faktore rizika? Naprimjer, mogu li se koristiti dokazni postupci kako bi se utvrdilo da su svi prihodi i obaveze ispravno evidentirani u računovodstvenim evidencijama?

4.2 Prihvatanje angažmana

Prvi korak u procesu prihvatanja klijenta ili nastavljanja angažmana je ocijeniti sposobnost revizorske firme za obavljanje tog angažmana, te procijeniti rizike koje isti uključuje. Sljedeći prikaz predstavlja moguće smjerove preispitivanja.

Prikaz 4.2-1

Za razmišljanje	Smjerovi preispitivanja
Zahtjevi firme u vezi sa kontrolom kvaliteta	Koje su politike i postupci oblikovani i uvedeni kako bi se osiguralo razumno uvjerenje da će firma ući u angažman ili nastaviti odnos s klijentom samo kada: <ul style="list-style-type: none"> • firma prilikom obavljanja angažmana može poštivati MRevS; i • rizici uključeni u angažman su unutar tolerisanih rizika firme?
Koji posao je potrebno obaviti?	<ul style="list-style-type: none"> • Koje su vrsta i djelokrug revizije? • Koji računovodstveni okvir će se koristiti? • Kako će se koristiti izvještaj revizora i finansijski izvještaji? • Koji je rok, ako ga ima, za završetak revizije?

Za razmišljanje	Smjerovi preispitivanja
Da li firma ima na raspolaganju potrebnu stručnost i resurse te dovoljno vremena?	<ul style="list-style-type: none"> • Da li firma ima dovoljno zaposlenika s potrebnim stručnostima i sposobnostima? • Posjeduju li odabrani zaposlenici firme: <ul style="list-style-type: none"> – znanje o relevantnim djelatnostima ili o predmetnom pitanju, – iskustvo vezano za povezane regulatorne uslove ili zahtjeve vezane za izvještavanje, ili – mogućnost učinkovitog sticanja potrebnih znanja i vještina? • Da li su, ako se ukaže potreba, dostupni stručnjaci? • Kada je takvo što primjenjivo, ima li firma na raspolaganju kvalifikovana lica koja mogu obaviti pregled kontrole kvaliteta angažmana? • Može li firma i zaposlenici koje ima na raspolaganju (u smislu vremenskih rokova i obaveza prema drugim klijentima) završiti angažman u roku za predaju izvještaja?
Da li je firma nezavisna?	<ul style="list-style-type: none"> • Mogu li firma i angažovani tim ispuniti etičke zahtjeve i zahtjeve nezavisnosti? • Za slučajeve kada su utvrđeni sukobi interesa, manjak nezavisnosti ili neke druge prijetnje: <ul style="list-style-type: none"> – da li su poduzeti odgovarajući postupci s ciljem uklanjanja ili ublažavanja takvih prijetnji na prihvatljiv nivo primjenom zaštitnih mjera, ili – da li su poduzeti koraci za povlačenje iz angažmana? • Ako je subjekt koji se revidira komponenta veće grupe, angažovani tim za grupu može tražiti obavljanje određenog posla na finansijskim informacijama komponente. U takvim slučajevima, angažovani tim za grupu bi prvo trebao steći razumijevanje o sljedećem: <ul style="list-style-type: none"> – razumije li revizor komponente etičke zahtjeve povezane s revizijom grupe te da li će postupati u skladu s njima (uključujući i u skladu sa zahtjevima nezavisnosti), – profesionalnoj sposobnosti revizora komponente , – da li će se angažovani tim za grupu moći uključiti u rad revizora komponente u mjeri koja je dovoljna da bi se prikupili dovoljni i primjereni revizijski dokazi, te – radi li revizor komponente u regulatornom okruženju koje aktivno nadzire revizore.

Za razmišljanje	Smjerovi preispitivanja
Da li su uključeni rizici prihvatljivi?	<ul style="list-style-type: none"> • Što se tiče novih angažmana, da li je firma stupila u kontakt (shodno zahtjevima iz MRevS 300.13) s prethodnim revizorom, a kako bi se utvrdilo da li postoje razlozi za neprihvatanje angažmana? • Da li je firma obavila internetsku pretragu te izvršila razmjenu mišljenja sa zaposlenicima i trećim licima (poput bankara), a kako bi se prepoznali mogući razlozi zbog kojih firma ne bi trebala prihvatiti angažman? • Koje su vrijednosti ("moral u višim nivoima uprave") i budući ciljevi subjekta? • Koje su sposobnosti zaposlenika i višeg nivoa uprave subjekta? • Postoje li problemi koji su teško rješivi ili su vremenski zahtjevni (računovodstvene politike, procjene, usklađivanje sa zakonskim odredbama, itd.)? • Koje su promjene uvedene u ovom periodu, a koje bi mogle imati učinak na angažman (trendovi i inicijative u poslovanju, promjene zaposlenika, finansijsko izvještavanje, informacijski sistem, prodaja/kupovina imovine, propisi itd.)? • Postoji li visok nivo preispitivanja javnosti ili zainteresovanosti medija? • Da li je subjekt finansijski zdrav te da li će moći platiti naknade firmi? • Da li će subjekt moći pružiti pomoć firmi u prikupljanju informacija i u pripremi rasporeda, analiza stanja, dosijea, itd.?
Može li se vjerovati klijentu?	<ul style="list-style-type: none"> • Postoje li neka ograničenja u djelokrugu, poput nerealnog roka ili nemogućnosti prikupljanja traženih revizijskih dokaza? • Postoji li neki razlog (ili noviji događaj) koji baca sumnju na poštenje glavnih vlasnika, višeg nivoa uprave te lica koja su zadužena za upravljanje subjektom? U obzir treba uzeti poslovanje subjekta, poslovne prakse, poslovnu reputaciju te historiju kršenja etičkih ili regulatornih zahtjeva. • Postoje li ikakve naznake o tome da bi subjekt mogao biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti? • Koje su povezane strane subjekta i kakva je njihova poslovna reputacija? • Ima li uprava loš stav prema internoj kontroli i agresivan stav prema tumačenju računovodstvenih standarda? Treba razmisliti i o korporativnoj kulturi, organizacionoj strukturi, toleranciji na rizik, složenosti transakcija itd.

Provjere subjekta

Kako bi se osiguralo da su informacije prikupljene od subjekta tačne, potrebno je razmisliti o informacijama koje o subjektu mogu pružiti treća lica s ciljem provjere ključnih aspekata procjene rizika. Ovaj jednostavan korak može pomoći da se kasnije ne pojave problemi. Primjeri toga su informacije iz izvora poput prethodnih finansijskih izvještaja, poreznih prijava, kreditnih izvještaja, ali i informacije prikupljene iz razgovora s ključnim savjetnicima (po primitku dozvole potencijalnog klijenta), poput bankara i sl.

ZA RAZMATRANJE

Prije uspostavljanja kontakta s trećim licima i prikupljanja informacija o potencijalnom klijentu, treba poduzeti korake kako bi se stekla sigurnost da su svi partneri i zaposlenici svjesni sljedećeg:

- politike firme u vezi sa zaštitom povjerljivih informacija o klijentima;
- zakonskih uslova u vezi sa povjerljivošću i
- zahtjeva primjenjivih etičkih kodeksa.

Jednom kada se donese odluka o prihvatanju ili nastavku angažmana, idući korak je da se:

- odredi da li su prisutni preduslovi za obavljanje revizije i
- potvrdi da revizor i uprava (ili u nekim slučajevima oni koji su zaduženi za upravljanje) imaju ista shvatanja uslova revizijskog angažmana.

4.3 Preduslovi za obavljanje revizije

Odjeljak #	Povezani izvaci iz MRevS
210.6	<p>Kako bi ustanovio postoje li preduslovi za reviziju, revizor treba:</p> <p>(a) odrediti da li je prihvatljiv okvir finansijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju finansijskih izvještaja; i (Vidjeti odj. A2-A10)</p> <p>(b) pribaviti saglasnost uprave da potvrđuje i shvata svoje odgovornosti (Vidjeti odj. A11-A14, A20)</p> <p>(i) za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, kada je značajno, i njihovu fer prezentaciju; (Vidjeti odj. A15)</p> <p>(ii) za onakve interne kontrole koje uprava odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih objavljivanja usljed prevare ili greške; i (Vidjeti odj. A16-A19)</p> <p>(iii) osigurati revizoru:</p> <p>a. pristup svim informacijama za koje uprava zna da su značajne za sastavljanje finansijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;</p> <p>b. dodatne informacije koje revizor može zahtijevati od uprave u svrhu revizije i</p> <p>c. neograničen pristup licima unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za prikupljanje revizijskih dokaza.</p>

Prikaz 4.3-1

Za razmišljanje	Smjer preispitivanja
Postoje li preduslovi za reviziju?	<p>Da li je okvir koji će se koristiti za finansijsko izvještavanje (poput MSFI ili lokalnog okvira) u sastavljanju finansijskih izvještaja primjeren? Ostali faktori koje, također, treba razmotriti uključuju i sljedeće :</p> <ul style="list-style-type: none"> • vrsta subjekta (djelatnost, javni sektor ili neprofitni sektor); • svrha finansijskih izvještaja (za opću namjenu ili za posebne korisnike); • sadržaj finansijskih izvještaja (potpuni set finansijskih izvještaja ili samo jedan finansijski izvještaj) i • propisuje li zakon ili drugi propis primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja. <p>Da li je uprava saglasna i prihvata li/razumije li svoju odgovornost za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući (gdje je to značajno) i fer prezentaciju istih; • one interne kontrole za koje je uprava odredila da su nužne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja zbog prevare ili greške i • osiguravanje revizoru: <ul style="list-style-type: none"> – pristupa svim značajnim informacijama poput evidencija, dokumentacije, i ostalih pitanja, – dodatnih informacija, ukoliko ih zatraži od uprave, za potrebe revizije (poput pisanih izjava) i – neograničen pristup licima koja rade u subjektu, a kako bi mu se omogućilo prikupljanje potrebnih revizijskih dokaza.
Postoje li ograničenja djelokruga?	<p>Da li su uprava ili oni koji su zaduženi za upravljanje nametnuli bilo kakvu vrstu ograničenja na djelokrug revizije? Takvo nešto može uključivati i nerealne rokove, neprihvatanje određenih zaposlenika firme da rade svoj posao te onemogućavanje revizoru pristupa prostorijama, ključnom osoblju ili značajnim dokumentima. Ukoliko bi takva ograničenja za rezultat imala suzdržanost od mišljenja, firma treba odbiti angažman, osim u slučaju da firma po zakonu mora nastaviti angažman.</p>

U slučajevima kada uprava ne pristane potvrditi prihvatanje odgovornosti navedenih u MRevS 210.6 (b), ili pak okvir za finansijsko izvještavanje nije prihvatljiv, revizor prema zahtjevima MRevS 210.8 mora odbiti angažman, osim ako ga shodno zakonima ili drugim propisima nije dužan preuzeti.

4.4 Ugovaranje uslova revizijskog angažmana

Odjeljak #	Povezani izvaci iz MRevS
210.7	Ako uprava ili oni koji su zaduženi za upravljanje nametnu ograničenje djelokruga revizorovog rada u uslovima predloženog revizijskog angažmana tako da revizor vjeruje kako će ograničenje za posljedicu imati suzdržavanje od mišljenja o finansijskim izvještajima, on neće prihvatiti takav ograničeni angažman kao revizijski angažman, osim kada se od njega zakonom ili drugim propisom zahtijeva da to učini.
210.9	Revizor treba dogovoriti uslove revizijskog angažmana sa upravom ili onima koji su zaduženi za upravljanje onako kako je primjereno. (Vidjeti odjeljak A21)

Odjeljak #	Povezani izvaci iz MRevS
210.10	<p>Zavisno od odjeljka 11, dogovoreni uslovi revizijskog angažmana će biti evidentirani u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i uključit će: (Vidjeti odj. A22-A25)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) cilj i djelokrug revizije finansijskih izvještaja; (b) odgovornosti revizora; (c) odgovornosti uprave; (d) navod primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja za sastavljanje finansijskih izvještaja; i (e) poziv na očekivani oblik i sadržaj bilo kojeg izvještaja kojeg revizor treba objaviti i izjavu da mogu nastati okolnosti u kojima se izvještaj može razlikovati od očekivanog oblika i sadržaja.
210.11	<p>Ako zakon ili drugi propis propisuje dovoljno detaljno uslove revizijskog angažmana koji su navedeni u odjeljku 10, revizor ih ne treba navesti u pisanom sporazumu, osim činjenice da je primjenjiv takav zakon ili drugi propis te da uprava potvrđuje i shvata svoje odgovornosti onako kako je navedeno u odjeljku 6 (b). (Vidjeti odj. A22, A26-A27)</p>
210.12	<p>Ako zakon ili drugi propis propisuju odgovornosti uprave na sličan način onom koji je opisan u odjeljku 6 (b), revizor može utvrditi da zakon ili drugi propis uključuju odgovornosti koje su, po njegovoj prosudbi, po učincima jednake onim koje su navedene u tom odjeljku. Za takve odgovornosti koje su jednake, revizor može koristiti formulacije iz zakona ili drugog propisa za njihovo opisivanje u pisanom sporazumu. Za one odgovornosti koje zakonom ili drugim propisom nisu propisane tako da su njihovi učinci jednaki, u pisanom sporazumu će se koristiti opis iz odjeljka 6 (b). (Vidjeti odjeljak A26)</p>
210.13	<p>Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, revizor treba procijeniti zahtijevaju li okolnosti da se izmijene uslovi revizijskog angažmana i postoji li potreba da se subjekt podsjeti postojećih uslova revizijskog angažmana. (Vidjeti odjeljak A28)</p>
210.14	<p>Revizor neće prihvatiti promjene u uslovima revizijskog angažmana kada za to nema razumno opravdanja. (Vidjeti odj. A29-A31)</p>
210.15	<p>Ako se, prije završetka revizijskog angažmana, od revizora zahtijeva da se revizijski angažman promijeni u angažman koji sadrži niži stepen uvjerenja, on treba utvrditi postoji li razumno opravdanje da to učini. (Vidjeti odj. A32-A33)</p>
210.16	<p>Ako su izmijenjeni uslovi revizijskog angažmana, revizor i uprava treba da dogovore i zabilježe nove uslove angažmana u pismu o angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma.</p>
210.17	<p>Ako revizor ne može dogovoriti promjene uslova revizijskog angažmana i uprava mu ne dopušta da nastavi originalni revizijski angažman, on treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) da se povuče iz revizijskog angažmana, kada je moguće, prema važećem zakonu ili drugim propisima; i (b) utvrditi postoji li neka obaveza, ugovorna ili druga, da obavijesti druga lica o okolnostima, naprimjer one koji su zaduženi za upravljanje, vlasnike ili regulatore.

Napomena: Odjeljci od 18 do 22 MRevS 210 sadrže neka dodatna razmatranja vezana za prihvatanje angažmana, poput napomena kada standarde finansijskog izvještavanja nadopunjavaju zakon ili drugi propisi i kada je okvir finansijskog izvještavanja propisan zakonom ili drugim propisima.

Kako bi se osiguralo jednoznačno razumijevanje između uprave i revizora vezano za uslove angažmana, priprema se pismo o preuzimanju angažmana (ili drugi oblik prikladnog pisanog sporazuma) koje potvrđuju ovlašteni predstavnici višeg nivoa uprave. Kako bi se izbjegli nesporazumi, pismo o preuzimanju angažmana

se mora se završiti i potpisati prije početka rada na angažmanu.

Čak i u onim državama u kojima su ciljevi, djelokrug i obaveze revizije utvrđeni zakonom, pismo o preuzimanju angažmana može biti koristan način da se klijenti obavijesti o njihovoj ulozi i odgovornostima.

U nastavku se u materijalima studije slučaja nalazi uzorak pisma o preuzimanju angažmana koji je zasnovan na primjeru sadržanom u MRevS 210.

Pismo o preuzimanju angažmana sadržava i razrađuje pitanja navedena ispod

Prikaz 4.4-1

Uslovi	Opis
Cilj, računovodstveni okvir, obim i oblik izvještaja revizora na osnovu revizije finansijskih izvještaja	<ul style="list-style-type: none"> • Koristiti računovodstveni okvir. • Cilj revizije finansijskih izvještaja i očekivani oblik izvještaja revizora ili drugog oblika obavještenja. Također, okolnosti u kojima se izvještaj u obliku i sadržaju može razlikovati od očekivanog. • Obim revizije, uključujući i poveznice na važeće zakone, odredbe, MRevS, etička i druga izricanja stručnih tijela s kojima se revizor usaglašava. • Druge lica za koja je potrebno pripremiti izvještaj (npr. regulator).
Odgovornosti revizora	<ul style="list-style-type: none"> • Obaviti reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). • Prepoznati da, zbog ograničenja svojstvenih reviziji i ograničenja interne kontrole, postoji neizbježan rizik od toga da se neka značajna pogrešna objavljivanja neće otkriti uprkos pravilno isplaniranoj reviziji i obavljanju revizije u skladu s MRevS.
Odgovornosti uprave	<ul style="list-style-type: none"> • Za pripremu finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim finansijskim okvirom te za oblikovanje i provođenje takve interne kontrole za koju uprava utvrdi da je potrebna kako bi se pripremili finansijski izvještaji koji ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja, bilo zbog prevare ili greške. • Prihvatiti uslove angažmana koji su navedeni u pismu o preuzimanju angažmana. • Pružiti neograničen pristup svim evidencijama, dokumentaciji i drugim zatraženim informacijama vezanima za reviziju. • Pružiti neograničen pristup licima unutar subjekta. • Potvrditi očekivanja revizora da će primiti pismenu potvrdu od uprave u vezi s izjavama o reviziji. • Pristanak uprave na to da obavijesti revizora o činjenicama koje bi mogle uticati na finansijske izvještaje, a kojih bi uprava mogla postati svjesna tokom perioda od datuma izvještaja revizora do datuma objavljivanja finansijskih izvještaja.

Druge stavke koje bi mogle biti uključene u pismo o preuzimanju angažmana su navedene u nastavku.

Prikaz 4.4-2

Uslovi	Opis
Kako će se revizija provoditi, sve vrste rješavanja sporova, obaveze i dogovori oko naknada	<p>Potrebno je osvrnuti se na aranžmane koji su vezani za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • planiranje i obavljanje revizije, uključujući sastavljanje revizijskog tima i dogovor oko (ako postoje) nacrtu finansijskih izvještaja ili drugih radnih dokumenata koje treba pripremiti klijent, uz naznaku datuma do kojeg je revizoru potrebno isporučiti te dokumente; • uključivanje drugih revizora i eksperata; • uključivanje prethodnog revizora, ako je postojao, a vezano za početna stanja; i • Ostala pitanja: <ul style="list-style-type: none"> – sva ograničenja odgovornosti koju snosi revizor, ukoliko postoji takva mogućnost, – temelj na osnovu kojeg se računaju naknade i dogovori oko plaćanja i ispostavljanja računa, – sve obaveze firme o pružanju radne dokumentacije revizije drugim stranama i – poveznice na sve daljnje dogovore između revizora i klijenta ili druga pisma ili izvještaje koje revizor planira pripremiti i predati klijentu. <p>Klijent potvrđuje uslove angažmana potvrdom o primitku pisma o preuzimanju angažmana.</p>

Ažuriranje pisma o preuzimanju angažmana

Ako nije došlo ni do kakvih izmjena, revizor je dužan procijeniti postoji li potreba da se subjekt podsjeti na postojeće uslove revizijskog angažmana. Uslovi angažmana se mogu ponovo potvrditi u trenutku ponovljenog imenovanja revizora bez potrebe da se svake godine šalje novo pismo.

Pismo o preuzimanju angažmana se mora izmijeniti kada dođe do promjene okolnosti. Događaji koji mogu utjecati na potrebu da se uvode promjene uključuju sljedeće:

- svi izmijenjeni ili posebni uslovi angažmana;
- novije izmjene u višem nivou uprave;
- bitna promjena u vlasničkoj strukturi;
- bitna promjena u vrsti ili veličini poslovanja subjekta;
- promjena zakonskih ili regulatornih uslova;
- promjene u okviru finansijskog izvještavanja koje su usvojene za potrebe sastavljanja finansijskih izvještaja;
- promjena u drugim uslovima vezanim za izvještavanje i
- neke naznake da je uprava pogrešno razumjela ciljeve i djelokrug revizije.

Izmjene uslova revizijskog angažmana

Ukoliko uprava zatraži izmjene uslova revizijskog angažmana, revizor treba razmotriti postoji li opravdani razlog za takav zahtjev, kao i implikacije tih izmjena na ciljeve revizijskog angažmana.

Opravdan razlog može biti promjena okolnosti subjekta ili pogrešno razumijevanje vrste prvobitno zatražene usluge.

Promjena nije razumna ako je motivisana pitanjima koja su se pojavila za vrijeme revizije. Takvo što uključuje revizijske informacije koje ne podržavaju izjave uprave, nemogućnost prikupljanja određenih revizijskih informacija (što bi stvarno ograničilo djelokrug revizije) ili dokaze koji su na neki drugi način nezadovoljavajući. Primjer toga bi mogao biti slučaj kada revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa stanjem zaliha, a subjekt traži da se revizijski angažman promijeni u angažman uvida kako bi izbjegao mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja.

Ako je promjena uslova razumna, bilo bi potrebno sastaviti novo pismo o preuzimanju angažmana ili drugi prikladan oblik pisanog sporazuma. Ako, međutim, revizor nije u mogućnosti pristati na predložene promjene uslova, a uprava ne dopušta da se nastavi s izvornim revizijskim angažmanom, revizor mora poduzeti sljedeće:

- povući se iz revizijskog angažmana ukoliko je takvo što moguće prema važećem zakonu ili drugim propisima i
- utvrditi postoji li obaveza, bilo ugovorna ili neka druga, da se trećim stranama prijave okolnosti, odnosno licima zaduženim za upravljanje, vlasnicima ili regulatorima.

4.5 Studije slučaja - Prihvatanje i zadržavanje klijenta

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledati Dio 2, Poglavlje 2. - Uvod u studije slučaja.

Napomena: Općenito je korišten nešto strukturiraniji pristup (poput kontrolnih listi - itd.) prilikom dokumentovanja revizijskih dokaza za Deptha Furniture, a nešto slobodniji i manje strukturiran (bilješka i sl.) za Kumar. Ovo se navodi samo za potrebe prikazivanja alternativnih načina dokumentovanja i dokumentacije. Ni u kojem slučaju to ne znači da se bilješka ne može koristiti u reviziji Depthe, a kontrolna lista u reviziji Kumara. Izbor načina na koji će se dokumentovati usklađenost s MRevS je pitanje profesionalne prosudbe te bi bilo idealno da se o tome raspravlja tokom faze planiranja revizije.

Uz pretpostavku da je taj angažman kontinuiran, partner ili viši menadžer u revizorskoj firmi će postaviti upite s ciljem utvrđivanja i procjenjivanja novih ili izmijenjenih faktora rizika relevantnih za donošenje odluke o tome da li će se nastaviti s revizijskim angažmanom. Treba uključiti upite kao što su sljedeći:

Studija slučaja A — Dephta Furniture Inc.

Prihvatanje i nastavak angažmana

Može se koristiti upitnik poput onog koji se nalazi u nastavku.

<ul style="list-style-type: none"> • Da li su ispunjeni uslovi za reviziju? 	<p><i>Finansijske izvještaje za Depthu će sastaviti uprava primjenom MSFI.</i></p> <p><i>Pismo o preuzimanju angažmana je potpisano i uprava je potvrdila da preuzima odgovornost za:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • omogućavanje pristupa svim dostupnim informacijama prema zahtjevu; • omogućavanje neograničenog pristupa osoblju; • oblikovanje i provođenje interne kontrole za koje je uprava odredila da su nužne kako bi se omogućilo sastavljanje finansijskih izvještaja koji ne sadržavaju značajna pogrešna objavljivanja usljed prevare ili greške.
<ul style="list-style-type: none"> • Da li su se poštivali zahtjevi za prihvatanje / zadržavanje iz firminog priručnika za kontrolu kvaliteta? 	<p><i>Da. Vidjeti politike XX i XY iz našeg priručnika za kontrolu kvaliteta.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Da li je došlo do izmjena u uslovima ili zahtjevima revizijskog angažmana? 	<p><i>Ne.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Postoje li ikakvi problemi vezani za sukob interesa ili nezavisnost? Razmotriti: porodične / lične veze s ključnim licima klijenta, nerevizijske usluge poput računovodstva, finansijske interese te ostale poslovne odnose. 	<p><i>Jedina uočena stvar je da je jedan od naših zaposlenika kupio jako puno sobnog namještaja od Depthe; cijena koju je platio bila je ona koja je navedena u katalogu. Međutim, taj događaj se ne smatra prijetnjom za našu nezavisnost.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Postoje li ikakve okolnosti koje bacaju sumnju na poštenje vlasnika klijenta? Uzeti u obzir sve osude, zakonske postupke / sankcije, sumnje ili pak potvrđene protuzakonite radnje ili prevare, policijske istrage te sve vrste negativnog publiciteta. 	<p><i>Ne. Međutim, Parvin (kći klijentova poslovnog savjetnika) je u julu bila u središtu pažnje zbog negativnog publiciteta. Radila je kao savjetnica prilikom kupoprodaje zemljišta kada su neki državni službenici optuženi za primanje mita od firme koja je razvijala projekt. Ta je činjenica, također, evidentirana u našem popisu faktora rizika za reviziju.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Postoje li određena područja u kojima je potrebno specijalizovano stručno znanje? 	<p><i>Koristit ćemo Davida (koji posjeduje specifična znanja vezana za IT) kako bi pregledao internetsku prodaju.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Posjeduje li firma dovoljne kapacitete u smislu vremena, stručnost te resurse da bi mogla uspješno dovršiti angažman u skladu s profesionalnim standardima i standardima firme? 	<p><i>Da. Pogledati planirani budžet.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Postoje li problemi koji su utvrđeni u prethodnim revizijama i u drugim angažmanima za ovog subjekta, a na koje treba obratiti pažnju? 	<p><i>Postoji potreba za pregledom općih IT kontrola u kontekstu odluke o prihvatanju prodaje putem interneta.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Da li su se pojavile neke nove okolnosti koje povećavaju rizik našeg angažmana? 	<p><i>Ne. Uprava ima pozitivan stav prema internoj kontroli.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Može li klijent nastaviti plaćati našu naknadu za rad? 	<p><i>Da.</i></p>

Zaključak

Ukupan procijenjeni rizik angažmana = Nizak

Možemo zadržati tog klijenta.

Sang Jun Lee

Uslovi angažmana bi trebali biti sadržani u pismu poput ovoga koje je prikazano u nastavku.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, Ujedinjene Teritorije 123-53004

15. oktobar 20X2. godine

g. Suraj Dephta, direktor firme
Dephta Furniture Inc.
2255 West Street
North Cabetown
Ujedinjene
Teritorije
123-50214

Poštovani g. Deptha,

Zatražili ste od naše firme da revidiramo finansijske izvještaje trgovačkog društva Deptha Furniture koji sadržavaju bilans na dan 31. decembar 20X2. godine, te račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima za period završen na navedeni datum, kao i sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih informacija. Zadovoljstvo nam je obavijestiti vas putem ovog pisma da potvrđujemo prihvatanje angažmana. Reviziju ćemo izvršiti s ciljem da izrazimo svoje mišljenje o finansijskim izvještajima.

Naše odgovornosti

Reviziju ćemo obaviti u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te izvršimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome da finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja. Revizija uključuje primjenu postupaka radi prikupljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u finansijskim izvještajima. Odabrani postupci zavise od prosudbe revizora te od procjene rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima bilo zbog prevare ili zbog greške. Revizija, također, uključuje ocjenjivanje prikladnosti primjenjivanih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena uprave, kao i cjelokupne prezentacije finansijskih izvještaja.

Zbog inherentnih ograničenja revizije, te inherentnih ograničenja interne kontrole, postoji neizbježan rizik da se neka pogrešna objavljivanja neće otkriti, uprkos tome što je revizija na ispravan način isplanirana i obavljena u skladu s MRevS.

Prilikom provođenja procjene rizika, razmatramo internu kontrolu koja je značajna za pripremu finansijskih izvještaja subjekta kako bi oblikovali revizijske postupke koji su prikladni u datim okolnostima, ali ne za svrhe izražavanja mišljenja o učinkovitosti interne kontrole subjekta. Međutim, pisanim ćemo vas putem obavijestiti o svim značajnim nedostacima interne kontrole koji su značajni za reviziju finansijskih izvještaja, a koje prepoznamo tokom provođenja revizije.

Osim u slučaju da se dogode nepredviđene teškoće, naš izvještaj će biti isporučen u sljedećem obliku:

[Oblik i sadržaj izvještaja revizora nije reproduciran.]

Sadržaj i forma našeg izvještaja će se možda morati mijenjati zbog novih revizijskih saznanja.

Odgovornost uprave

Reviziju ćemo obaviti polazeći od toga da uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje prihvataju i razumiju činjenicu da snose odgovornost za sljedeće:

- (a) za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja;
- (b) za one interne kontrole za koje je uprava odredila da su nužne za sastavljanje finansijskih izvještaja koji ne sadržavaju značajna pogrešna objavljivanja usljed prevare ili greške; i
- (c) da nam omogući sljedeće:
 - (i) pristup svim informacijama koje posjeduje, a smatra ih značajnim za sastavljanje finansijskih izvještaja, poput evidencija, dokumentacije i ostalih pitanja;
 - (ii) sve dodatne informacije koje zatražimo za potrebe revizije i
 - (iii) neograničen pristup licima u subjektu za koje smatramo da od njih možemo prikupiti revizijske dokaze.

U sklopu revizijskog postupka, od uprave ćemo zatražiti i, gdje je odgovarajuće, od onih koji su zaduženi za upravljanje pisane potvrde vezane za izjave koje su nam date, a koje se tiču revizije.

Veselimo se potpunoj saradnji vaših zaposlenika tokom revizije.

Naknade

Naknade za naš rad, koje ćemo fakturisati paralelno s obavljenim poslom, zasnivaju se na vremenu potrebnom da bi oni koji su zaduženi za provođenje angažmana obavili svoj posao, plus svi dodatni troškovi. Individualna cijena satnice se razlikuje u zavisnosti od stepena odgovornosti koji je uključen te o iskustvu i znanju koje je potrebno za obavljanje posla.

Ovo pismo se smatra valjanim i za buduće periode osim u slučaju raskida angažmana, dodataka ili naknadno potpisanih ugovora.

Molim da potpišete priloženu kopiju ovog pisma kako biste potvrdili činjenice koje su vam date na znanje te kako biste dali svoj pristanak na uslove naše revizije finansijskih izvještaja.

S poštovanjem,

Sang Jun Lee

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Pristanak u ime društva Deptha Furniture Inc. dao

Suraj Dephta

Direktor

1. Novembar 20X2. godine

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Prihvatanje i nastavak angažmana

Pod pretpostavkom da je ovo stalni revizijski angažman, upiti za potrebe utvrđivanja i procjene novih ili izmijenjenih faktora rizika se mogu dokumentovati u bilješci na slijedeći način.

Bilješka o zadržavanju klijenta — Kumar & Co.

15. oktobar 20X2. godine

Razgovarali smo 15. septembra 20X2. godine s klijentom Rajom Kumarom kako bismo utvrdili hoćemo li preuzeti ovaj angažman.

Pitanja koja se pojavljuju:

- Raju je potrebno revizijsko mišljenje za finansijske izvještaje društva Kumar & Co. koji su sastavljeni primjenom MSFI.
- Razmotrili smo sve moguće prijetnje našoj nezavisnosti (sadržane u odjeljku 290 IESBA kodeksa) te nismo uočili nijednu.
- Ništa novo se nije dogodilo što bi moglo prouzročiti sumnju i zabrinutost za poštenje vlasnika.
- Aktivnosti su veoma slične onima iz prošlog perioda, iako je Rajeve odsutnost u svakodnevnom poslovanju dovela do povećanja mogućnosti činjenja prevare. Možemo razmotriti mogućnost da za ovaj period proširimo djelokrug dokaznih postupaka kako bismo se suočili s potencijalnim rizicima od prevare.
- Nisu potrebni dodatni specijalisti, jer reviziju mogu obaviti ista lica koja su je obavila i lani.

Postoje dva moguća razloga za zabrinutost:

- Firma osjeća pad potražnje za proizvodima od svoj najvećeg kupca Depthe.
- Rajeve pažnja se u velikoj mjeri preusmjerila na lične i porodične probleme. Za vrijeme provođenja revizije je potrebno osigurati da su knjige i evidencije ažurirane te da se nisu dogodile neotkrivene greške. Takvo što, također, može dovesti do rizika od prevare.

Ukupan procijenjeni rizik angažmana = Srednji

U ovom periodu ćemo prihvatiti ovaj angažman.

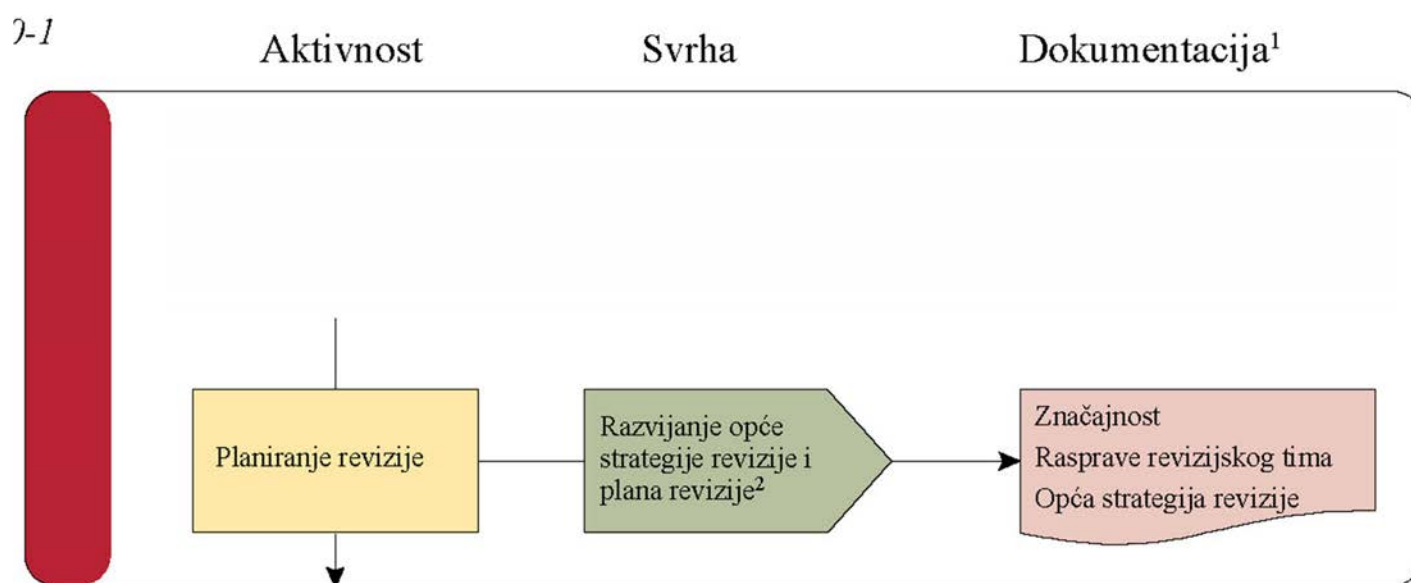
Sang Jun Lee

Uslovi angažmana koji će se uključiti u pismo će biti veoma slični primjeru koji se prethodno prikazan za Studiju slučaja A: Dephta Furniture Inc.

5. Opća strategija revizije

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS/MSKK 1
Prikaz koraka koji su uključeni u razvoj općeg plana i strategije revizije.	300

Prikaz 5.0-1



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.

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
300.4	Cilj revizora je planirati reviziju tako da se obavi na učinkovit način.

Odjeljak #	Povezani 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 odjeljke A18-A22)
300.5	Angažovani partner i drugi ključni članovi angažovanog tima treba da budu uključeni u planiranje revizije, uključujući planiranje i učestvovanje u raspravi između članova angažovanog tima. (Vidjeti odjeljak A4)
300.7	Revizor treba ustanoviti opću strategiju revizije koja navodi djelokrug, vremenski raspored i usmjeravanje revizije te koja daje upute za razvijanje plana revizije.
300.8	Prilikom ustanovljivanja opće strategije revizije, revizor treba: (a) prepoznati karakteristike angažmana koje određuju njegov djelokrug; (b) ustanoviti ciljeve izvještavanja angažmana kako bi planirao vremenski raspored revizije i sadržaj zahtijevanog komuniciranja; (c) razmotriti faktore koji su, po njegovoj profesionalnoj prosudbi, važni za usmjeravanje nastojanja angažovanog tima; (d) razmotriti rezultate preliminarnih aktivnosti u angažmanu i, kada je primjenjivo, da li su znanja koja je angažovani partner stekao obavljanjem drugih angažmana kod subjekta značajna i (e) odrediti vrste, vremenski raspored (Vidjeti odjeljke A8-A11)
300.9	Revizor treba sastaviti plan revizije koji uključuje opis: (a) vrste, vremenskog rasporeda i obima planiranih postupaka procjene rizika, onako kako je određeno u MRevS 315. (b) vrste, vremenskog rasporeda i obima planiranih daljnjih revizijskih postupaka na nivou tvrdnje, onako 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 odjeljak A12)
300.10	Revizor treba ažurirati i mijenjati opću strategiju revizije i plan revizije kako bude nužno tokom odvijanja revizije. (Vidjeti odjeljak A13)
300.11	Revizor treba planirati vrste, vremenski raspored i obim usmjeravanja i nadziranja članova angažovanog tima i pregleda njihova rada (Vidjeti odjeljke A14-A15)

5.1 Pregled

Planiranje je važno kako bi se osiguralo da se angažman provodi na učinkovit i efikasan način te da bi se rizici smanjili na najniži prihvatljivi nivo.

Planiranje revizije nije proizvoljna faza revizije. To je trajan i ponavljajući proces koji počinje nedugo nakon završetka prethodne revizije, a nastavlja se sve do završetka trenutne revizije.

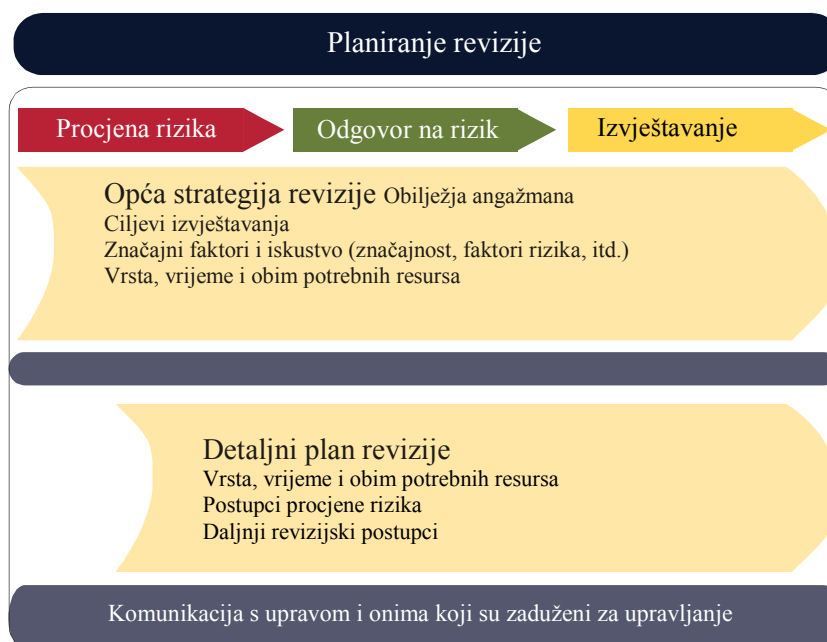
Koristi planiranja revizije su predstavljene u prikazu koji slijedi.

Prikaz 5.1-1

Koristi planiranja revizije	<ul style="list-style-type: none"> • Članovi tima uče iz iskustava / uvida partnera i ostalih ključnih zaposlenika. • Angažman je pravilno organizovan, ispravno se njime upravlja te posao obavlja pravo osoblje. • Iskustvo iz prethodnih perioda i prethodnih angažmana se koristi na ispravan način. • Usmjerava se potrebna pažnja na važna područja revizije. • Potencijalni problemi se pravovremeno prepoznaju i rješavaju. • Dokumentacija iz revizijskog dosijea se blagovremeno pregledava. • Posao koji obavljaju druga lica (revizori, eksperti itd) je usklađen.
-----------------------------	---

Postoje dva nivoa planiranja revizije, a u skladu s prikazanim u nastavku.

Prikaz 5.1-2



ZA RAZMATRANJE

Često se kaže da sat vremena koji se provede u planiranju može uštedjeti čak pet sati u izvršavanju. Dobro planirane revizije osiguravaju da se revizijski naponi usmjeravaju na rješavanje rizičnih područja, da se nepotrebni revizijski postupci izostavljaju te da osoblje koje provodi reviziju zna šta im je raditi i šta se od njih očekuje.

Razvoj opće strategije revizije počinje na početku angažmana, a završava i potom se i ažurira na osnovu informacija iz:

- prethodnih iskustava sa subjektom;
- preliminarnih (prihvatanje i zadržavanja klijenta) aktivnosti;
- razgovora s klijentom u vezi sa promjenama u odnosu na prošli period i novije rezultate poslovanja;
- ostalih angažmana koji se obavljaju za klijenta tokom perioda;
- rasprava i sastanaka tima za reviziju;
- ostalih vanjskih izvora, kao što su novine i internetski članci, te iz
- novih podataka koji se prikupe, neuspješnih revizijskih postupaka ili, pak, iz novih okolnosti s kojima se tim susreo tokom revizije, a koje utiču na prethodno isplanirane strategije.

Razrada detaljnog plana revizije će započeti nešto kasnije kada se planiraju posebni postupci za procjenu rizika, odnosno kada se prikupi dovoljno informacija o procijenjenim rizicima za razvoj odgovarajućeg revizijskog odgovora. Na zahtjeve za razvoj detaljnog plana revizije smo se osvrnuli u Dijelu 2, Poglavlje 16.

Vrijeme potrebno za pripremu opće strategije revizije zavisi od:

- veličine i složenosti subjekta;
- sastava i veličine revizijskog tima. Manje revizije će imati manje timove, što olakšava planiranje, koordinaciju i komunikaciju;
- prethodnog iskustva sa subjektom i
- okolnosti s kojima se susretnemo tokom vršenja revizije.

ZA RAZMATRANJE

Revizije malih subjekata često provode veoma mali revizijski timovi. To koordinaciju i komunikaciju među članovima tima čini lakšom, a razvoj opće strategije revizije jednostavnijim. Dokumentacija za male subjekte može biti u obliku kratke bilješke koja uključuje:

- vrstu angažmana i vremenske rokove;
- otvorena pitanja koja su utvrđena u reviziji koja je upravo dovršena;
- sve što se promijenilo u tekućem periodu;
- bilo kakve izmjene koje je potrebno unijeti u opću strategiju revizije ili u detaljni plan revizije; i
- posebne odgovornosti svakog člana revizijskog tima.

Planiranje za tekući period može početi s kratkom bilješkom koja je pripremljena na kraju prethodne revizije. Međutim, bilješka treba biti ažurirana u tekućem periodu, i to na osnovu razgovora s vlasnikom-direktorom te rezultata sastanaka revizijskog tima.

5.2 Razvijanje opće strategije revizije

Opća strategija revizije je evidencija ključnih odluka koje se smatraju potrebnim za ispravno planiranje revizije i komunikaciju o značajnim pitanjima u angažovanom timu. U strategiji se dokumentuju odluke koje su proizašle iz planiranih koraka, i to onako kako je predstavljeno u donjem prikazu. Treba uzeti u obzir da će specifični detalji procjene rizika i daljnji postupci procjene rizika koji su poduzeti biti dokumentovani u detaljnom planu revizije.

Prikaz 5.2-1

Ključni koraci	Opis
Kako započeti?	<ul style="list-style-type: none"> • Obavljanje preliminarnih aktivnosti (prihvatanje / zadržavanje klijenata i ugovaranje uslova angažmana). • Prikupljanje značajnih informacija o subjektu poput trenutnih poslovnih rezultata, rezultata prethodnih angažmana te svih značajnih promjena u tekućem periodu. • Raspored osoblja koje će biti odgovorno za provođenje angažmana, uključujući i, kada je takvo što primjenjivo, one koji pregledaju kontrolu kvaliteta angažmana, te eksperte. • Dogovaranje održavanja sastanka revizijskog tima (uključiti i angažovanog partnera) kako bi se razgovaralo o podložnosti pogrešnim objavljivanjima (uključujući i prevaru) u finansijskim izvještajima. • Određivanje prikladnog vremenskog okvira (datuma) za svaki dio revizijskog posla koji će se obavljati (brojanje zaliha, postupci procjene rizika, vanjske potvrde, posjeta na završetku perioda, te sastanci za raspravu o rezultatima revizije).
Procjenjivanje rizika i odgovor na rizike	<ul style="list-style-type: none"> • Određivanje značajnosti za finansijske izvještaje u cjelini te značajnosti za provođenje. • Određivanje vrste i obima postupaka procjene rizika koje je potrebno provesti te koje će te postupke obaviti. • Jednom kada se procijeni rizik na nivou finansijskih izvještaja, potrebno je oblikovati sveobuhvatne odgovore na isti (vidjeti Dio 2, Poglavlje 9.). Također, treba uključiti i učinak na daljnje revizijske postupke koje je potrebno poduzeti. • Obavješćavanje kratkim pregledom (opisom) planiranog djelokruga i vremenskih rokova revizije licima koja su zadužena za upravljanje subjektom. • Ažuriranje i mijenjanje strategije i plana revizije ukoliko je takvo što potrebno uslijed nastanka novih okolnosti.

Kada se utvrde rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja, može se finalizirati i opća strategija revizije (uključujući i vremenske rokove, osoblje i nadzor) te se potom može razviti i detaljan plan revizije. Detaljan plan revizije treba navesti daljnje revizijske postupke koje je potrebno poduzeti na nivou tvrdnje, a koji predstavljaju odgovor na utvrđene i procijenjene rizike.

Kada posao započne, možda će u opću strategiju i detaljne planove biti potrebno unositi promjene kako bi se odgovorilo na nove okolnosti, revizijske nalaze te ostale prikupljene informacije. Sve promjene takve vrste moraju se evidentirati u revizijskoj dokumentaciji zajedno s razlozima, dakle u općoj strategiji revizije i planu revizije.

Opća strategija dokumentuje sva značajna pitanja poput ovih koja su navedena u nastavku.

Prikaz 5.2-2

Dokument	Opis
Karakteristike angažmana	<ul style="list-style-type: none"> • Okvir finansijskog izvještavanja koji će se koristiti. • Zahtijevani dodatni izvještaji, kao što su oni iz samostalnih finansijskih zahtjeva i uslova specifičnih za industriju (koje postavlja regulator, i sl.). • Potreba za specijaliziranim znanjem ili stručnosti kako bi se riješila složena, posebna, visokorizična područja revizije. • Dokazi koje je potrebno prikupiti od uslužne organizacije. • Korištenje dokaza koji su prikupljeni u ranijim revizijama (poput postupaka procjene rizika i testova kontrola). • Učinak informacione tehnologije na revizijske postupke (dostupnost podataka i korištenje revizijske tehnike pomognute primjenom kompjutera). • Potreba za uvođenjem neke nepredvidljivosti u provođenju revizijskih postupaka. • Dostupnost osoblja i podataka subjekta.
Ciljevi izvještavanja	<ul style="list-style-type: none"> • Vremenski raspored subjekta za izvještavanje. • Raspored sastanaka sa upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje s ciljem raspravljanja o: <ul style="list-style-type: none"> – vrsti, vremenu i obimu revizijskog posla. To može uključivati datume određene za popisivanje zaliha, za vanjske potvrde te preliminarne i ostale potrebne postupke, – statusu revizijskog posla kroz trajanje angažmana i – izvještaju revizora i ostala saopštenja poput pisama upućenih upravi. • Raspored sastanaka/komunikacija između članova angažovanog tima s ciljem raspravljanja o: <ul style="list-style-type: none"> – faktorima rizika za subjekt (poslovni i od prevara), – vrsti, vremenskom rasporedu i obimu posla koji je potrebno obaviti, – pregledu obavljenog posla i – ostaloj komunikaciji s trećim licima.

Dokument	Opis
Značajni faktori	<ul style="list-style-type: none"> • Značajnost (ukupna značajnost, značajnost za pojedina područja finansijskih izvještaja i značajnost za provođenje). • Preliminarna procjena rizika na nivou općih finansijskih izvještaja i učinak na reviziju. • Preliminarno utvrđivanje: <ul style="list-style-type: none"> – bitnih i značajnih klasa transakcija, stanja računa i objava i – područja u kojima je veći rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja. • Kako će članovi angažovanog tima za reviziju biti podsjećani da preispituju podatke i primjenjuju profesionalni skepticizam prilikom prikupljanja i ocjenjivanja revizijskih dokaza. • Značajni rezultati prethodno provedenih revizija koji uključuju i uočene nedostatke u kontroli i aktivnosti koje je uprava pokrenula kako bi se oni ispravili. • Rasprave sa osobljem firme koje je pružalo druge usluge subjektu. • Dokazi o stavu uprave prema internoj kontroli te opća važnost koja se pridaje funkciji interne kontrole u subjektu. • Obim transakcija koji može odrediti da li je revizoru učinkovitije osloniti se na internu kontrolu.
Značajne promjene i razvoj	<ul style="list-style-type: none"> • Značajni događaji vezani za poslovanje koji utiču na subjekt, a koji uključuju i promjene u informacionim tehnologijama i poslovnim procesima, promjene ključnih lica u upravi, akvizicije, spajanja i likvidacije. • Značajna kretanja u industriji, kao što su promjene u propisima vezanim za djelatnost i novi zahtjevi izvještavanja. • Bitne promjene u okviru finansijskog izvještavanja, poput promjena u računovodstvenim standardima. • Ostali važni događaji, poput promjena u zakonima koji se tiču subjekta.
Vrsta, vremenski raspored i obim potrebnih resursa	<ul style="list-style-type: none"> • Angažovani tim (uključujući i, kada je to potrebno, onoga ko pregleda kontrole kvaliteta angažmana). • Raspored revizijskog posla po članovima tima, uključujući i dodjelu odgovornosti odgovarajućim iskusnim članovima tima za područja u kojima postoji veći rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja. • Budžetiranje angažmana, uključujući i razmatranje prikladnog vremena koje je potrebno ostaviti za područja u kojima postoji veći rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Ako subjekt ima dijelove (kao što su podružnice ili poslovne jedinice), potrebno je pozvati se na iste te ih uvrstiti u plan shodno onome što je navedeno u Dodatku MRevS 300 i zahtjevima MRevS 600.

Za manje subjekte, kratka bilješka može poslužiti za dokumentovanje opće strategije. Za plan revizije, mogu se koristiti standardni revizijski programi ili kontrolne liste, pod pretpostavkom da postoji nekoliko relevantnih kontrolnih aktivnosti i pod uslovom da su programi osmišljeni u skladu s okolnostima angažmana, uključujući i usklađenost s revizorovom procjenom rizika.

5.3 Obavještanje uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje o planu revizije

Odjeljak #	Povezani izvaci iz MRevS
260.15	Revizor one koji su zaduženi za upravljanje treba obavijestiti o načelnom prikazu planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti odjeljke A11-A15)

Stalan, dvosmjerni dijalog sa upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje zaista može imati ključnu ulogu u procesu planiranja revizije. Dobra komunikacija u vezi s planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom može pomoći upravi i onima koji su zaduženi za upravljanje prilikom:

- razumijevanja posljedica rada revizora;
- razmjene mišljenja s revizorom o rizičnim pitanjima i konceptu značajnosti; te prilikom
- utvrđivanja svih područja za koja će revizor možda morati poduzeti dodatne postupke. Takav dijalog može doprinijeti i tome da revizor dobije bolji uvid i ostvari kvalitetnije razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.

Međutim, treba pripaziti da se time ne kompromituje učinkovitost revizije. Naprimjer, ukoliko se detaljno obavještava i razgovara o vrsti i vremenskom rasporedu revizijskih postupaka, takvo što može smanjiti učinkovitost tih postupaka, jer oni tada postaju previše predvidljivi.

Pitanja koja revizor može razmotriti te o tome i obavještavati uključuju i slijedeća:

- kada revizor predlaže bavljenje značajnim rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja uslijed prevare ili greške;
- revizorov pristup internoj kontroli koja je značajna za reviziju; te
- primjenu značajnosti u kontekstu revizije.

Ostala pitanja vezana za planiranje, a o kojima je prikladno razgovarati, su i:

- Stavovi onih koji su zaduženi za upravljanje o:
 - raspodjeli odgovornosti između onih koji su zaduženi za upravljanje i uprave,
 - ciljevima i strategiji subjekta te povezanim poslovnim rizicima koji mogu prouzrokovati značajna pogrešna objavljivanja,
 - pitanjima koja oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju posebno važnim tokom revizije, te sva područja u kojima oni smatraju da je potrebno poduzeti dodatne postupke,
 - značajnoj komunikaciji s regulatorima i
 - ostalim pitanjima za koja oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da mogu imati uticaj na reviziju finansijskih izvještaja;
- Stavovi, osvijestjenost i radnje koje poduzimaju oni koji su zaduženi za upravljanje u vezi sa upravljačkim postupcima uvedenim za potrebe utvrđivanja i odgovaranja na rizike od greški i prevara unutar subjekta te interne kontrole koje je uprava uvela s ciljem ublažavanja takvih rizika. Takvo što može uključivati i način na koji oni koji su zaduženi za upravljanje nadgledaju učinkovitost uvedenih internih kontrola;
- Postupci onih koji su zaduženi za upravljanje poduzeti kao odgovor na novine u računovodstvenim standardima, praksama korporativnog upravljanja i drugim srodnim pitanjima i
- Odgovori onih koji su zaduženi za upravljanje na prethodna obavještenja revizora.

Napomena: Dvosmjerna komunikacija ne mijenja činjenicu da je isključiva odgovornost revizora da odredi opću strategiju revizije i plan revizije, a to uključuje i vrstu, vrijeme i obim postupaka potrebnih za prikupljanje dovoljnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Možda će, shodno zahtjevima zakona ili drugih propisa, ugovorom sa subjektom ili nekim dodatnim zahtjevima u vezi sa angažmanom, biti potrebno obavijestiti subjekt i o drugim pitanjima. Također, treba imati na umu i činjenicu da MRevS 265 sadrži zahtjev za obavještanjem o otkrivenim značajnim nedostacima interne kontrole.

5.4 Dokumentacija

Odjeljak #	Povezani izvaci iz MRevS
300.12	Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti: (a) opću strategiju revizije; (b) plan revizije i

Potrebno je dokumentovati opću strategiju revizije i detaljni plan revizije, uključujući i podatke o svim značajnim promjenama nastalim tokom revizijskog angažmana. Revizor može koristiti bilješku, standardne programe revizije ili pak kontrolne liste za planiranje i dovršavanje revizije, a koji su oblikovani tako da odražavaju specifične okolnosti angažmana.

5.5 Studije slučaja – Opća strategija revizije

Za detalje o studijama slučaja vidjeti Dio 2, Poglavlje 2. — Uvod u studije slučaja.

Nakon što se donese odluka o nastavljanju revizije, te se utvrdi značajnost, sljedeći korak je razvijanje ili ažuriranje opće strategije revizije za obavljanje angažmana. Takvo što se može potkrijepiti nekim oblikom kontrolne liste za planiranje ili kratkom, ali strukturiranom bilješkom (vidjeti okvir “Za razmatranje” 5.1), poput onih koji su prikazani u primjerima koji slijede.

Studija slučaja A — Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc.

Bilješka za opću strategiju

Period završen 31. decembra 20X2. godine

Djelokrug

Obim revizije se nije promijenio u ovom periodu. Revizija se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i računovodstvenim okvirom MSFI. Nije bilo promjena u MSFI-u koje utiču na Dephtu u ovoj godini.

Promjene u subjektu

Dephta planira ostvariti prodaju u stranim valutama.

Osim toga, internet prodaja je u porastu, a Dephtini IT kapaciteti taj razvoj neće moći kvalitetno pratiti.

Dephta za sada vrši prodaju firmi Franjawa Merchandising. Ova firma je poznata po tome da snižava profitne marže dobavljača u zamjenu za velike narudžbe. Takav aranžman od dobavljača zahtijeva držanje dodatnih zaliha nekih proizvoda da bi po potrebi mogli u vrlo krakom roku isporučiti robu.

Rizik

Naša procjena rizika na nivou finansijskih izvještaja je da se radi o niskom riziku (Vidjeti poveznicu na radne papire - RP pozivnica #). Upravljanje nije naročito sofisticirano, ali postoji snažna predanost razvoju sposobnosti, uveden je etički kodeks i uprava, općenito, ima dobar odnos prema internoj kontroli.

Opća strategija

- U ovom periodu će značajnost za finansijske izvještaje u cjelini biti povećana sa 8.000 € na 10.000 € jer se na taj način odražava rast prodaje i profitabilnosti u posljednjem periodu. Bonusi za upravu u okvirnom iznosu od 70,000 € vraćeni su u prihode za izračunavanje značajnosti za finansijske izvještaje u cjelini (vidjeti radne papire za određivanje značajnosti u Dijelu 2, Poglavlje 6.). Značajnost za provođenje (na osnovu naše procjene revizijskog rizika) je postavljena na 7.000 €, osim za određena stanja računa prema opisanom u radnim papirima – RP poveznica #.
- Koristiti iste ljude, iskusnije starije članove osoblja koji su isti kao i u proteklom periodu, te obaviti posao u isto vrijeme.
- Obaviti naše postupke procjene rizika prije kraja godine. Trenutno ne postoje planovi ni za kakve velike promjene sistema.
- Na sastanku tima za planiranje revizije koji će se održati 15. novembra je potrebno učiniti sljedeće:
 - razmisliti o osjetljivosti finansijskih izvještaja na prevaru,
 - naglasiti potrebu korištenja profesionalnog skepticizma od strane našeg osoblja,
 - prepoznati scenarije za prevaru od strane zaposlenika i uprave, te
 - fokusirati se na uočavanje transakcija s povezanim licima, jer su takve transakcije u porastu, te u skladu s tim proširiti testiranje.
- Učestvovati u popisivanju zaliha na kraju perioda. Još uvijek ne postoje ustaljeni postupci kontrole zaliha
- Koristiti Davida (koji puno zna o IT sistemima) za uočavanje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja vezanog za internetsku prodaju te za utvrđivanje postoje li značajne interne kontrole za ublažavanje takvih rizika. On će, također, procijeniti i opće IT kontrole, koje su prošle godine bile slabe, ali je sada shvaćena važnost istih pa su poboljšane.

Partner (potpis): Sang Jun Lee

Datum: 20. oktobar 20X2. godine

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Kumar & Co.

Bilješka za opću strategiju

Period završen 31. decembra 20X2. godine

Djelokrug

- Obaviti zakonsku reviziju
- Uprava želi primijeniti MSFI za male i srednje subjekte

Rizik

- Rizik na nivou finansijskih izvještaja je ocijenjen kao srednji (Vidjeti radni papir - RP poveznica #).

Promjene u subjektu

- Pad prodaje zbog smanjenja narudžbi od Depthe.
- Mogućnost stvaranja zaliha koje je nemoguće prodati te povrata robe.
- Raj nije toliko aktivan u poslovanju kao u prethodnom periodu, što bi moglo povećati rizik od prevare.
- Novo finansiranje podrazumijeva i nove obaveze prema banci koje je potrebno ispunjavati.

Opća strategija

- Značajnost za finansijske izvještaje će u cjelini biti smanjena sa 3.000 € na 2.500 € zbog pada prihoda od prodaje i pada profitabilnosti. Značajnost za provođenje (na osnovu naše procjene revizijskog rizika) je postavljena na 1.800 €, osim za određena stanja računa prema opisanom u radnim papirima - RP poveznice #.
- Koristiti isto osoblje kao i u posljednjem periodu radi kontinuiteta i učinkovitosti revizije.
- Obaviti postupke procjene rizika na kraju decembra.
- Na sastanku tima za planiranje revizije, koji će se održati 30. novembra, potrebno je učiniti sljedeće:
 - uzeti u obzir podložnost finansijskih izvještaja na prevaru,
 - razgovarati o mogućnosti da zaposlenici počine prevaru te o mogućnosti da upravu zaobilaze kontrole. Knjigovođa se čini nezadovoljnim, možda ima i motivaciju i priliku. Raj nije bio uključen u proces pregleda finansijskih izvještaja kao što je to radio ranije, i
 - Fokusirati se na rastući broj transakcija s povezanom stranom - Depthom.
- Učestvovati u popisivanju zaliha na kraju perioda.
- Proširiti naše testiranje u vezi s transakcijama s povezanom stranom.

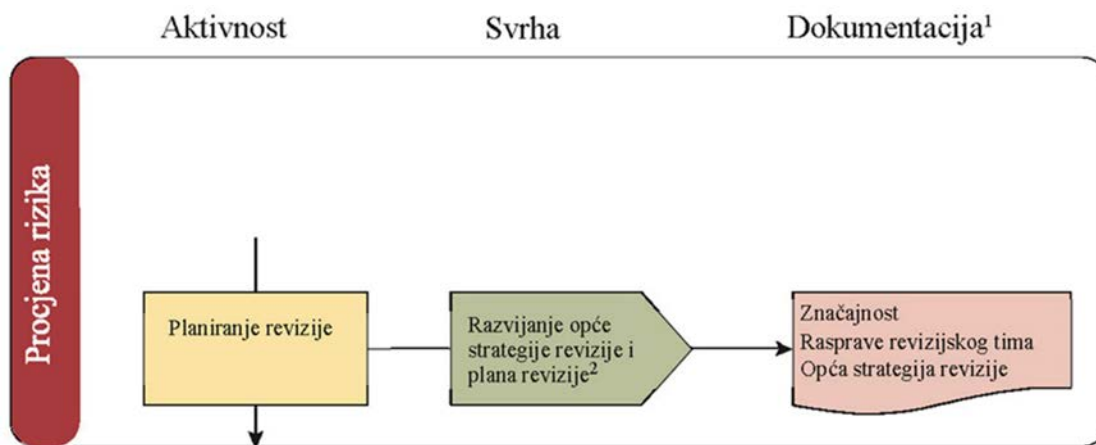
Partner (potpis): Sang Jun Lee

Datum: 20. oktobar 20X2. godine

6. Određivanje i korištenje značajnosti

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS/MSKK 1
Određivanje i primjena značajnosti u revizijskom angažmanu.	320, 450

Prikaz 6.0-1



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.

Prikaz 6.0-2



Napomena: Pojmovi “sveukupna” značajnost i “posebna” značajnost koji se koriste u prethodnom prikazu i u donjem tekstu su isključivo za potrebe ovog vodiča te su to pojmovi koji se ne koriste 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.

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
320.8	Cilj revizora je primjereno primijeniti koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije.
450.3	Cilj revizora je procijeniti: (a) učinak pogrešnih objavljivanja otkrivenih u reviziji; i (b) učinak neispravljenih pogrešnih objavljivanja, ako ih ima, na finansijske izvještaje.

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
320.9	Za svrhe MRevS, značajnost za provođenje predstavlja iznos ili iznose koje revizor odredi niže od iznosa značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu, a kako bi na prihvatljivo nizak nivo smanjio vjerovatnoću da zbir neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih objavljivanja pređe iznos značajnosti za finansijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, značajnost za provođenje se, također, odnosi na iznos ili iznose koje je revizor odredio niže od jednog ili više nivoa značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objavu.
320.10	Kada uspostavlja opću strategiju revizije, revizor treba odrediti značajnost za finansijske 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 pogrešna objavljivanja iznosa manjih od iznosa značajnosti za finansijske izvještaje kao cjelinu utiču na ekonomske odluke korisnika, donesene na osnovu finansijskih izvještaja, revizor treba odrediti još i nivo ili nivoe značajnosti koje treba primijeniti na te određene klase transakcija, stanja računa i objava. (Vidjeti odjeljke A2-A11)
320.11	Revizor treba odrediti značajnost za provođenje za svrhe procjenjivanja rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti odjeljak A12)
320.12	Revizor treba izmijeniti značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoe značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) u slučaju kada tokom revizije spozna informacije koje bi uzrokovale da on u početku odredi različit iznos ili različite iznose. (Vidjeti odjeljak A13)
320.13	Ako revizor zaključi da je za finansijske izvještaje kao cjelinu primjerena niža značajnost (i, ako je primjenjivo, nivo ili nivoe značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) nego što je ona koja je početno određena, on treba utvrditi da li je nužno izmijeniti značajnost za provođenje i da li su vrste, vremenski raspored i obim daljnjih revizijskih postupaka još uvijek primjereni.
320.14	U revizijsku dokumentaciju revizor treba uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene u njihovom određivanju: (a) značajnost za finansijski izvještaj kao cjelinu; (Vidjeti odjeljak 10) (b) ako je primjenjivo, nivo ili nivoe značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti odjeljak 10) (c) značajnost za provođenje; i (Vidjeti odjeljak 11) (d) svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija odmiče. (Vidjeti odjeljke 12-13)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
450.6	Revizor treba utvrditi treba li izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije ako: <ul style="list-style-type: none"> (a) vrsta otkrivenih pogrešnih objavljivanja i okolnosti njihovog nastanka ukazuju na to da mogu postojati i druga pogrešna objavljivanja koja, zajedno sa pogrešnim objavljivanjima nakupljenim tokom revizije, mogu biti značajna; ili (Vidjeti odjeljak A4) (b) se suma pogrešnih objavljivanja nakupljenih tokom revizije približava iznosu značajnosti utvrđenom u skladu s MRevS 320. (Vidjeti odjeljak A5)

6.1 Pregled

Odluke vezane za značajnost koje donosi revizor bit će temelj za procjene rizika i utvrđivanje obima potrebnih revizijskih postupaka.

Utvrđivanje značajnosti je pitanje profesionalne prosudbe. Ona se zasniva na revizorovom viđenju zajedničkih potreba za finansijskim informacijama korisnika finansijskih izvještaja kao grupe. Sveukupna značajnost (što je izraz koji se koristi u ovom vodiču kako bi se sumirala značajnost za finansijske izvještaje u cjelini) je ukupni izračunati iznos pogrešno objavljenih podataka u finansijskim izvještajima, u koji su uključeni i propusti, a za koje je, ako prelaze prag, realno očekivati da će imati uticaja na ekonomske odluke korisnika. To se razlikuje od revizijskog rizika, jer se on odnosi na neprimjerena revizijska mišljenja o finansijskim izvještajima koji sadrže značajna pogrešna objavljivanja.

Ovo poglavlje se odnosi na utvrđivanje sveukupne i posebne značajnosti te na revizorovo korištenje značajnosti za provođenje s ciljem prikupljanja dovoljnih i primjerenih revizijskih dokaza. Značajnost se tokom cijele revizije koristi za planiranje revizije, procjenu rizika, odgovor na rizik te izvještavanje. Dodatne informacije o značajnosti i revizijskom riziku su sadržane u Dijelu 1, Poglavlje 7. ovog vodiča.

Postoje dva nivoa značajnosti koja treba uzeti u obzir – sveukupna značajnost i posebna značajnost – u skladu s opisom u narednom prikazu.

Prikaz 6.1-1

	Opis
Sveukupna značajnost (za finansijske izvještaje kao cjelinu)	<p>Značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna značajnost) se zasniva na revizorovoj prosudbi najvišeg iznosa pogrešnog objavljivanja koji može biti uključen u finansijski izvještaj, a da ne utiče na ekonomske odluke koje korisnik donosi na osnovu finansijskih izvještaja. Ako je iznos neispravljenih pogrešnih objavljivanja, pojedinačno ili zajedno, viši od sveukupne značajnosti utvrđene za angažman, takvo što bi značilo da su finansijski izvještaji značajno pogrešno objavljeni.</p> <p>Sveukupna značajnost se zasniva na potrebama različitih korisnika kao grupe za zajedničkim finansijskim informacijama. Prema tome, mogući učinak pogrešnih objavljivanja na određene pojedinačne korisnike može bitno varirati, jer su i njihove potrebe znatno različite pa se ne uzimaju u obzir.</p>

	Opis
"Posebna" značajnost (nivo značajnosti ili nivoi za određene klase transakcija, stanja računa ili objave)	U nekim slučajevima, možda postoji potreba za utvrđivanjem pogrešnih objavljivanja koja su manja od sveukupne značajnosti i koja mogu uticati na ekonomske odluke korisnika finansijskih izvještaja. Takvo što može se odnositi na osjetljiva područja poput posebnih objava (npr. naknade za plaće upravi ili podaci specifični za djelatnost), usklađenost sa zakonima ili određenim uslovima ugovora, te na transakcije na osnovu kojih se obračunavaju bonusi. To bi se, također, moglo odnositi i na vrstu potencijalnog pogrešnog objavljivanja.

Vrsta pogrešnih objavljivanja

Osim veličine pogrešnog objavljivanja, revizor treba razmotriti i vrstu mogućih pogrešnih objavljivanja i okolnosti njihovog nastanka kada ocjenjuje njihov učinak na finansijske izvještaje. Okolnosti vezane za neka pogrešna objavljivanja mogu dovesti do toga da ih revizor proglasi značajnim iako su, zapravo, ispod praga značajnosti. Primjeri mogu uključivati nezakonitosti, neispunjavanje ugovora o zajmu, te neusklađenosti sa zakonskim propisima vezanim za izvještavanje. Međutim, ne smatra se izvodljivim oblikovati revizijske postupke za otkrivanje pogrešnih objavljivanja koji bi mogli biti značajni samo zbog svoje vrste.

Značajnost za provođenje

Značajnost za provođenje revizor koristi kako bi rizik smanjio na prihvatljivo nizak nivo tako da nagomilana neispravljena i neutvrđena pogrešna objavljivanja ne pređu značajnost za finansijske izvještaje kao cjelinu (sveukupnu značajnost) ili nivo značajnosti utvrđen za posebne klase transakcija, stanja računa ili objave (posebnu značajnost).

Značajnost za provođenje postavlja se na niži iznos (ili iznose) od sveukupne ili posebne značajnosti. Cilj je obaviti više revizijskog posla nego što je potrebno zbog sveukupne ili posebne značajnosti, a zbog toga da se:

- Osigura otkrivanje pogrešnih objavljivanja manjih od sveukupne ili posebne značajnosti, a kako bi se na prikladan način smanjila mogućnost da suma neispravljenih grešaka i neutvrđenih pogrešnih objavljivanja pređe prag značajnosti za finansijske izvještaje u cjelini; te stoga
- Osigura granica ili tampon za moguća neotkrivena pogrešna objavljivanja. Taj tampon je potreban između utvrđenih, ali ne i ispravljenih ukupnih pogrešnih objavljivanja i sveukupne ili posebne značajnosti.

Taj prostor omogućava revizoru da bude siguran da se neotkrivena pogrešna objavljivanja, kao i neispravljena pogrešna objavljivanja, neće nakupiti i da kao takva neće preći iznos koji bi mogao uticati na finansijske izvještaje te prouzrokovati značajna pogrešna objavljivanja.

Utvrđivanje značajnosti za provođenje nije jednostavan mehanički obračun. Ono uključuje korištenje profesionalne prosudbe na temelju utvrđenih specifičnih faktora, revizorovog razumijevanja subjekta i svih pitanja koja je revizor uočio u prethodnim revizijskim angažmanima.

Utvrđivanje značajnosti provodi se u odnosu na sveukupnu značajnost ili posebnu značajnost. Naprimjer, posebna značajnost za provođenje može se postaviti na niži iznos od sveukupne značajnosti za provođenje za testiranje troškova popravke i održavanja ukoliko postoji veći rizik da se imovina neće kapitalizirati. Posebna značajnost za provođenje može se koristiti i za obavljanje dodatnog posla u područjima koja su po svojoj prirodi osjetljiva i za koja postoji mogućnost nastanka pogrešnog objavljivanja prije nego zbog njihove novčane vrijednosti.

6.2 Kako odrediti značajnost?

Sljedeće tačke se bave utvrđivanjem i korištenjem sveukupne i posebne značajnosti.

Sveukupna značajnost

Sveukupna značajnost zasniva se na revizorovom viđenju potreba korisnika finansijskih izvještaja. Revizori mogu pretpostaviti sljedeće o korisnicima finansijskih izvještaja.

Prikaz 6.2-1

	Pretpostavke
Korisnici finansijskih izvještaja	<ul style="list-style-type: none"> • Posjedovanje razumnog znanja o poslovanju, ekonomskim aktivnostima i računovodstvu; • Spremnost da se prouče informacije koje se nalaze u finansijskim izvještajima te da im se posveti razumna količinu pažnje; • Razumijevanje da su finansijski izvještaji sastavljeni, prezentovani i revidirani prema nivoima značajnosti; • Prepoznaju se neizvjesnosti koje su inherentne prilikom mjerenja iznosa na osnovu procjena, prosudbi te razmatranja budućih događaja; i • Donošenje razumnih ekonomskih odluka na osnovu podataka koji se nalaze u finansijskim izvještajima.

Numerički prag u postotku (ili mjera) se često koristi kao polazna tačka prilikom utvrđivanja. Vrsta mjere i postotak koji se primjenjuju se zasnivaju na profesionalnoj prosudbi. Naprimjer, u firmi kojom upravlja vlasnik-direktor, kada vlasnik uzima mnogo od dobiti prije oporezivanja u obliku nagrade, značajnija mjera će možda biti dobit prije isplate nagrada i poreza.

ZA RAZMATRANJE

S ciljem utvrđivanja dosljednosti, revizorske firme mogu utvrditi i neke smjernice na nivou firme o tome kako će se početno određivati značajnost, a koje uključuju i korištenje odgovarajućih mjera. Međutim, stvarna mjera, koja će se koristiti, zasnivat će se na profesionalnoj prosudbi te će odražavati specifične okolnosti subjekta. To se, također, odnosi i na korištenje značajnosti za provođenje, koja zapravo predstavlja alat koji revizor koristi kako bi riješio određene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja, i to tako da "hvata" pogrešna objavljivanja koja su ispod određenog praga.

Prilikom utvrđivanja odgovarajuće mjere, revizor treba razmotriti pitanja navedena u prikazu koji slijedi te će steći razumijevanje o stavovima i očekivanjima uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Prikaz 6.2-2

	Za razmišljanje
Odabir prave mjere koja će se koristiti	<p>Korisnici</p> <p>Odrediti koji su mogući korisnici finansijskih izvještaja. Oni mogu biti vlasnici subjekta (i ostali vlasnici udjela), lica zadužena za upravljanje, finansijske institucije, davaoci franšiza, glavni investitori, zaposlenici, klijenti, zajmodavci te vladine agencije i ministarstva.</p>

	Za razmišljanje
Odabir prave mjere koja će se koristiti (<i>nastavak</i>)	<p>Posebna očekivanja korisnika</p> <p>Navesti konkretna očekivanja korisnika, kao što su sljedeća:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mjerenje ili objavljivanje stavki poput transakcija s povezanim stranama, naknada upravi te usklađenosti s osjetljivim zakonima ili drugim propisima; • Objave specifične za djelatnost, kao što su troškovi istraživanja u rudarskim firmama i troškovi istraživanja u firmama koje se bave visokom tehnologijom ili farmaceutikom; • Važni događaji ili eventualni događaji. Takvo što bi moglo uključivati i objavljivanje događaja kao što su akvizicija, prodaja, restrukturiranje ili značajni sudski postupci koji se vode protiv subjekta; i • Postojanje odredbi u ugovorima o kreditu, posebno onih koje bi subjekt mogao prekršiti. Ako mala neispravljena greška znači da se prekršila odredba nekog sporazuma, takvo što može dovesti do značajnog učinka na finansijske izvještaje te prilikom pripreme finansijskih izvještaja može, u najgorem slučaju, uticati i na primjenjivost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.
	<p>Važni elementi finansijskih izvještaja</p> <p>Koji su glavni elementi finansijskih izvještaja koji će zanimati korisnike (naprimjer, imovina, obaveze, glavnica, prihodi i rashodi)?</p>
	<p>Vrsta subjekta</p> <p>Razmotriti vrstu subjekta, u kojoj je fazi životnog ciklusa taj subjekt (rast, zrelost, opadanje, itd.) te u kojoj djelatnosti i ekonomskom okruženju taj subjekt posluje.</p>
	<p>Potrebno prepravljnje</p> <p>Da li je potrebno prepravljnje da bi se "normalizovala" referentna baza? Naprimjer, prihod od neprekinutog poslovanja se može prepraviti za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • neuobičajene ili jednokratne stavke prihoda/rashoda i • stavke kao što su bonusi upravi, koji se mogu zasnivati na dobiti prije bonusa ili se jednostavno isplaćivati kako bi se smanjio iznos dobiti koja ostaje u društvu.
	<p>Primarni fokus korisnika</p> <p>Koje informacije iz stavaka finansijskih izvještaja će privući najviše pažnje korisnika? Naprimjer, korisnici zainteresovani za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ocjenjivanje finansijskog poslovanja će se fokusirati na dobit, prihode ili neto imovinu; • sredstva iskorištena za postizanje određenih ciljeva ili svrha će se fokusirati na vrstu i obim prihoda, odnosno rashoda.
	<p>Finansiranje</p> <p>Kako se subjekt finansira? Ako se subjekt isključivo finansira dugom (umjesto glavnim kapitalom), korisnici bi svoju pažnju mogli pojačano usmjeriti na imovinu koja je založena, odnosno na potraživanja vezana za zaradu subjekta.</p>
	<p>Nestalnost</p> <p>Koliko je nestalna predložena mjera? Naprimjer, mjera na osnovu zarade često može biti prikladna, ali ako je subjektovo poslovanje takvo da subjekt u svakom periodu svojim poslovnim aktivnostima jedva dostiže tačku pokrića (dakle ili ima vrlo malu dobit ili vrlo mali gubitak) ili, pak, rezultati poslovanja pokazuju veliku promjenjivost, onda to nije prikladan temelj za određivanje značajnosti.</p>
	<p>Alternative</p> <p>Da li je potrebna alternativna mjera za rješavanje posebnih okolnosti? Alternativne mjere mogu uključiti i krakotrajnu imovinu, neto obrtni kapital, ukupnu imovinu, ukupne prihode, bruto dobit, ukupnu glavicu, te novčani tok iz redovnog poslovanja.</p>

Značajnost za provođenje

Kada su sveukupna i posebna značajnost postavljene srazmjerno potrebama korisnika finansijskih izvještaja, značajnost za provođenje postavlja se na niži iznos. To će na kraju za rezultat imati više revizijskog posla koji je potrebno obaviti (manja pogrešna objavljivanja se mogu prepoznati) i revizijski rizik smanjit će se na prihvatljivo nizak nivo.

Ukoliko je revizija planirana samo s ciljem da se otkriju pojedinačna značajna pogrešna objavljivanja, tada nema granice greške za utvrđivanje i uzimanje u obzir beznačajnih pogrešnih objavljivanja koja možda postoje. Kao rezultat toga, moguće je da suma pojedinačnih beznačajnih pogrešnih objavljivanja prouzrokuje da finansijski izvještaji budu značajno pogrešno objavljeni.

Značajnost za provođenje je oblikovana da bi:

- osigurala otkrivanje beznačajnih pogrešnih objavljivanja manjih od sveukupne ili posebne značajnosti i
- osigurala granicu ili tampon za moguća neotkrivena pogrešna objavljivanja. Taj tampon potreban je između otkrivenih, ali ne i ispravljenih ukupnih pogrešnih objavljivanja i sveukupne ili specifične značajnosti.

Određivanje značajnosti za provođenje ne bi bila jednostavna matematička kalkulacija poput recimo procenta od 80% ukupne značajnosti. Takav oblik pojednostavljenja zanemaruje specifične faktore rizika koji mogu biti značajni za subjekt. Naprimjer, ako postoji visok rizik od greške u vrednovanju zaliha, tada će značajnost za provođenje moći biti smanjena kako bi se obavio dodatni posao s ciljem utvrđivanja obima pogrešnih objavljivanja. Isto tako, ukoliko je rizik od pogrešnog objavljivanja kod stanja potraživanja procijenjen kao nizak, značajnost za provođenje se može podići, što dovodi do smanjenja revizijskog posla vezanog za prikupljanje dokaza za stanja računa.

Značajnost za provođenje revizorovih zahtjeva da koristi profesionalnu prosudbu te na istu utiču sljedeći faktori:

- Revizorovo razumijevanje subjekta, a koje se dopunjava i ažurira tokom obavljanja postupaka procjene rizika; i
- Vrsta i obim utvrđenih pogrešnih objavljivanja u prethodno provedenim revizijama.

ZA RAZMATRANJE

Ne treba smanjivati sveukupni nivo značajnosti na osnovu visokih revizijskih rizika

Ne treba činiti grešku pa da se smanji sveukupna značajnost (na nivou finansijskih izvještaja) zbog toga što je revizijski rizik ocijenjen kao visok. Sveukupna značajnost se zasniva na potrebama korisnika za informacijama, a ne na tome koliko je određeno stanje računa rizično za reviziju. Spuštanje ukupnog praga značajnosti podrazumijeva sljedeće:

- da na odluku korisnika finansijskih izvještaja utiče revizijski rizik, a ne informacije sadržane u finansijskim izvještajima i
- da će revizor obaviti dodatne radnje kako bi bio siguran da u finansijskim izvještajima nema pogrešnih objavljivanja, bilo pojedinačnih ili akumuliranih, a koja prelaze prag sveukupne značajnosti.

Bolji pristup je baviti se revizijskim rizikom postavljanjem značajnosti za provođenje za klase transakcija ili za stanja računa na niži nivo. Na taj način se osigurava da je obavljeno dovoljno posla s ciljem otkrivanja pogrešnih objavljivanja, bez potrebe da se snižava nivo sveukupne značajnosti. Pored toga, takvo što stvara tampon zonu koja će pokriti neprepoznata pogrešna objavljivanja u obavljenom poslu.

Treba uspostaviti nivo sveukupne značajnosti u odnosu na korisnike finansijskih izvještaja, a zatim uspostaviti značajnost za provođenje za svrhu oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka.

Osjetljive objave, stanja računa i problem u finansijskim izvještajima

Treba koristiti posebnu značajnost za provođenje za oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka koja se bave specifičnim rizicima i stanjima u osjetljivim područjima za reviziju.

Sažetak

Nivoi značajnosti i korištenje značajnosti za provođenje su sažeti u prikazu ispod.

Prikaz 6.2-3

	Sveukupna	Posebna	Za provođenje
Svrha	Odrediti prag kojim se utvrđuje sadržavaju li finansijski izvještaji značajna pogrešna objavljivanja usljed greške ili prevare.	Za postavljanje praga (nižeg od sveukupne značajnosti) koji će se primjenjivati na pojedine klase transakcija, stanja računa ili objave, kada se mogu očekivati pogrešna objavljivanja iznosa manjih od sveukupne značajnosti za finansijske izvještaje, a koja mogu uticati na ekonomske odluke korisnika.	Za postavljanje praga (nižeg od sveukupne ili posebne značajnosti) koji osigurava da se beznačajna pogrešna objavljivanja (manja od sveukupne ili posebne značajnosti) mogu uočiti, te koji omogućava revizoru da stvori sigurnosnu granicu.
Temelj za računanje	Koji nivo pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima je podnošljiv za korisnike (tj. neće uticati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskog izvještaja)?	Za koji nivo pogrešnog objavljivanja, a koje se odnosi na posebne okolnosti u određenoj klasi transakcija, stanju računa ili objavama, se može razumno očekivati da će uticati na ekonomske odluke korisnika?	Koliko revizijskog posla će biti potrebno da bi se: utvrdila pogrešna objavljivanja ispod sveukupne ili posebne značajnosti; i <ul style="list-style-type: none"> ostavio dovoljan tampon, odnosno sigurnosni prostor za neotkrivena pogrešna objavljivanja?
Aproksimativno pravilo (za korištenje kao polazište)	Značajnost je, zapravo, više pitanje profesionalne prosudbe nego li mehaničkog računanja. Shodno tome, MRevS posljedično ne daju izričite smjernice za računanje. Međutim, često se u praksi koristi dobit iz neprekinutog poslovanja (3 do 7 %) budući da često upravo ona ima najveću ulogu te je korisnicima finansijskih izvještaja najznačajnija. Ako se to ne može koristiti kao mjera (jer se ne može koristiti za neprofitna pravna lica ili za ona društva kod kojih profit nije stabilan temelj), u obzir treba uzeti i druge osnove za računanje poput: <ul style="list-style-type: none"> prihoda ili rashoda 1 do 3%; imovine 1 do 3%, ili kapitala 3 do 5%. 	Odrediti niži iznos posebne značajnosti (na osnovu profesionalne prosudbe) za revizije specifičnih ili osjetljivih područja finansijskih izvještaja.	MRevS ne sadrže izričite specifične smjernice. Procenti variraju od 60% (sveukupne ili posebne značajnosti), gdje postoji veći rizik od pogrešnog objavljivanja, pa sve do 85%, gdje je procijenjeni rizik od pogrešnog objavljivanja manji.

	Sveukupna	Posebna	Za provođenje
Korištenje u reviziji	Odrediti prelaze li neispravljena pogrešna objavljivanja, pojedinačno ili zajedno, sveukupnu značajnost.	Odrediti prelaze li neispravljena pogrešna objavljivanja, pojedinačno ili zajedno, posebnu značajnost.	<ul style="list-style-type: none"> • Procijeniti rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja; i • Oblikovati daljnje revizijske postupke s ciljem odgovaranja na procijenjene rizike.
Izmjene do kojih dolazi tokom revizije	<ul style="list-style-type: none"> • Promjene u okolnostima koje su se dogodile tokom postupka revizije, kao što su prodaja dijela poslovanja; • Nove informacije; ili • Promjena u revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog poslovanja, a kao rezultat obavljanja daljnjih revizijskih postupaka (npr. stvarni poslovni rezultati se jako razlikuju od očekivanih). 	Promjene u posebnim okolnostima.	<ul style="list-style-type: none"> • Promjene u procijenjenim rizicima; • Vrsta i veličina pogrešnih objavljivanja koja su utvrđena prilikom provođenja daljnjih revizijskih postupaka; ili • Promjena u razumijevanju subjekta.

6.3 Značajnost u planiranju i procjeni rizika

Utvrđivanje različitih nivoa značajnosti je ključni dio procesa planiranja. To nije diskrecijska faza revizije, već trajan i ponavljajući. Sljedeći prikaz rezimira korištenje značajnosti prilikom planiranja i procjene rizika.

Prikaz 6.3-1

	Značajnost
Planiranje (Opća strategija i planovi revizije)	<p>Koristiti značajnost da bi se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odredilo koja područja finansijskih izvještaja zahtijevaju reviziju. • Postavio kontekst opće strategije revizije. • Planirali vrsta, vrijeme i obim posebnih revizijskih postupaka. • Odredila posebnu značajnost za pojedine klase transakcija, stanja računa ili objave kod kojih se može očekivati da će pogrešna objavljivanja iznosa nižih od sveukupne značajnosti ili značajnosti za provođenje uticati na ekonomsku odluku korisnika. • Odredila značajnost za provođenje za svaki pojedini nivo posebne značajnosti, jer će možda biti potrebno da revizor radi tako što koristi značajnost za provođenje za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu, a u zavisnosti od nivoa rizika koji je povezan s tom stavkom. • Ocijenili kasniji dokazi kako bi se utvrdila potreba za bilo kakvim izmjenama za bilo koji nivo značajnosti. Ako je tako, revizor će u skladu s tim izmijeniti vrstu, vrijeme i obim postupaka koji su potrebni.

	Značajnost
Postupci procjene rizika	<ul style="list-style-type: none"> • Prepoznati koji su postupci procjene rizika potrebni. • Osigurati kontekst prilikom ocjenjivanja prikupljenih informacija. • Procijeniti veličinu (učinak) utvrđenih rizika. • Procijeniti rezultate postupaka procjene rizika.
Sastanci timova	<ul style="list-style-type: none"> • Pobriniti se da za to da članovi tima razumiju prepoznate korisnike, kao i da znaju zbog čega bi bilo razumno očekivati da isti promijene svoje ekonomske odluke. To može pomoći u slučaju da član tima tokom revizije postane svjestan određenih informacija uslijed kojih bi iznos značajnosti, a da su se znale u početku, bio postavljen drugačije. Primjeri takvih pitanja su: <ul style="list-style-type: none"> – odluka da se proda veliki dio poslovnih aktivnosti subjekta, – nove informacije ili faktori rizika koji bi imali uticaj na početno određivanje značajnosti, i – promjena u revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog poslovanja nastala kao rezultat obavljanja daljnjih revizijskih postupaka, poput situacije kada se stvarni finansijski rezultati znatno razlikuju od očekivanih rezultata. • Odrediti opću strategiju revizije. • Odrediti obim ispitivanja u odnosu na: <ul style="list-style-type: none"> – značajnost za provođenje i – posebnu značajnost za provođenje. • Utvrditi kritične probleme revizije i područja od značajnog interesa za reviziju.

ZA RAZMATRANJE

Određivanje nivoa sveukupne značajnosti za provođenje i posebne značajnosti za provođenje podrazumijeva korištenje profesionalne prosudbe. Timovima se savjetuje (ali nije i uslov) da razgovaraju s angažovanim partnerom o prosudbama koje su primjenjivali prilikom određivanja nivoa značajnosti te da potom prikupe njegovu/njenu saglasnost. Konačno, uz navođenje dovoljno pojedinosti, u sklopu revizijske dokumentacije treba dokumentovati prosudbe koje su se koristile prilikom određivanja značajnosti.

6.4 Značajnost u obavljanju revizijskih postupaka

Revizori treba da razmotre značajnost prilikom određivanja vrste, vremenskog rasporeda i obim revizijskih postupaka, i to onako kao što je predstavljeno u sljedećem prikazu.

Prikaz 6.4-1

	Značajnost
Obavljanje revizijskih postupaka	<p>Koristiti značajnost da bi se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utvrdilo koji su daljnji revizijski postupci potrebni. • Odredilo koje stavke treba odabrati za testiranje i da li će se koristiti tehnike uzorkovanja. • Pružila pomoć prilikom određivanja veličine uzoraka (npr. interval uzorkovanja = preciznost (značajnost) / faktor sigurnosti). • Procijenile reprezentativne greške koje su utvrđene uzorkovanjem, i to ekstrapolacijom na cijelu populaciju kako bi se otkrila "vjerovatna" pogrešna objavljivanja. • Procijenila suma ukupnih grešaka na nivou računa pa do nivoa finansijskog izvještaja. • Procijenila suma ukupnih grešaka, uključujući i neto učinak neispravljenih pogrešnih objavljivanja u početnom stanju zadržane dobiti. • Procijenili rezultate provedenih postupaka.

Napomena: Opću strategiju revizije i plan revizije je potrebno izmijeniti u slučajevima kada:

- Vrsta otkrivenih pogrešnih objavljivanja i okolnosti njihovog pojavljivanja upućuju na mogućnost postojanja drugih pogrešnih objavljivanja koja bi, u sumi s pogrešnim objavljivanjima koja su se nakupila tokom revizije, mogla biti značajna; ili kada je
- Suma pogrešnih objavljivanja koja su se nakupila tokom revizije blizu značajnosti.

ZA RAZMATRANJE

Sveukupna značajnost se vjerovatno neće mijenjati tako često. Međutim, možda će je biti potrebno izmijeniti ako revizor postane svjestan nekih novih informacija ili ako je došlo do promjene u revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog poslovanja. Ako je potrebno mijenjati značajnost, potrebno je osigurati da revizijski tim o tome bude obaviješten i da se provede procjena uticaja takvih promjena na plan revizije.

Značajnost za provođenje se može mijenjati na osnovu novih faktora rizika ili novih revizijskih nalaza koji možda nikako neće imati učinak na sveukupnu značajnost. Promjene u značajnosti za provođenje će za rezultat imati izmjene vrste, vremena i obima revizijskih postupaka. Naravno, ako dođe do promjena u sveukupnoj značajnosti, vjerovatno će biti potrebno učiniti i promjene u značajnosti za provođenje.

6.5 Značajnost u izvještavanju

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
450.11	Revizor treba odrediti da li su neispravljena pogrešna objavljivanja značajna, pojedinačno ili zajedno. Prilikom tog odlučivanja, revizor treba razmotriti: <ul style="list-style-type: none"> (a) veličinu i vrstu pogrešnih objavljivanja u odnosu na određene klase transakcija, stanja računa ili objave, te u odnosu na finansijske izvještaje kao cjelinu, kao i specifične okolnosti njihovog nastanka; i (Vidjeti odjeljke A13-A17, A19-A20) (b) učinak neispravljenih pogrešnih objavljivanja koji se odnose na prethodne periode za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave, kao i na finansijske izvještaje kao cjelinu (Vidjeti odjeljak A18)
450.12	Revizor sa onima koji su zaduženi za upravljanje treba razmijeniti mišljenje o neispravljenim pogrešnim objavljivanjima i o učinku koji ona, pojedinačno ili zajedno, mogu imati na mišljenje u izvještaju revizora, osim ako to nije zabranjeno zakonom ili drugim propisima. Revizor u obavještavanju treba pojedinačno navesti značajna pogrešna objavljivanja. Revizor treba zahtijevati da ta neispravljena pogrešna objavljivanja budu ispravljena. (Vidjeti odj. A21-A23)

Pogledati Dio 2, Poglavlje 21. da bi se dobilo više informacija o ocjeni pogrešnih objavljivanja.

Prije objave mišljenja, revizor treba:

- potvrditi značajnost utvrđenu za finansijske izvještaje kao cjelinu;
- ocijeniti vrstu i ukupnost neispravljenih pogrešnih objavljivanja koja su uočena i
- napraviti opću procjenu o tome sadrže li finansijski izvještaji značajna pogrešna objavljivanja.

Prikaz 6.5-1

	Značajnost
Izvještavanje	<p>Revizor treba koristiti značajnost kako bi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ocijenio sumu ukupnih grešaka na nivou računa pa do nivoa finansijskog izvještaja. • Ocijenio sumu ukupnih grešaka, uključujući i neto učinak neispravljenih pogrešnih objavljivanja u početnom stanju zadržane dobiti. • Odredio da li je potrebno provoditi dodatne revizijske postupke kada se ukupna pogrešna objavljivanja približavaju sveukupnoj ili posebnoj značajnosti. • Zatražio od uprave da ispravi sva uočena pogrešna objavljivanja. • U obzir uzeo potrebu za ponovljenim pregledom područja koja sadržavaju najveća pogrešna objavljivanja. • Prosudio o vrsti i osjetljivosti pogrešnih objavljivanja koja su uočena, kao i o njihovoj veličini. • Utvrdio da li je potrebno modifikovati izvještaj revizora zbog neispravljenih značajnih pogrešnih objavljivanja.

Skup pogrešnih objavljivanja se sastoji od:

- posebnih pogrešnih objavljivanja koja je revizor utvrdio provođenjem revizijskih testiranja i
- procjene drugih utvrđenih pogrešnih objavljivanja koja se ne mogu na drugi način posebno kvantificirati.

Revizor tada upravi treba podnijeti zahtjev da evidentira sva utvrđena pogrešna objavljivanja.

Pogledati Dio 2, Poglavlje 21. za dodatne informacije o ocjeni prikupljenih revizijskih dokaza.

6.6 Ostala razmatranja

Ostala razmatranja uključuju:

- obavještanje uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom o stanju i činjenicama;
- ažuriranje značajnosti, te
- smanjenje značajnosti iz prethodnog perioda.

Komunikacija sa upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje

Uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom treba da razumiju ograničenja u pogledu nivoa preciznosti koja se mogu očekivati od revizije. Oni, također, treba da budu svjesni i toga da nije ekonomski izvodljivo, a ni isplativo oblikovati revizijske postupke koji će osigurati apsolutnu sigurnost da finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja. Revizija u tom pogledu može pružiti tek razumno uvjerenje u takvo što.

Kada revizor tokom revizije otkrije pogrešna objavljivanja, prvi korak je da od uprave zatraži da se sva neispravljena pogrešna objavljivanja isprave. Ukoliko uprava odbije ispraviti određena pogrešna objavljivanja, tada je revizorova dužnost o sljedećem obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje:

- detalje neispravljenih pogrešnih objavljivanja i učinak koji ona, pojedinačno ili zajedno, mogu imati na revizorovo mišljenje (osim u slučaju da je takvo što zabranjeno zakonom ili drugim propisima);
- svako pojedinačno značajno neispravljeno pogrešno objavljivanje i
- učinak neispravljenih pogrešnih objavljivanja iz prethodnih perioda koja su povezana s relevantnim klasama transakcija, stanjima računa, objavama ili općenito s finansijskim izvještajima.

Ažuriranje značajnosti

Preliminarna procjena sveukupne značajnosti i značajnosti za provođenje se može promijeniti od početnog planiranja revizija do trenutka kada se provodi ocjena revizijskih postupaka. Takvo što bi moglo nastati uslijed promjene u okolnostima ili uslijed promjene u revizorovim saznanjima do kojih se došlo u toku obavljanja revizijskih postupaka. Naprimjer, ako se revizijski postupci izvode prije kraja perioda, revizor treba predvidjeti rezultate poslovanja i finansijski položaj. Ako se stvarni rezultati poslovanja i finansijski položaj značajno razlikuju, može doći do promjena i u procjeni značajnosti i revizijskog rizika.

Smanjenje značajnosti iz prethodnog perioda

Kada iz jednog perioda u drugi dođe do promjena u okolnostima, revizor treba razmotriti učinak svih pogrešnih objavljivanja na početnom stanju glavnice. Naprimjer, kada su prihodi i dobit znatno manji nego u prethodnim periodima, potreban je niži nivo značajnosti. Greške mogu postojati u početnim iznosima, budući da je revizija ranije obavljena uz korištenje viših nivoa značajnosti. S ciljem smanjenja rizika od značajnih grešaka u početnom stanju glavnice, revizor na početnim stanjima imovine i obaveza može izvršiti daljnje revizijske postupke.

ZA RAZMATRANJE

Novi angažmani

Prilikom prihvatanja novog revizijskog angažmana, treba se raspitati o sveukupnoj značajnosti koju je koristio prethodni revizor. Ako je takvo što moguće saznati, to će pomoći u određivanju daljnjih, eventualno potrebnih, revizijskih postupaka koje će biti potrebno provesti za početna stanja imovine i obaveza.

Korištenje eksperata uprave

Treba osigurati da su svi eksperti koje je subjekt zaposlio (s ciljem pružanja podrške subjektu u pripremi finansijskih izvještaja), ili koje je koristio revizijski tim, dobili uputu o tome kako da koriste prikladan nivo značajnosti u vezi sa poslom koji obavljaju.

6.7 Dokumentacija

Treba dokumentovati utvrđivanje sljedećeg, kao i faktore koji su uzeti u obzir pri tom utvrđivanju:

- sveukupne značajnosti;
- kada je primjenjivo, nivoe posebnih značajnosti za pojedine klase transakcija, stanja računa ili objave;
- značajnosti za provođenje i
- sve izmjene iznad navedenih faktora za vrijeme trajanja revizije.

6.8 Studije slučaja – utvrđivanje i korištenje značajnosti

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledati Dio 2, Poglavlje 2. – Uvod u studije slučaja.

Značajnost se često dokumentuje na radnom papiru koji uključuje sažetak poslovnih rezultata i pruža prostor za neka druga razmatranja vezana za značajnost poput kvalitativnih faktora.

Studija slučaja A — Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc.

(Izvadak)

Procjena značajnosti

Glavni korisnici finansijskih izvještaja su banke i dioničari. Iznos značajnosti korišten u prethodnom periodu je bio 8.000 €.

Vidjeti radni papir br. # zbog mogućih iznosa značajnosti na temelju dobiti iz neprekinutog poslovanja, kao i prihoda. Pomoću profesionalne prosudbe, odlučili smo da će se naša značajnost zasnivati na 5% dobiti prije oporezivanja, nakon dodavanja bonusa za upravu u iznosu od ukupno 70.000 €. I druge osnove za računanje značajnosti, kao što su prihodi, također su uzeti u obzir, ali se smatralo da je dobit prije oporezivanja iznos koji ipak ima najviše smisla kao referentan u odnosu na prepoznate korisnike finansijskih izvještaja.

Za ovaj period je planirano da će se iznos od 10.000 € koristiti kao iznos sveukupne značajnosti. O konceptu značajnosti i njegovoj primjeni u reviziji se načelno raspravilo s klijentom.

Uz pomoć korištenja profesionalne prosudbe, te uzimajući u obzir vrste pogrešnih objavljivanja koje su otkrivene u prethodnim revizijama, sveukupna značajnost za proveđenje je postavljena na iznos od 7.500 €.

Posebna značajnost za plaćene lokalne poreze na prodaju postavljena je na 1.000 €, jer se od nas zahtijeva da polazeći od tog iznosa revidiramo ta plaćanja i o njima obavijestimo lokalnu vlast.

Također, pogledajte i radni papir – RP 615 u vezi pitanja kvantitativne analize

Pripremio: JF

Datum: 8. decembar 20X2. godine

Pripremio: LF

Datum: 5. januar 20X3. godine

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Izvadak)

Procjena značajnosti

Glavni korisnici finansijskih izvještaja su banke i dioničari.

Iznos značajnosti korišten u prethodnom periodu je bio 3.000 €.

Na osnovu razmatranja potreba korisnika, odlučili smo da značajnost postavimo na oko 1% od prihoda od prodaje. Prema našoj prosudbi, prihodi pružaju stabilniju osnovicu za značajnost nego dobit prije oporezivanja. Za ovaj period planiramo koristiti 2.500 € kao iznos sveukupne značajnosti. O konceptu značajnosti i njegovoj primjeni u reviziji je načelno raspravljeno s klijentom.

Koristeći profesionalnu prosudbu, a koja se u velikoj mjeri zasniva na prošlosti grešaka u prethodnim periodima, sveukupna značajnost za provođenje postavljena je na 1,800 €.

Ostala pitanja

Vidi radni papir – RP 615 za

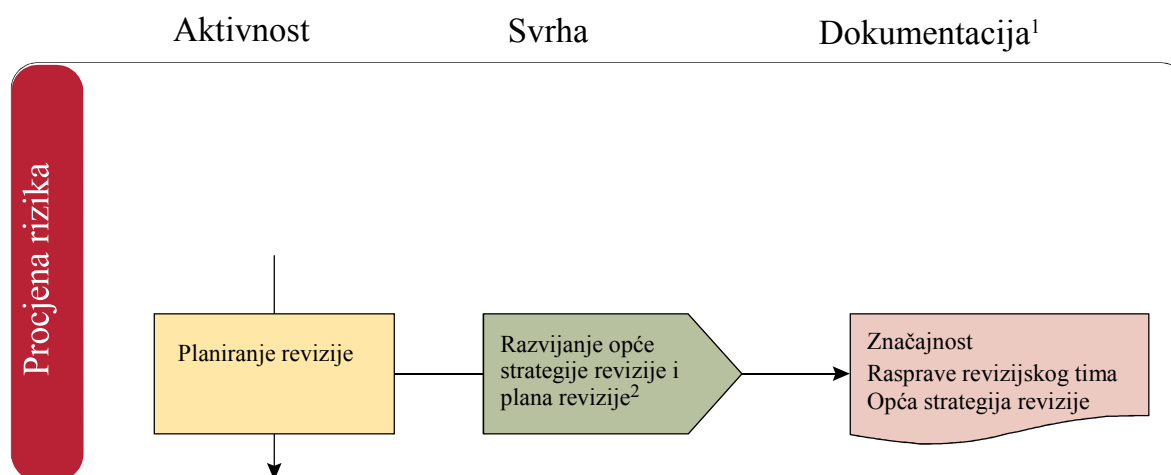
Pripremio: JF Datum: 8. decembar 20X2. godine

Pripremio: LF Datum: 5. januar 20X3. godine

7. Rasprave revizijskog tima

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS/MSKK 1
Svrha i vrsta razmjena mišljenja koje je potrebno provesti unutar tima za reviziju, a koje su vezane za osjetljivost finansijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna objavljivanja.	240, 300, 315

Prikaz 7.0-1



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.

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
240.15	MRevS 315 zahtijeva razmjenu mišljenja između članova tima i određivanje od strane partnera koja su to pitanja o kojima će se komunicirati sa članovima tima koji nisu uključeni u diskusiju. Ta diskusija će posebnu pažnju pridati tome kako i gdje finansijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim objavljivanjima uslijed prevare, uključujući i kako je prevara mogla nastati. Razmjena mišljenja će se provesti tako da se po strani ostave vjerovanja članova tima da su uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje pošteni i čestiti. (Vidjeti odjeljke A10-A11)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
240.44	<p>U revizorsku dokumentaciju o njegovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja te procjena rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja koje zahtijeva MRevS 315, revizor treba uključiti sljedeće:</p> <p>(a) značajne odluke koje su donesene tokom razmjene mišljenja sa članovima tima o podložnosti subjektovih finansijskih izvještaja u pogledu značajnih pogrešnih objavljivanja usljed prevara; i</p> <p>(b) utvrđivanje i procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja usljed prevara na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnji.</p>
315.10	<p>Angažovani partner i drugi ključni članovi revizijskog tima će raspraviti osjetljivost finansijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno objavljivanje i primjenu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja na subjektove činjenice i okolnosti. Angažovani partner će odrediti o kojim pitanjima treba obavijestiti članove angažovanog tima koji nisu bili uključeni u razmjenu mišljenja. (Vidjeti odjeljke A14-16)</p>

7.1 Pregled

Ključni element za uspjeh bilo kojeg revizijskog angažmana je dobra komunikacija između članova revizijskog tima. Komunikacija počinje s dodjelom članova tima, dogovorom sastanka tima radi planiranja revizije, te se nastavlja tokom čitavog trajanja angažmana. Prednosti dobre komunikacije uključuju one koje su navedene u sljedećem prikazu.

Prikaz 7.1-1

	Prednosti
Potreba za stalnom komunikacijom između članova revizijskog tima	<p>Produktivnost revizije</p> <ul style="list-style-type: none"> Svaki pojedinac u timu mora steći razumijevanje o subjektu koji se revidira, okviru finansijskog izvještavanja koji će se koristiti, svoje specifične uloge u reviziji, kao i o tome kako i kada će obaviti posao. Mogućnost pretjeranog ili prepovršnog revidiranja će se znatno smanjiti.
	<p>Učinkovitost revizije</p> <ul style="list-style-type: none"> Osoblje je steklo uvid u subjekt te su obaviješteni o očekivanjima od revizije direktno od strane iskusnog osoblja, kao što je angažovani partner. Timske razmjene mišljenja o osjetljivosti finansijskih izvještaja na značajna pogrešna objavljivanja će pomoći prilikom određivanja onih poslovnih rizika kojima se treba baviti, kao i rizika od prevare. Donosit će se bolje odluke o vrsti, vremenskom rasporedu i obimu procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka. Otvorene linije komunikacije omogućuju brze odgovore na nove informacije u područjima poput neobičnih transakcija/događanja, povezanih strana i u pitanjima vezanim za izvještavanja.
	<p>Razvoj osoblja</p> <ul style="list-style-type: none"> Najbolje prakse u reviziji će se preslikati sa partnera na osoblje. Osoblje se podstiče da postavlja pitanja i preispituje učinkovitost odgovora na procijenjene rizike koje su provedene u prethodnim periodima.

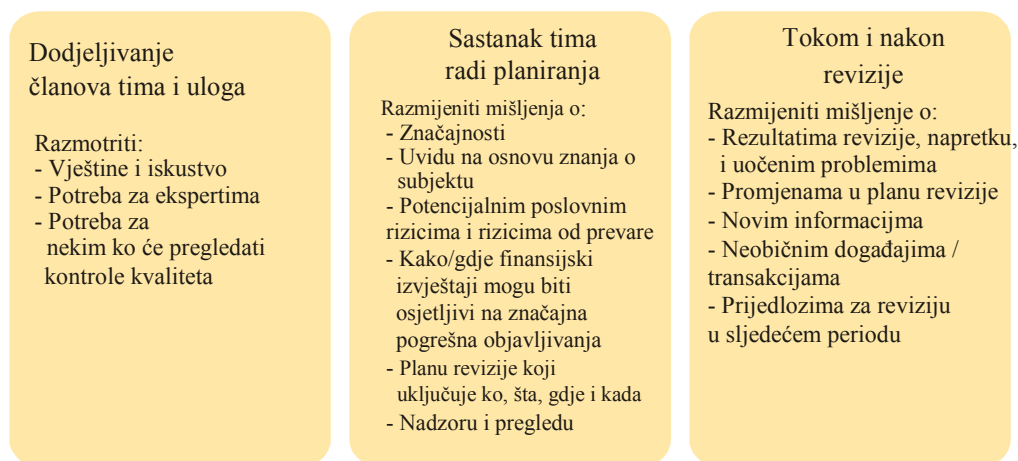
Učinkovita trajna komunikacija zahtijeva:

- Uključenost (i nepodijeljenu pažnju) angažovanog partnera i iskusnog osoblja; i
- Spremnost iskusnijeg osoblja da saslušaju mlade zaposlenike. To uključuje razumijevanje angažmana iz perspektive mlađih zaposlenika, podsticanje njihovih pitanja i prijedloga, kao i pružanje povratnih informacija.

Sljedeći prikaz sažima sve što treba razmotriti i o čemu je potrebno razmijeniti mišljenja u okviru komuniciranja između članova revizijskog tima.

Prikaz 7.1-2

Komunikacija revizijskog tima



ZA RAZMATRANJE

Razmjene mišljenja unutar revizijskog tima su ključne za provođenje učinkovite revizije. Treba izbjegavati iskušenje da se kroz dnevni red proleti zbog nekih drugih pritisaka s vremenom. Ovi razgovori omogućavaju razmjenu mišljenja o revizijskim rizicima i scenarijima za prevare te pružaju priliku za oblikovanje nacrtu mogućih odgovora na iste. Takve rasprave, također, pružaju i mogućnost osoblju da još više nauče o poslovanju subjekta, te o tome šta se od njih očekuje u reviziji. Osoblje se, također, može podsticati i da iznosi svoje ideje o tome kako se revizija može poboljšati.

7.2 Sastanak revizijskog tima radi planiranja

Za veće angažmane, potrebno je odrediti održavanje sastanka za planiranje revizije mnogo prije početka rada na terenu. To će osigurati vrijeme potrebno za pripremu ili mijenjanje detaljnog plana revizije. Kod vrlo malih revizija, može se planirati i kroz kratke rasprave na početku angažmana te tokom procesa revizije.

Članove tima treba podsticati da sastanku prisustvuju otvorenog uma za pitanja, kao i da budu spremni na učestvovanje i dijeljenje informacija uvijek s pozicije profesionalnog skepticizma. Također ih treba upozoriti da zaborave i na stranu stave sva svoja lična uvjerenja o tome da su uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje iskreni i pošteni. Obim razmjene mišljenja je potrebno odrediti na osnovu uloga, iskustva i potrebe za informacijama članova angažovanog revizijskog tima.

Tri ključna područja, na koja je potrebno obratiti pažnju, su navedena u sklopu prikaza u nastavku teksta.

Prikaz 7.2-1

Ključna područja bavljenja	Svrha: Provesti otvorenu raspravu
Dijeliti uvide i sva saznanja o subjektu, poput ljudi, poslovanja i ciljeva	<p>Subjekt</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prošlost i poslovni ciljevi. • Korporativna kultura. • Promjene u poslovanju, osoblju ili sistemima. • Primjena primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja na činjenice i okolnosti vezane za subjekt. <p>Uprava</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vrsta/struktura subjekta i strukture upravljanja. • Stav prema internoj kontroli. • Podsticaji za činjenje prevare. • Neobjašnjene promjene u ponašanju ili stilu života ključnih zaposlenika. • Svaka naznaka pristrasnosti uprave. <p>Poznati faktori rizika</p> <ul style="list-style-type: none"> • Iskustvo iz ranijih revizijskih angažmana. • Značajni faktori poslovnog rizika. • Prilika za činjenje prevare.

Ključna područja bavljenja	Svrha: Dijeliti ideje i moguće zamisli u vezi sa oblikovanjem revizijskih postupaka
Brainstorming	<p>Mogućnost greške i prevare</p> <ul style="list-style-type: none"> • Koja područja finansijskih izvještaja mogu biti osjetljiva na značajna pogrešna objavljivanja (uslijed prevare i greške)? Ovaj korak je potreban u svim revizijama. • Kako uprava može izvršiti ili prikriti finansijsko izvještavanje s namjerom prevare? Od velike koristi može biti razvijanje raznih scenarija prevara ili, kada je to moguće, korištenje usluga forenzičkog računovođe. Treba razmisliti o knjiženjima u dnevnik, pristrasnostima uprave u procjenama/rezervacijama, promjenama računovodstvenih politika, itd. • Kako bi se imovina mogla otuđiti ili zloupotrijebiti u lične svrhe? • Ima li nekih nesebičnih podsticaja (kao što je održavanje izvora finansiranja za neprofitne subjekte) za manipulaciju finansijskim izvještajima? <p>Odgovor na rizik</p> <ul style="list-style-type: none"> • Koje je revizijske postupke/pristupe potrebno uzeti u obzir s ciljem odgovaranja na iznad utvrđene rizike? • Treba razmisliti da li će i element nepredvidljivosti biti uključen u vrstu, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti.

Ključna područja bavljenja	Svrha: Pružiti smjer
Planiranje revizije	<p>Specifična područja za rješavanje:</p> <p>Treba se uvjeriti da su posebni zahtjevi svih povezanih MRevS u pogledu revizije na odgovarajući način obuhvaćeni u planu revizije. MRevS koji uključuju provođenje posebnih postupaka uključuju i:</p> <p>MRevS 240 <i>Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja</i></p> <p>MRevS 402 <i>Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužnu organizaciju</i></p> <p>MRevS 540 <i>Revizijske računovodstvene procjene, uključujući i fer vrijednost računovodstvenih procjena i povezane objave</i></p> <p>MRevS 550 <i>Povezane strane</i></p> <p>MRevS 600 <i>Revizija finansijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente)</i></p> <p>Osigurati smjer revizijskom timu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odrediti nivo značajnosti. • Dodijeliti uloge i odgovornosti. • Osigurati osoblju pregled revizijskih sekcija/dijelova koje su dužni ispuniti. Treba obratiti pažnju na pristup koji je potreban, posebne okolnosti, vremenski raspored, dokumentaciju, obim pruženog nadzora, pregled dosijea te na sva ostala eventualna očekivanja. • Naglasiti važnost stalnog održavanja profesionalnog skepticizma tokom revizije.

Napomena: Ako članovi revizijskog tima, koji nisu ključni, nisu u mogućnosti prisustvovati sastanku ili nisu ni pozvani, angažovani partner će odrediti o kojim pitanjima i problemima će biti obaviješteni.

ZA RAZMATRANJE

Osoblju treba naglasiti važnost opreza i osjetljivosti na svaku naznaku nepoštenja, ali i na činjenicu da treba biti oprezan da se ne donose brzopleti zaključci, pogotovo prilikom razmjene mišljenja o takvim nalazima sa upravom tog subjekta ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Treba navesti moguće okolnosti (crvene zastavice) da, ako se na njih naiđe, takvo što može biti pokazatelj moguće prevare.

Prevara se, generalno, otkriva prepoznavanjem uzoraka, izuzetaka i neobičnosti u prometima ili ogađajima. Na primjer, lažni račun za troškove će biti beznačajan kao takav za finansijske izvještaje, ali može biti indikativan te ukazivati na mnogo veće probleme – poput nedostatka poštenja kod uprave.

7.3 Komunikacija tokom i po završetku revizije

Svaki član revizijskog tima će imati nešto drugačije viđenje subjekta. Neki od podataka koje je prikupio jedan od članova tima možda uopće neće imati i ne mogu imati smisla ako nisu u kombinaciji s informacijama koje su prikupljene od strane drugih članova tima. To je naročito istinito kod prevare, gdje upravo prepoznavanje malih uzoraka, neobičnosti i izuzetaka dovodi do konačnog razotkrivanja prevare.

Jednostavna analogija je puzzle slagalica. Svaki dio te slagalice sam po sebi ne omogućava pojedincu da sagleda cijelu sliku. Tek kada se svi dijelovi skupe, cijela slika se može jasno vidjeti. Isti princip vrijedi i u reviziji. Šira slika se može ostvariti i sagledati tek kada se na jednom mjestu okupe pojedinačna saznanja/nalazi svakog revizora te kada svaki član ista podijeli s ostakom revizijskog tima. To je predstavljeno u sljedećem prikazu.

Prikaz 7.3-1

Dijeljenje saznanja/nalaza



Razmjene mišljenja unutar tima ne treba da budu ograničene samo na sastanak koji je povezan s planiranjem. Članove tima za reviziju treba podsticati da komuniciraju i dijele informacije do kojih su došli tokom revizije, a u vezi svih važnih pitanja, pogotovo kada ona utiču na procjenu rizika i planiranje revizijskih postupaka.

ZA RAZMATRANJE

Treba održavati kratke sastanke za informativne razgovore u strateškim trenucima tokom revizije

Osim razmjene mišljenja kod planiranja revizije na početku angažmana, može biti korisno (ali ne i nužno) da se revizijski tim, bez obzira na to koliko on bio malen, sastane (ili da se dogovori konferencijski poziv) kako bi se razmijenila mišljenja o revizijskim nalazima nakon svake faze revizije.

Primjena postupaka procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka

Ovi informativni razgovori/sastanci ne treba da buduformalni niti dugački, već članovima revizijskog tima treba pružiti priliku da usmeno obavijeste ostale članove tima o svojim nalazima, pronađenim izuzecima i eventualnim otkrivenim razlozima za zabrinutost. Oni, također, mogu prijaviti i bilo koja druga pitanja (ma koliko ona mala bila) koja su im se učinila kao čudna ili besmislena. To su često male stvari koje, u kombinaciji s podacima prikupljenim od strane drugih članova tima, upućuju na moguće faktore rizika (kao što je prevara), a koji mogu zahtijevati obavljanje daljnjeg rada. Čak i kada se revizijski tim sastoji od samo dvije osobe, ti sastanci mogu dati značajne rezultate.

ZA RAZMATRANJE (nastavak)**Završavanje revizije**

Po završetku prethodne revizije, uvijek postoji iskušenje da se ide dalje i počne s novim angažmanom. Kao rezultat toga, može se izgubiti mnogo od znanja koje bi moglo biti od velike koristi za obavljanje revizije u sljedećem periodu. Kratki sastanak ili konferencijski poziv nakon svake revizije može biti od koristi za primanje povratne informacije od revizijskog tima te da bi se utvrdilo šta se može poboljšati. Takvo što uključuje i utvrđivanje sljedećeg:

- Područja revizije koja zahtijevaju dodatnu pažnju, odnosno područja na koja je u budućnosti možda potrebno usmjeriti manje pažnje;
- Bilo koji drugi neočekivani nalazi, neuobičajene transakcije ili finansijski pritisci na osoblje koji mogu biti pokazatelji prevare ili podsticaj za činjenje prevare;
- Sve planirane promjene koje će uticati na buduće angažmane, kao što su ključne kadrovske promjene, nova finansiranja, pripajanje, novi proizvodi ili usluge, uvođenje novog računovodstvenog sistema ili promjene u unutrašnjoj kontroli;
- Područja u kojima je potrebna dodatna pomoć koju može pružiti subjekt, poput analize određenih područja finansijskih izvještaja; i
- U situacijama kada postoje značajni rizični faktori, na informativnom sastanku se, također, može osvrnuti i na to želi li firma nastaviti angažman s klijentom i u sljedećem periodu. Ako firma odluči da ne nastavi angažman odmah nakon završetka revizije, razlozi će svima biti svježi te će to osigurati subjektu više vremena da pronađe drugog revizora.

Na početnom sastanku za planiranje, može se odrediti i raspored datuma i vrijeme održavanja ovog sastanka.

7.4 Studije slučaja – Rasprave revizijskog tima

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledati Dio 2, Poglavlje 2. – Uvod u studije slučaja.

Moglo bi biti korisno da se svim članovima angažovanog tima za reviziju prije sastanka prosljede najnoviji finansijski izvještaji, popis procijenjenih rizika iz prethodnih perioda (ili iz tog perioda, ako su ažurirani), kao i revizijski odgovori. Na sastanku je potrebno naglasiti potrebu za profesionalnim skepticizmom i potrebu da se odmah prijave sve sumnjive situacije ili eventualni signali upozorenja koji ukazuju na prevare.

Dokumentacija može biti u obliku standardne agende ili bilješke za dosije.

Studija slučaja A — Dephta Furniture Inc.

Datum sastanka: 8. decembar 20X2. godine

Tačka dnevnog reda	Zapisnik sa sastanka
1. Značajnost i značajna stanja računa.	<i>Povećanje sveukupne značajnosti na 10.000 € na osnovu rasta profitabilnosti i prodaje, te značajnosti za provođenje na 7.500 €.</i>
2. Vremenski raspored, ključni datumi i dostupnost zaposlenika klijenata.	<i>Potvrđeno je da je vremenski raspored posljednjeg perioda primjeren te da su razumni naši zahtjevi upravi za pomoć u pripremi određenih rasporeda.</i>
3. Šta možemo naučiti iz proteklih iskustava, odnosno događaja koji su prouzrokovali kašnjenja i situaciju pri kojoj su na određenim područjima provedeni predetaljni ili nedovoljno detaljni revizorski postupci?	<i>Interna kontrola zaliha je prošle godine bila loša te je to dovelo do potrebe za dodatnim poslom. Klijent je izjavio da će se to rješavati prije kraja ovog perioda.</i>
4. Postoje li neke nove dileme i sumnje vezane za nedostatak poštenja uprave, vremensku neograničenost poslovanja, sporove, itd?	<i>Vidjeti isječak iz novina vezan za: Parvin. To može biti izolovani događaj, ali moramo biti oprezni.</i>
5. Promjene u ovom periodu u poslovnim operacijama i/ili u finansijskim uslovima, regulativama vezanim za djelatnost, korištenim računovodstvenim politikama i ljudima.	<i>Internet prodaja sada čini 12% od ukupne prodaje. Postoje i planovi za značajan rast. To će staviti pritisak na novčana sredstva, internu kontrolu, te operativne sisteme. Trenutna ekonomska kriza stavlja dodatni pritisak na organizacije da održavaju nivo prodaje uprkos padu potražnje i prodajnih cijena.</i>
6. Osjetljivost finansijskih izvještaja na prevaru. Koji su mogući načini da se prevari subjekt? Treba pokušati razviti nekoliko mogućih scenarija, te potom isplanirati postupke koji će potvrditi ili odbaciti bilo kakve sumnje.	<i>Postoji mogućnost za pristrasnost uprave i zaobilaženje poreznih obaveza. Procjene uprave, unosi u dnevnik, te transakcije s povezanim stranama su podložne manipulacijama. Također, Arjan (stariji prodajni službenik) živi skupim stilom života. Također treba pregledati obračun bonusa i prihode od prodaje.</i>
7. Značajni rizici koji zahtijevaju posebnu pažnju.	<i>Neispunjavanje obaveza preuzetih prema bankama. Suraj kaže da će u ovom periodu ponovo pregovarati o uslovima finansiranja s bankom, a kako bi postigao veću fleksibilnost.</i>
8. Odgovarajući revizorski odgovor na utvrđene rizike.	<i>Detaljan plan revizije je do neke mjere pregledan zajedno s odgovornim članom osoblja te je utvrđen određeni broj učinkovitosti.</i>
9. Razmotriti potrebu za specijaliziranim vještinama ili savjetnicima, testiranjem internih kontrola u odnosu na značajne postupke, kao i potrebu za uvođenjem nepredvidljivosti u nekim revizijskim testovima, te koje bi poslove mogao obaviti klijent.	<i>Postoji potreba za IT stručnjakom koji bi pregledao internetsku prodaju i opće IT kontrole. Zakazana je posjeta za decembar ovog perioda.</i>
10. Uloge revizijskog tima, određivanje vremenskog rasporeda i pregledi dosijea	<i>Opći i detaljni planovi revizije su ažurirani.</i>
Pripremio: FJ Datum: 8. decembar 20X2. god.	
Pripremio: LF Datum: 5. januar 20X3. godine	

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Bilješka za dosije: Kumar & Co.

Dana 8. decembra 20X2. godine, revizijski tim (partner i stariji revizor) sastali su se kako bi obavili planiranje revizijskog angažmana za subjekt Kumar & Co.

Razgovarali smo o sljedećem:

- Sveukupna značajnost je smanjena na 2.500 € na osnovu pada profitabilnosti i prodaje.

Značajnost za provođenje je postavljena na 1.800 €.

- Raj je svoju pažnju u posljednje vrijeme preusmjerio na lična porodična pitanja. Postoji mogućnost da rad knjigovođe nije nadziran na odgovarajući način. Zbog toga Ruby treba puno kontrolisati brojeve o kojima se izvještava. Nenamjerno ili namjerno, greške koje Ruby počini bi mogle ostati neprimijećene. Takvo što bi se u reviziji trebalo tretirati kao značajan rizik od prevare.
- Pristrasnost uprave i mogućnost zaobilaženja kontrola mogu nastati s ciljem izbjegavanja poreznih obaveza ili, pak, izbjegavanja ispunjavanja uslova ugovora s bankama. Procjene uprave su tradicionalno uvijek bile konzervativne. Revizijski tim je dobio uputu da bude na oprezu ukoliko se pojavi bilo šta neobično.
- Obratit ćemo izuzetnu pažnju na sve transakcije i cijene proizvoda s povezanim društvom podnazivom Dephta.

Plan revizije:

- Potvrđeno je da je vremenski raspored iz prošlog perioda primjeren te ćemo opet od uprave zatražiti pomoć u pripremi određenih rasporeda. Međutim, budući da je Kumar & Co. imao teškoće u poštivanju traženih rasporeda u prošlom periodu, mi ćemo u ovom periodu s Ruby unaprijed provesti određeno vrijeme, te ćemo joj pružiti primjer rasporeda kako bi osigurali da razumije šta je sve potrebno, kao i koji su traženi vremenski rokovi.
- Detaljni plan revizije je pregledan u detalje do određene mjere. Postupci su u nekim područjima prošireni na osnovu procijenjenih rizika, dok je niz drugih postupaka isključen, budući da je za ta područja rizik procijenjen kao nizak.
- Odlučili smo da će biti učinkovitije obaviti dokazne postupke nego li testove kontrola, budući da ne postoje tvrdnje u kojima dokazni postupci, sami po sebi, ne bi omogućili dovoljne i primjerene revizijske dokaze.

Pripremio: FJ

Datum: 8. decembar 20X2. godine

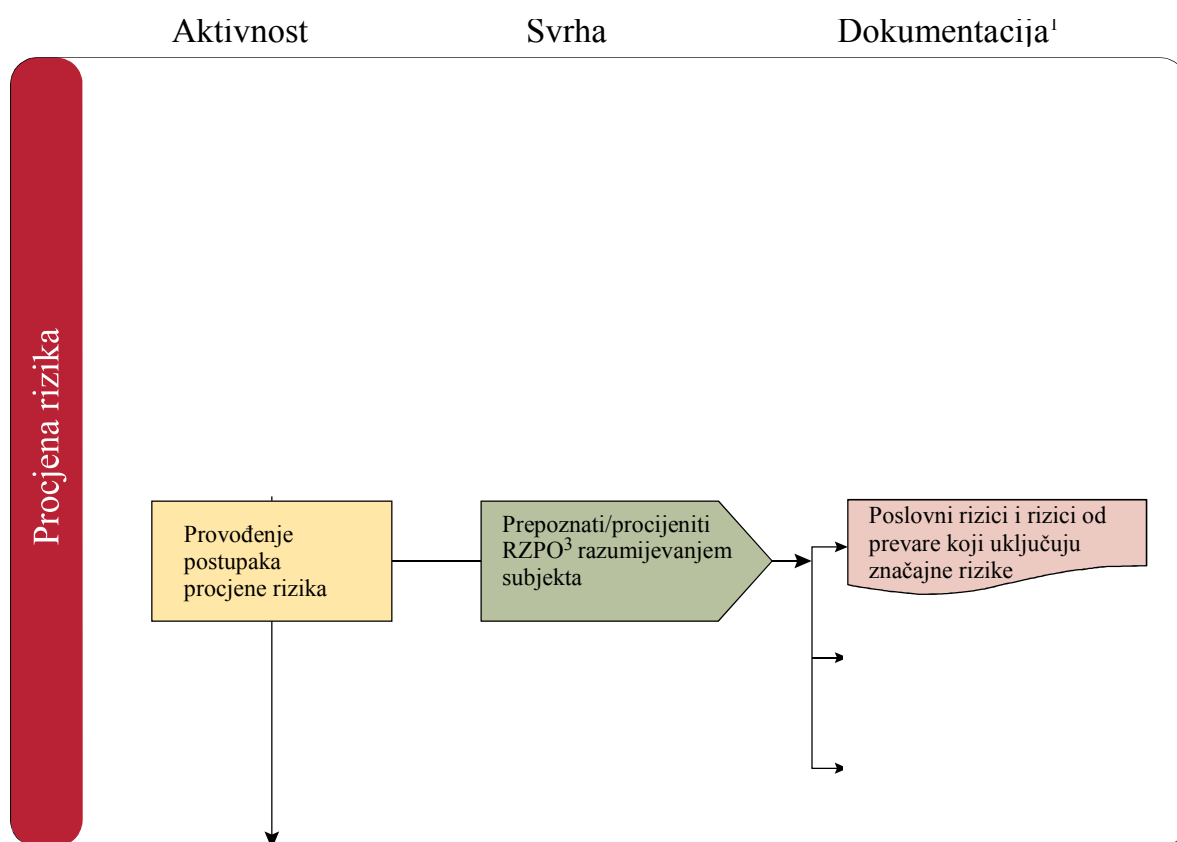
Pripremio: LF

Datum: 5. januar 20X3. godine

8. Inherentni rizici — Utvrđivanje

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS/MSKK 1
Kako procijeniti rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima.	240, 315

Prikaz 8.0-1



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.

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
240.10	Ciljevi revizora su: (a) utvrditi i ocijeniti rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima usljed prevare; (b) prikupiti dovoljan i primjeren revizijski dokaz o ocijenjenim rizicima od značajnih pogrešnih objavljivanja usljed prevare, kroz oblikovanje i provođenje odgovarajućih odgovora; i (c) na odgovarajući način odgovoriti na uočene prevare ili na one na koje se sumnja.
315.3	Cilj revizora je utvrditi i ocijeniti rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja usljed prevare ili greške, na nivoima finansijskih izvještaja i tvrdnji, i to kroz stjecanje razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući i interne kontrole subjekta, stvarajući na taj način osnovicu za oblikovanje i provođenje odgovora na ocijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Odjeljak #	Značajni izvaci MRevS
200.13	Za svrhe MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su opisana u nastavku: (n) rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja – rizik od toga da su finansijski izvještaji značajno pogrešno objavljeni prije revizije. On ima dvije komponente, kako je opisano ispod, za nivo tvrdnje: (i) Inherentni rizik (Inherent risk) – sklonost neke tvrdnje, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, pogrešnom objavljivanju koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim objavljivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola (ii) Kontrolni rizik (Control risk) – rizik od toga da djelovanjem internih kontrola subjekta neće biti spriječeno, ili blagovremeno otkriveno i ispravljeno, pogrešno objavljivanje koje može nastati u vezi sa nekom tvrdnjom, za klasu pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim objavljivanjima.
240.11	Za svrhe MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenje koje je navedeno u nastavku: (a) Prevara – namjerna radnja jednog ili više lica unutar uprave, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana, a koja uključuje varanje radi ostvarivanja nepravedne ili nezakonite prednosti. (b) Faktori rizika prevare – događaji ili uslovi koji ukazuju na podsticaj ili pritisak da se počini prevara ili stvara prilika za činjenje prevare.
240.12	U skladu s MRevS 200, revizor kroz reviziju treba zadržati stav profesionalnog skepticizma, priznajući i mogućnost da mogu postojati značajna pogrešna objavljivanja usljed prevare, bez obzira na prošlo iskustvo revizora o poštenju i čestitosti uprave subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti odjeljke A7-A8)
240.13	Osim ako revizor ima razlog zbog kojeg vjeruje u suprotno, on može prihvatiti evidencije i dokumente kao vjerodostojne. Ako uslovi utvrđeni tokom revizije uzrokuju da revizor vjeruje u to da dokument možda nije autentičan ili da su uslovi u dokumentu mijenjani, ali nisu objavljeni, revizor treba istraživati dalje. (Vidjeti odjeljak A9)
240.15	MRevS 315 zahtijeva razmjenu mišljenja između članova tima, kao i da partner odredi koja su to pitanja o kojima će se komunicirati sa članovima tima koji nisu uključeni u razmjenu mišljenja. Ta razmjena mišljenja će posebnu pažnju dati tome kako i gdje finansijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim objavljivanjima usljed prevare, uključujući i to kako je prevara mogla nastati. Razmjena mišljenja će se provesti tako da se po strani ostave vjerovanja članova tima da su uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti. (Vidjeti odj. A10-A11)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
240.17	Revizor upravi treba postaviti upite o: <ul style="list-style-type: none"> (a) procjeni rizika uprave da finansijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno objavljeni uslijed prevare, uključujući vrstu, obim i učestalost takvih procjena; (Vidjeti odjeljke A12-A13) (b) procesu uprave za utvrđivanje i odgovaranje na rizike od prevara u subjektu, uključujući specifične rizike od 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 odjeljak A14) (c) komuniciranju uprave sa onima koji su zaduženi za upravljanje, ako oni postoje, o procesima za utvrđivanje i odgovaranje na rizike od prevara u subjektu; i (d) komunikaciji uprave sa zaposlenicima, ako postoje, u pogledu njihovih viđenja poslovne prakse i etičkog ponašanja.
240.18	Revizor upravi i ostalima unutar subjekta, kako je primjereno, treba postaviti upite kako bi ustanovio posjeduju li saznanje o nekoj sadašnjoj, na koju se sumnja, ili navodnoj prevari koja je zahvatila subjekt. (Vidjeti odjeljke A15-A17)
240.22	Revizor treba procijeniti mogu li neobični ili neočekivani odnosi koji su uočeni tokom analitičkih postupaka, uključujući i postupke vezane za račune prihoda, upućivati na rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevare.
240.23	Revizor treba razmotriti upućuju li ostale informacije koje je prikupio na rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevare. (Vidjeti odjeljak A22).
240.24	Revizor treba procijeniti upućuju li informacije prikupljene drugim postupcima procjene rizika i obavljenim povezanim aktivnostima na postojanje jednog ili više faktora rizika od prevara. Dok faktori rizika od prevara možda ne upućuju na postojanje prevara, oni su često prisutni u okolnostima kada su prevare nastale i stoga mogu upućivati na rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevara. (Vidjeti odjeljke A23-A27)
240.44	U revizorsku dokumentaciju o revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja te o procjenama rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja, a koju zahtijeva MRevS 315, revizor treba uključiti sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> (a) značajne odluke koje su donesene tokom razmjene mišljenja sa članovima tima o podložnosti subjektovih finansijskih izvještaja u pogledu značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevara; i (b) utvrđivanje i procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevara na nivou finansijskih izvještaja i nivou tvrdnje.
315.11	Revizor treba steći razumijevanje o sljedećem: <ul style="list-style-type: none"> (a) industrijskim, regulativnim i ostalim vanjskim faktorima, kao i o primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja. (Vidjeti odjeljke A17-A22) (b) vrsti subjekta, uključujući: <ul style="list-style-type: none"> (i) njegovo poslovanje; (ii) njegovo vlasništvo i strukture upravljanja; (iii) vrste ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i (iv) način na koji je subjekt strukturiran te kako se finansira, a kako bi se omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objava koje treba očekivati u finansijskim izvještajima. (Vidjeti odjeljke A23-A27) (c) subjektovom izboru i primjeni računovodstvenih politika, uključujući i razloge za njihovo mijenjanje. Revizor treba procijeniti jesu li računovodstvene politike subjekta primjerene njegovom poslovanju, kao i jesu li dosljedne primjenjivom okviru finansijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama koje su korištene u relevantnoj djelatnosti; (Vidjeti odjeljak A28) (d) ciljevima i strategijama subjekta, kao i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja; i (Vidjeti odjeljke A29-A35) (e) mjerenju i pregledavanju finansijske uspješnosti subjekta. (Vidjeti odjeljke A36-A41)

8.1 Pregled

Utvrđivanje rizika je temelj revizije. Ono čini osnovu te sastavni dio postupaka koje revizor poduzima kako bi stekao razumijevanje o subjektu i njegovom okruženju. Ukoliko ne stekne dovoljno razumijevanje o subjektu, revizoru se zbog toga može dogoditi da propusti neke faktore rizika. Naprimjer, ako klijentova prodaja raste, bilo bi važno da je revizor upoznat s činjenicom da je prodaja u cijeloj industriji, zapravo, u oštrom padu.

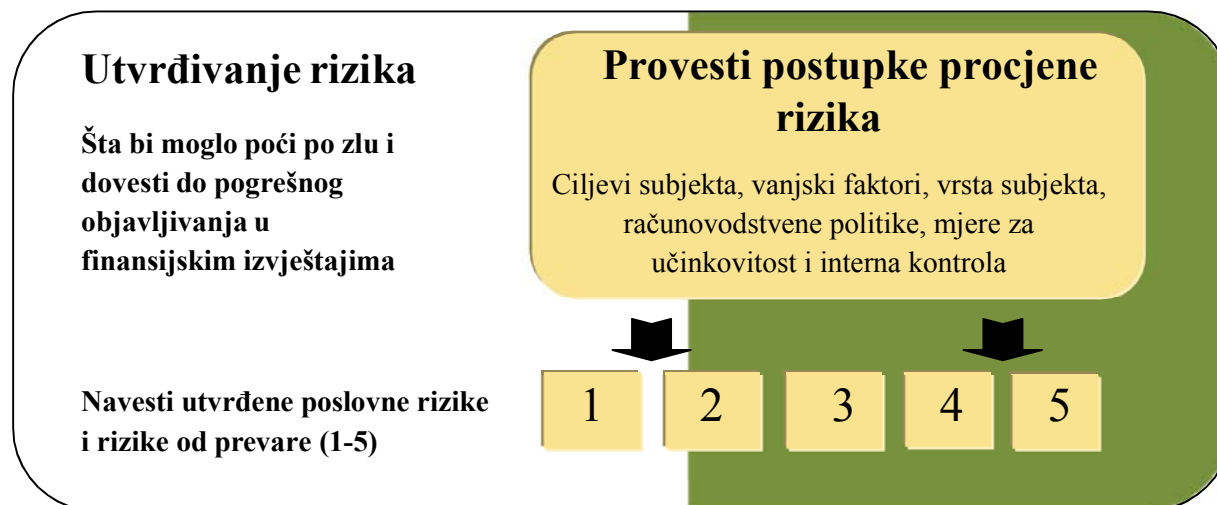
Prilikom provođenja revizije, cilj faze procjene rizika je da se utvrde izvori rizika, te da se potom procijeni mogu li isti, kao takvi, eventualno dovesti do značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima. Takva procjena omogućuje revizoru da raspolaže informacijama koje su potrebne za usmjeravanje revizijskih postupaka i napora na područja gdje je rizik od pogrešnog objavljivanja najizraženiji, kao i da smanji revizijske postupke na manje rizičnim područjima.

Procjena rizika ima dva različita dijela:

- utvrđivanje rizika (pri kojoj se pitamo: “Šta tačno može poći po zlu?”) i
- procjena rizika (utvrđivanje značaja svakog rizika).

Procjena rizika se obrađuje u Dijelu 2, Poglavlje 9. Utvrđivanje rizika je predstavljeno na prikazu ispod.

Prikaz 8.1-1



ZA RAZMATRANJE

Prvo treba utvrditi rizike

Nije moguće procijeniti rizik koji nije utvrđen u početku. Treba izbjegavati iskušenje da se brzopleto pretpostavi da samo zbog toga što je riječ o malom subjektu ne postoje značajni rizici ili, pak, da su rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja isti kao u prethodnom periodu.

Nakon prvog angažmana, treba se fokusirati na sve ono što se promijenilo u odnosu na prethodni period

Nakon prvog angažmana, treba se fokusirati na ono što se promijenilo u svakom od šest izvora rizika (vidjeti Prikaz 8.4-1), umjesto da se iznova započinje cijeli postupak. To će uštedjeti vrijeme i pažnju će usmjeravati na vrstu i posljedice novih rizika koji sada možda postoje, te dovesti do izmjena prethodno utvrđenih rizika.

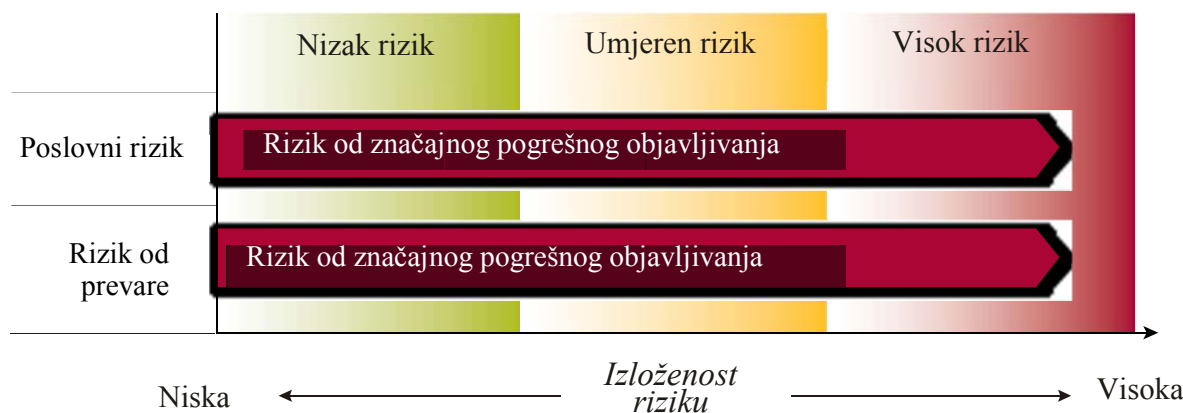
8.2 Vrste rizika

Postoje dvije glavne podjele rizika:

- poslovni rizici i
- rizici od prevare.

Razlika između poslovnog rizika i rizika od prevare je to da rizik od prevare proizlazi iz čovjekove namjerne akcije. To je predstavljeno u sljedećem prikazu.

Prikaz 8.2-1



Napomena: U mnogim slučajevima, rizik može biti ujedno i poslovni rizik i rizik od prevare. Na primjer, uvođenje novog računovodstvenog sistema stvara nesigurnost (greške mogu nastati i u periodu dok osoblje ne nauči koristiti novi sistem), te bi se takvo što moglo svrstati u poslovni rizik. Međutim, to također može biti svrstano i u rizik od prevare, jer bi neko takvo što mogao iskoristiti da prisvoji imovinu ili da manipuliše finansijskim izvještajima.

Poslovni rizik

„Poslovni rizik“ obuhvata više od samog rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima. Poslovni rizici nastaju kao rezultat značajnih uslova, događaja, okolnosti, aktivnosti ili pak neaktivnosti koje mogu negativno uticati na sposobnost subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije. Takvo što može uključivati i postavljanje neprikladnih ciljeva i strategija.

Poslovni rizici uključuju i događaje koji nastaju kao posljedica nekih promjena, složenosti ili pak iz neprepoznavanja potrebe za uvođenjem promjena. Promjena može nastati, naprimjer, uslijed:

- razvoja novih proizvoda koji mogu biti neuspješni;
- neodgovarajućeg tržišta, čak i ako su novi proizvodi uspješno razvijeni, ili
- mana proizvoda koje mogu dovesti do potraživanja i obaveza za subjekt te štetom za njegov ugled.

Rizik od prevare

Rizici od prevare su vezani za događaje ili za uslove koji se mogu shvatiti kao podsticaj ili pritisak za činjenje prevare ili pak pružaju priliku za činjenje prevare.

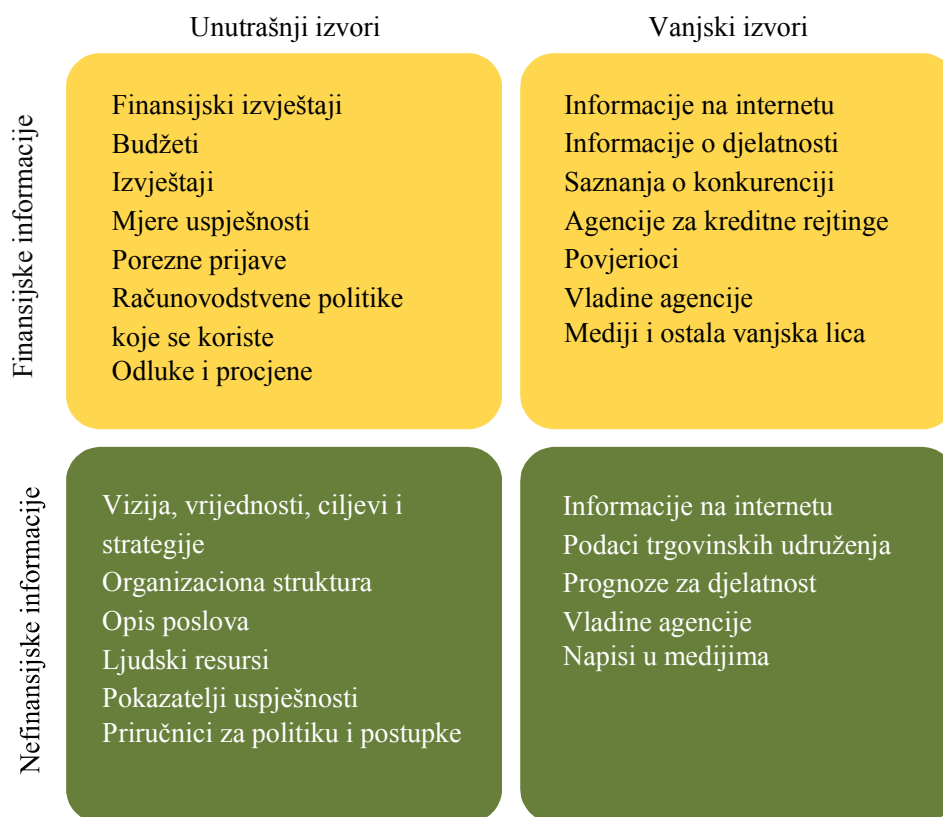
Revizorovo razumijevanje faktora poslovnih rizika i rizika od prevare povećava vjerovatnoću utvrđivanja rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. Međutim, revizor ne snosi odgovornost za utvrđivanje i procjenu svih mogućih poslovnih rizika.

8.3 Izvori informacija o subjektu

Prvi korak u procesu procjene rizika je prikupljanje (ili ažuriranje) što veće količine značajnih informacija o subjektu. Te informacije će pružiti važan referentni okvir za utvrđivanje i procjenu mogućih faktora rizika.

Podaci o subjektu i njegovom okruženju se mogu prikupiti iz unutrašnjih i vanjskih izvora. U mnogim slučajevima, revizor će postupak započeti s unutrašnjim izvorima informacija. Te informacije se potom mogu i provjeriti kako bi se ispitala njihova ispravnost i dosljednost u poređenju s informacijama koje su prikupljene iz vanjskih izvora poput podataka trgovačkih komora i podataka o općim ekonomskim uslovima koji se često mogu prikupiti i na internetu. Sljedeći prikaz pokazuje neke od dostupnih potencijalnih izvora informacija.

Prikaz 8.3-1



ZA RAZMATRANJE

Važan izvor informacija, a koji se često previdi, su revizorovi radni papiri iz dosijea za angažmane iz prethodnih perioda. Oni često sadrže vrijedne informacije o pitanjima kao što su:

- Razmatranja ili pitanja koja treba riješiti prilikom planiranja revizije za tekući period;
- Procjena izvora mogućih usklađivanja i neispravljenih grešaka;
- Područja u kojima se često javljaju nesuglasice, recimo vezane za pretpostavke koje se koriste u računovodstvenim procjenama;
- Područja koja su podložna greškama; i
- Pitanja koja su se pojavila u revizorovoj komunikaciji s upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje.

Informacije prikupljene na osnovu postupaka procjene rizika, koji su obavljani prije prihvatanja angažmana ili nastavka angažmana, revizijski tim može koristiti kao pomoć u sticanju razumijevanja o subjektu.

8.4 Postupci procjene rizika

Na osnovu prikupljenih podataka o subjektu, revizor dolazi u poziciju da oblikuje postupke procjene rizika koji su razmatrani u Dijelu 1, Poglavlje 8. Vodiča. Ovi postupci procjene rizika će biti oblikovani tako da ostvare i dokumentuju razumijevanje subjekta, njegovog okruženja i internih kontrola.

Djelokrug razumijevanja koji je potreban revizoru za utvrđivanje rizika se opisuje u šest ključnih područja, a koja su navedena u nastavku.

Prikaz 8.4-1

A. Vanjski faktori	Vrsta djelatnosti Regulatorno okruženje Okvir finansijskog izvještavanja
B. Vrsta subjekta	Operacije i ključno osoblje Vlasnička i upravljačka struktura Ulaganja, struktura i finansiranje
C. Računovodstvene politike	Izbor i primjena Razlozi za izmjene Prikladnost za subjekt
D. Ciljevi i strategije subjekta	Poslovni planovi i strategije Finansijske posljedice i preuzeti rizici
E. Mjerenje/pregled finansijske uspješnosti	Šta se mjeri Ko pregleda finansijske rezultate
F. Interna kontrola značajna za reviziju	Procesi i značajne kontrole za ublažavanje rizika na nivou subjekta i na nivou transakcija

Količina informacija (dubina razumijevanja) koje su revizoru potrebne je pitanje profesionalne prosudbe. No, on će na raspolaganju uvijek imati manje informacija od onih koje su dostupne upravi u upravljanju subjektom. Posljednji dio (označen slovom "F" u iznad navedenom prikazu), a koji se odnosi na interne kontrole koje su značajne za reviziju, analiziran je u Dijelu 1, Poglavlje 5. te u poglavljima 4, 11. i 12. Dijela 2.

Sticanje razumijevanja vrste subjekta i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole, donosi niz prednosti, kao što je i navedeno u nastavku.

Prikaz 8.4-2

	Pružaju referentni okvir
Prednosti stečene na osnovu razumijevanja subjekta	<p>Utvrđivanje rizika i oblikovanje odgovora</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prosuđivanje u procjenama rizika. • Razvijanje odgovarajućih odgovora na utvrđene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima. • Utvrđivanje značajnosti (pogledati Dio 2, Poglavlje 6.). • Razvijanje očekivanja koja su potrebna za obavljanje analitičkih postupaka. • Oblikovanje/provođenje daljnjih revizijskih postupaka radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nizak nivo. • Ocjenjivanje dostatnosti/prikladnosti prikupljenih revizijskih dokaza (na primjer, primjerenost pretpostavki koje uprava koristila kao svoje usmene i pisane izjave). <p>Pregled finansijskih izvještaja</p> <ul style="list-style-type: none"> • Procjenjivanje izbora i primjene računovodstvenih politika od strane uprave. • Razmatranje prikladnosti objava koje su sadržane u finansijskim izvještajima. • Utvrđivanje revizijskih područja koja zahtijevaju posebnu pažnju (naprimjer, transakcije s povezanim stranama, neobični ili složeni ugovorni odnosi, vremenska neograničenost poslovanja ili neuobičajene transakcije).

ZA RAZMATRANJE

Sticanje razumijevanja subjekta nije zadatak koji se može obaviti odmah na početku revizije i zatim u potpunosti ostaviti po strani. Naprotiv, važno je nastaviti sticati uvid u subjekt tokom cijele revizije i zadržati pažnju kako bi se uvidjeli faktori rizika koji možda nisu uočeni ili u slučajevima kada treba ažurirati početnu procjenu rizika.

8.5 Izvori rizika

Greške i prevare u finansijskim izvještajima proizlaze iz faktora rizika koji nastaju u jednom ili više od šest područja koja je potrebno razmotriti radi razumijevanja subjekta (vidjeti Prikaz 8.4-1).

Takav primjer bi bio, naprimjer, nov i složen porez koji je subjekt dužan plaćati. On bi predstavljao vanjski faktor rizika. Rizik od pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima je i rizik od pogrešnog tumačenja novog zakona, što bi moglo dovesti do pogrešnog obračuna obaveze za porez i ukupnog iznosa dugovanja. Treba imati na umu da je izvor (ili uzrok) rizika novi porez koji utiče na subjekt, a ne greška u obračunu, koja je posljedica faktora rizika. Zbog nametanja novog poreza, povećava se i rizik greške prilikom obračuna.

Prikaz u nastavku daje sliku šest područja koja su nužna za razumijevanje subjekta te koja čine potencijalne izvore rizika. Treba imati na umu da se izvori rizika obično ne odnose na neko konkretno područje finansijskih izvještaja. Naprimjer, pad u ekonomiji bi mogao dovesti do pogrešnih objavljivanja u mnogim područjima finansijskih izvještaja, kao što su zalihe, potraživanja, prodaja i slično. Stoga, prvo treba utvrditi

izvor rizika, a zatim područja u kojima bi posljedično moglo doći do pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima.

Prikaz 8.5-1



* RZPO = Rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja

Primjeri izvora rizika su navedeni u nastavku (ali bez pripadajućih učinaka na konkretna područja finansijskih izvještaja).

Prikaz 8.5-2

Izvori poslovnih rizika i rizika od prevare	
Ciljevi i strategije subjekta	<ul style="list-style-type: none"> • Neprikladni, nerealni ili preagresivni ciljevi i strategije. • Novi proizvodi ili usluge, ili preusmjeravanje u nove djelatnosti poslovanja. • Ulazak u poslovna područja/transakcije s kojima subjekt ima malo iskustva. • Nedosljednosti na relaciji IT i poslovne strategije. • Odgovor na brzi rast ili pad prodaje koji može opteretiti sisteme interne kontrole i vještine ljudi. • Korištenje složenih sistema finansiranja. • Korporativna restrukturiranja. • Značajne transakcije s povezanim stranama.

Izvori poslovnih rizika i rizika od prevare	
Vanjski faktori	<ul style="list-style-type: none"> • Izvještaj o stanju ekonomije i promjene u vladinim propisima. • Smanjenje potražnje za proizvodima ili uslugama koje subjekt nudi. • Visok stepen složenih regulativa. • Promjene u djelatnosti. • Nemogućnost pribavljanja potrebnih resursa (materijala ili stručnog osoblja). • Namjerna sabotaza proizvoda ili usluga subjekta. • Ograničenja u dostupnosti kapitala i kredita.
Vrsta subjekta	<ul style="list-style-type: none"> • Loša korporativna kultura i upravljanje. • Nesposobni pojedinci na ključnim pozicijama. • Promjene u ključnom osoblju, uključujući i odlazak ključnih menadžera. • Složenost poslovanja, organizacione strukture ili proizvoda. • Mane proizvoda ili usluga koji mogu dovesti do nastanka obaveza i rizika od gubitka ugleda. • Nепрепознавање потребе за промјеном (потребне вјештине или технологија). • Slabosti u internoj kontroli, posebno one koje uprava nije uočila i posvetila im pažnju. • Loši odnosi s vanjskim finansijerima poput banaka. • Upitnost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i problemi s likvidnošću, uključujući i gubitak značajnih kupaca.
Pokazatelji uspješnosti	<ul style="list-style-type: none"> • Uprava ne koristi mjerenja pokazatelja uspješnosti kako bi se procijenili rezultati subjekta i ostvarenje ciljeva. • Ne koriste se mjere za poboljšanje poslovanja niti se poduzimaju korektivne aktivnosti.
Računovodstvene politike	<ul style="list-style-type: none"> • Proturječna primjena računovodstvenih politika. • Neprikladno korištenje računovodstvenih politika.
Interna kontrola	<ul style="list-style-type: none"> • Neprikladno upravljanje i nadgledanje svakodnevnih operacija od strane uprave. • Loša ili nepostojeća kontrola nad aktivnostima na nivou subjekta, što uključuje i loše upravljanje ljudskim potencijalima, prevare te pripremu računovodstvenih informacija, poput procjena i finansijskih rezultata. • Loše ili nepostojeće kontrole nad transakcijama poput prihoda, nabavki, troškova i plaća. • Slaba zaštita imovine.

8.6 Rizik od prevare

Termin “prevara” se često odnosi na hotimičnu radnju jednog ili više članova uprave ili, pak, na namjerna djela onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana koja uključuju i zavaravanje s ciljem sticanja nepripadajuće ili protuzakonite koristi.

Prevare u koju je uključen jedan ili više članova uprave ili, pak, jedan ili više pojedinaca koji su zaduženi za upravljanje subjektom se naziva “prevare uprave.” Prevare koja uključuje samo zaposlenike poslovnog subjekta se naziva “prevare zaposlenika”. U svakom slučaju, postoji i mogućnost sprege unutar subjekta ili, s druge strane, sprege s trećim licima izvan subjekta.

U prikazu koji slijedi se ocrtavaju vrste i obilježja prevare.

Prikaz 8.6-1

	Manipulacija finansijskim izvještajima (izvještavanje viših/nizih nivoa zarade od stvarno ostvarenih)		Protivpravno prisvajanje imovine (prisvajanje imovine za ličnu upotrebu)	
Ko?	Vlasnici i uprava	Zaposlenici	Vlasnici i uprava	Zaposlenici
Zašto?	<p>Lična dobrobit (ušteda na porezu, prodaja poslovanja po namještenoj cijeni, isplata premija)</p> <p>Opravdanje kraja (da se ostane u poslu, spašavanje radnih mjesta, zadržavanje izvora finansiranja, služenje zajednici)</p>	<p>Lična korist (ostvariti bonus na osnovu rezultata, zataškati gubitke ili pokriti ukrađenu imovinu)</p>	<p>Lična korist ili pružanje pomoći nekome kome je ona potrebna</p>	<p>Lična korist ili pružanje pomoći nekome kome je ona potrebna</p>
Kako?	<p>Zaobilaženje internih kontrola, lažne/netačne transakcije i smetnje, manipulacija računovodstvenim politikama, iskorištavanje slabosti u internoj kontroli</p>	<p>Lažne ili pogrešno zabilježene transakcije, tajni dogovori, manipulacija računovodstvenim politikama, iskorištavanje slabosti u internoj kontroli</p>	<p>Zaobilaženje interne kontrole, krađa zaliha / imovine, dosluh, iskorištavanje slabosti interne kontrole</p>	<p>Krađa zaliha ili imovine, rad u dosluhu, iskorištavanje slabosti u internoj kontroli</p>
Koliko?	Često velika zbog položaja uprave u subjektu i njihovih znanja u vezi sa internom kontrolom	Često su manjih razmjera, ali se mogu značajno nakupiti ako se pravovremeno ne otkriju	Često se zasniva na posebnoj potrebi. Čak iako počne kao mala, postoji vjerovatnoća da se značajno poveća ako se brzo ne otkrije	Često se zasniva na posebnoj potrebi. Može biti malih razmjera, ali uz vjerovatnoću povećanja ukoliko se brzo ne otkrije

ZA RAZMATRANJE

Za svaki faktor rizika koji je utvrđen, treba razmisliti je li taj rizik poslovni rizik, rizik od prevare ili, pak, oboje. Mnogi izvori rizika mogu dovesti i do poslovnih rizika i do rizika od prevare. Naprimjer, promjene zaposlenika u računovodstvu mogu dovesti do grešaka (poslovni rizik), ali također mogu nekome pružiti i priliku da počini prevaru.

8.7 Tipovi i obilježja prevara

Iako se prevara može dogoditi na bilo kojem nivou u organizaciji, često je prevara mnogo ozbiljnija (i podrazumijeva veće novčane iznose) ako je u istu uključen viši nivo uprave. Neki od glavnih uslova koji doprinose stvaranju okruženja u kojem postoji velika vjerovatnoća da će doći do prevare su sljedeći:

- Neučinkovito korporativno upravljanje;
- Nedostatak upravljačkih vještina uprave i loš moral na vrhu koji se širi prema dolje;
- Visoki podsticaji koji su predviđeni za finansijski učinak;

- Porezi i ostali troškovi koji se smatraju vrlo visokim ili u velikoj mjeri otežavajućim;
- Složenost pravila subjekta, kao njegovih propisa i politika;
- Nerealna očekivanja bankara, investitora ili drugih interesnih grupa;
- Negativne i neočekivane promjene u profitabilnosti;
- Nerealni budžetski ciljevi postavljeni zaposlenicima i
- Neprikladne interne kontrole, naročito kod prisutnosti organizacionih promjena.

Kao što se može zaključiti iz gore navedenog, najučinkovitija interna kontrola s ciljem sprečavanja prevara je snažna predanost uprave i višeg nivoa uprave u radu na ispravan i zakonit način. Takvo što se ogleda putem ispravno saopćenih vrijednosti subjekta te pomoću predanosti etici koja je jasna i vidljiva na svakodnevnoj osnovi. To pravilo vrijedi za organizacije svih veličina.

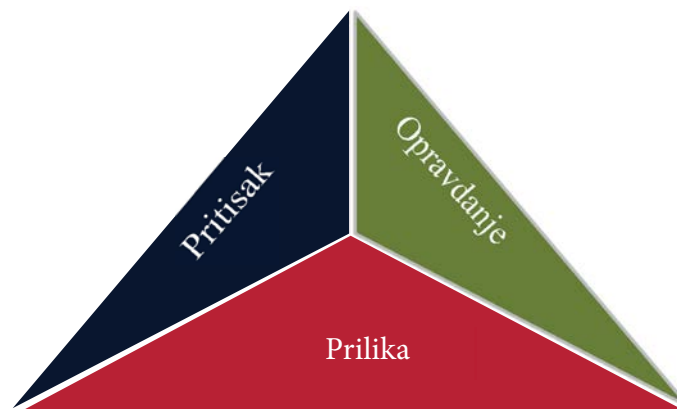
8.8 Trokut prevare

Prilikom provođenja postupaka procjene rizika, članovi tima za reviziju u obzir treba da uzmu postojanje tri uslova koji često pružaju tragove i ukazuju na postojanje prevare. Forenzičke računovođe često ta tri faktora nazivaju i trokutom prevare (vidi donji prikaz), jer kada su sva ta tri uslova prisutna, vrlo je vjerovatno da će se dogoditi prevara.

Ti uslovi su kako slijedi:

- Pritisak
Pritisak često nastaje kao posljedica neposredne potrebe (poput značajnih ličnih dugova ili sastanak sa analitičarom ili pak očekivanja banke vezana za profit) koju je teško podijeliti s drugim licima.
- Prilika
Slaba organizaciona i korporativna kultura te nedostatak odgovarajućih postupaka interne kontrole često može stvoriti privid da prevara može proći neopaženo.
- Opravdanje
Opravdanje je uvjerenje da prevara zapravo i nije počinjena. Naprimjer, počinitelj razmišlja o tome tako da “to u stvari i nije velika stvar” ili se uvjerava da “samo uzima ono što je zaslužio”.

Prikaz 8.8-1



Naprimjer, vlasniku-direktoru u građevinskoj djelatnosti prijatelj može ponuditi posao da mu izgradi značajan dodatak na kući, ali samo ako će novac biti plaćen gotovinski i bez ikakvih evidencija.

Treba razmisliti o ta tri uslova.

- “Pritiskom” na vlasnika-direktora se može smatrati i pritisak da se smanji porezno opterećenje, odnosno porez koji bi se inače morao platiti.
- “Prilika” se odnosi na priliku koju vlasnik-direktor ima da preskoči interne kontrole kod priznavanja prihoda, te da ne zabilježi prihod od prodaje.
- “Opravdanje” bi moglo biti kad vlasnik-direktor smatra da već ionako plaća previše poreza.

Napomena: Ako neki od tri navedena uslova nije prisutan, neevidentirana prodaja isplatom gotovine se vjerovatno neće dogoditi.

Treba razmisliti o tri izvora rizika od prevare koji su navedeni u nastavku.

Prikaz 8.8-2

Izvori rizika od prevare	
Podsticaji i pritisci	<ul style="list-style-type: none"> • Finansijska stabilnost ili profitabilnost je ugrožena zbog ekonomskih uslova, stanja industrije ili uslovima poslovanja subjekta. • Postoji pretjeran pritisak na upravu da zadovolji zahtjeve ili očekivanja trećih lica ili onih koji su zaduženi za upravljanje (poput ostvarivanja ciljeva zarade ili poštivanja složenih propisa vezanih za zaštitu životne sredine, itd.). • Lične finansijske obaveze mogu stvoriti pritisak na upravu ili na zaposlenike koji imaju pristup novcu ili drugoj imovini koja je osjetljiva na krađu, te dovesti do zloupotrebe takve imovine. • Loši odnosi između subjekta i zaposlenika s pristupom gotovini ili drugoj imovini. Naprimjer: <ul style="list-style-type: none"> – poznata ili predviđena otpuštanja zaposlenika, – nedavne ili predviđene promjene u naknadama i plaćama zaposlenika, – unapređenja, naknade ili druga primanja koja nisu u skladu s očekivanjima. • Lična finansijska situacija uprave ili onih koji su zaduženi za upravljanje može ugroziti finansijski rezultat subjekta (kao što su finansijski interesi, kompenzacije, garancije i sl.).
Stavovi i opravdanje	<p>Opravdanje</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uprava ima interes da iskoristi neprimjerena sredstva kako bi: <ul style="list-style-type: none"> – smanjila dobit u izvještajima zbog oporezivanja, i – povećala dobiti – zaradu kako bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankom, kako bi se povećala prodajna cijena i vrijednost subjekta, odnosno kako bi se ispunili ciljevi koje je postavila neka treća strana. • Ponašanje zaposlenika ukazuje na nezadovoljstvo subjektom. • Postoji nizak nivo morala u višem nivou uprave. • Uprava osoblju toleriše neke krađe. Naprimjer, ne poduzimaju se disciplinske mjere u slučajevima kada se otkrije da je zaposlenik nešto ukrao. • Uprava ne primjenjuje vrijednosti subjekta ni etičke standarde. • Uprava zanemaruje potrebu za praćenjem ili smanjivanjem rizika koji se odnose na pronevjere sredstava.

Izvori rizika od prevare	
Stavovi i opravdanje (<i>nastavak</i>)	<p>Stavovi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uprava je poznata po slučajevima kršenja zakona i propisa, ili po optužbama za prevaru. • Članovi uprave pokazuju promjene u ponašanju ili životnom stilu koje bi mogle ukazivati na to da je došlo do protivpravnog prisvajanja imovine. • Viši menadžeri svojim primjerom daju loš etički primjer (napuhivanjem troškova sitnim krađama, itd.) • Uprava može zaobići postojeće kontrole. • Uprava nije poduzela odgovarajuće korektivne mjere u slučajevima uočenih nedostataka internih kontrola. • Vlasnik-direktor ne pravi razliku između ličnih i poslovnih transakcija. • Postoje sporovi između vlasnika udjela u subjektu koji je čvrste vlasničke strukture. • Uprava kontinuirano pokušava opravdati granično ili neprimjereno računovodstvo u smislu značajnosti. • Odnos između uprave i trenutnog ili prethodnog revizora je zategnut.
Prilike	<p>Imovina koja je osjetljivija na protivpravno prisvajanje</p> <ul style="list-style-type: none"> • Velike količine gotovine prolaze kroz blagajnu ili kroz ruke. • Predmeti u skladištu koji su male veličine, visoke vrijednosti ili postoji velika potražnja za istim. • Lako konvertibilna imovina, kao što su obveznice na donosioca, dijamanti ili kompjuterski čipovi. • Imovina, postrojenje i oprema su male veličine, lako ih je prodati ili postoje nejasnoće prilikom utvrđivanja vlasništva. <p>Neodgovarajuće interne kontrole</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neodgovarajuća kontrola koju provode oni koji su zaduženi za upravljanje postupcima za uočavanje i odgovaranje na rizike od prevare. • Neodgovarajuća podjela dužnosti ili provjera. • Neodgovarajući nadzor troškova višeg nivoa uprave. • Neodgovarajuće upravljanje nadzorom zaposlenika odgovornih za imovinu. • Neodgovarajuće provođenje postupaka vezanih za provjere kandidata koji se prijavljuju za posao koji uključuje pristup imovini. • Neodgovarajuće vođenje evidencija vezanih za imovinu. • Neodgovarajuće ovlaštenje i postupci za odobravanje transakcija. • Neodgovarajuće fizičko čuvanje gotovine, investicija, zaliha, imovine, pogona i opreme. • Nedostatak temeljitih i blagovremenih provjera potpunosti imovine. • Nedostatak blagovremene i odgovarajuće dokumentacije vezane za transakcije (naprimjer, odobrenja za povrat robe). • Nedostatak obaveznih odmora za zaposlenike koji obavljaju ključne kontrolne funkcije. • Uprava ne posjeduje odgovarajuće razumijevanje informatičke tehnologije, koja zaposlenicima u IT omogućava da počine nezakonita protivpravna prisvajanja imovine. • Neodgovarajuće kontrole pristupa automatskih evidencijama, što uključuje i kontrolu nad pregledom zapisnika o događajima u kompjuterskim sistemima.

Izvori rizika od prevare

Prilike (<i>nastavak</i>)	Posebna područja osjetljivosti <ul style="list-style-type: none"> • Procjene uprave, priznavanje prihoda, upotreba knjiženja u dnevniku, transakcije s povezanim stranama
--------------------------------	--

ZA RAZMATRANJE

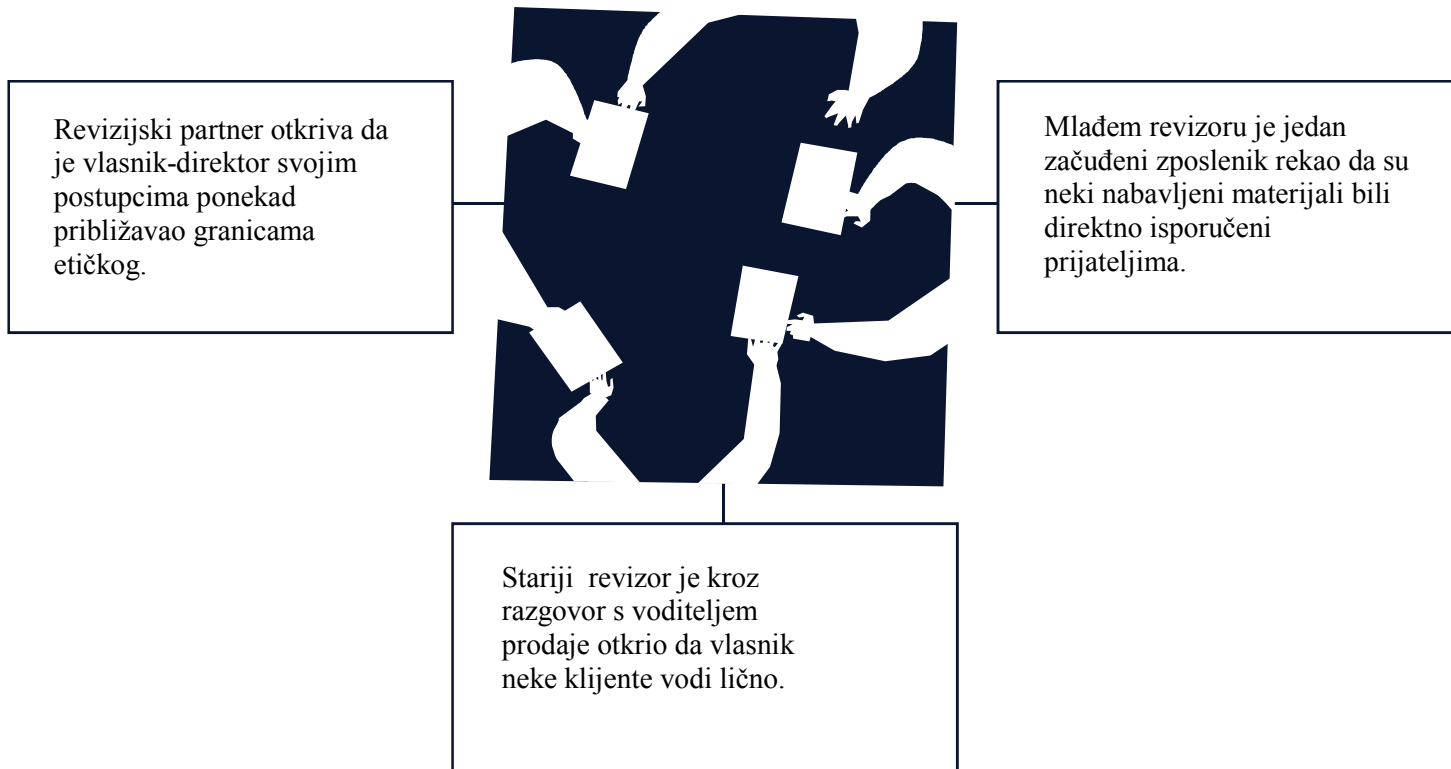
Prevara je uvijek hotimična. Ona uključuje prikrivanje informacija od revizora i namjerna pogrešna objavljivanja. Shodno tome, prevara se otkriva uočavanjem uzoraka, neobičnosti i izuzetaka, i to kod iznosa koje često možemo smatrati veoma malim.

Prilično je malo vjerovatno da će se prevara otkriti samo provođenjem dokaznih postupaka. Naprimjer, malo je vjerovatno da će revizor prepoznati transakciju koja nedostaje ili utvrditi da je transakcija lažna ukoliko on ne posjeduje do neke mjere veće “razumijevanje subjekta” koje onda može koristiti kao referentni okvir.

Revizori, u zavisnosti od njihove uloge i pozicije u revizijskom timu, mogu prepoznati faktor prevare koji se odnosi na jedan ili više elemenata koji čine dio trokuta. Međutim, manje je vjerovatno da će jedan revizor utvrditi sva tri uslova (priliku, pritisak i opravdanje) zajedno. Iz tog razloga je važno za revizijski tim da tokom angažmana stalno razgovara o svojim nalazima.

Koristi koje proizlaze iz razmjena mišljenja unutar revizijskog tima su opisane u prikazu koji slijedi.

Prikaz 8.8-3



U nedostatku komunikacije, jednom članu ranije spomenutog revizijskog tima bi bilo uistinu veoma teško dobiti cijelu sliku stanja. Međutim, stalna komunikacija između članova tima za reviziju omogućava sastavljanje malih dijelova informacija i stvaranje prikaza veće slike stanja stvari.

8.9 Profesionalni skepticizam

Odgovornost revizora je da održava stav profesionalnog skepticizma kroz cijelo trajanje revizijskog angažmana.

Stav koji proizlazi iz profesionalnog skepticizma uključuje i pitanja opisana u prikazu koji se nalazi u nastavku.

Prikaz 8.9-1

Skepticizam uključuje:	
Priznavanje činjenice da uprava uvijek može počinuti prevaru	Uprava je uvijek u poziciji da zaobiđe inače dobre interne kontrole. Članovi angažovanog tima za reviziju moraju zanemariti sva uvjerenja da su članovi uprave i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti, i to bez obzira na sva revizorova iskustva iz prošlosti kada su se ti ljudi pokazali kao poštenu i čestiti.
Neprekidno preispitivanje činjenica	Potrebno je biti kritičan prilikom procjene valjanosti prikupljenih revizijskih dokaza.
Uvijek biti na oprezu	Da li su revizijski dokazi kontradiktorni i dovode li u pitanje pouzdanost: <ul style="list-style-type: none"> • dokumenata i odgovora na upite? • ostale informacije prikupljene od uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje?
Pojačana pažnja	Treba izbjegavati: <ul style="list-style-type: none"> • previdjeti neke neobične okolnosti, • preveliku generalizaciju prilikom donošenja zaključaka na osnovu promatranja koja su izvršena tokom revizije, • korištenje pogrešnih pretpostavki prilikom određivanja vrste, vremenskog rasporeda i obima revizijskih postupaka, kao i prilikom ocjene rezultata istih, • prihvatanje revizijskih dokaza koji su nedovoljno uvjerljivi zbog uvjerenosti u poštenje i iskrenost uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje, • prihvatanje izjava uprave kao zamjene za prikupljanje dovoljnih i primjerenih revizijskih dokaza.

ZA RAZMATRANJE

Primjena profesionalnog skepticizma u reviziji klijenta kojeg poznajete i u kojeg imate povjerenja može se pokazati kao veoma težak zadatak. Potpuno je prirodna ljudska sklonost da imaju povjerenja u ljude, uz pretpostavku da ne postoje informacije koje ukazuju na suprotno. Prema tome, partnere i osoblje treba podsjećati na to da redovno zadržavaju profesionalni skepticizam. Neki praktični savjeti za primjenu ovog koncepta su sljedeći:

- Stvoriti neki izmišljeni lik (i ime) koji utjelovljuje nekoga ko ima loš stav prema kontroli i slab nivo etičnosti. Tokom rasprave oko mogućih scenarija prevare i osjetljivosti finansijskih izvještaja, tog nekoga (ne vašeg klijenta) treba zamisliti u svojstvu klijenta ili starijeg člana uprave koji snosi odgovornost.
- Pozvati i nekoga ko ne poznaje taj subjekt (idealno bi bilo da je to neko ko ima određeno iskustvo s forenzikom) da učestvuje u planiraju rasprava vezanih za prevaru.

8.10 Kako prepoznati faktore inherentnog rizika?

Najučinkovitiji način za izbjegavanje mogućnosti da vam promakne značajan faktor rizika je da utvrđivanje rizika uključite kao ključni i sastavni dio procesa sticanja razumijevanja o subjektu. Što revizor više zna o šest područja razumijevanja, to je veća vjerovatnoća da će revizor moći prepoznati faktore rizika. Razumijevanje subjekta je korisno i prilikom prepoznavanja, a kasnije i prilikom odgoaranja na moguće scenarije prevare. Ne treba zaboraviti da uprava uvijek ima mogućnost da zaobiđe pravila te je stoga moguće zataškati i prikriti prevaru (posebno od revizora).

Tokom prikupljanja informacija (ili ažuriranja) o svakom od traženih područja tokom sticanja razumijevanja o subjektu, treba razmotriti i postojanje značajnih faktora rizika od prevare. Za mnoge od uočenih poslovnih rizika možda postoji i rizik od prevare koji treba uzeti u obzir. Iz tog razloga, savjetuje se da se rizici od prevare, kad god je takvo što moguće, navode odvojeno od poslovnih rizika te da se kao takvi odvojeno i procjenjuju. Naprimjer, ako su predviđeni prodajni rezultati za proizvode subjekta bili loši (vanjski izvor rizika), treba razmotriti što bi moglo poći po zlu za (ili imati implikacije na) finansijske izvještaje. Loša prodaja može dovesti do viška zaliha koje je potrebno otpisati, ali može i podstaći rizik od prevare ukoliko takvo što postane motiv prodajnom osoblju za napuhivanje svojih prodajnih rezultata, a s ciljem ostvarivanja praga za dobivanje bonusa.

ZA RAZMATRANJE

Poslovne rizike i rizike od prevare (inherentni rizici) je potrebno prepoznati prije nego što se počnu razmatrati interne kontrole koje bi takve rizike mogle ublažiti. Interne kontrole koje se koriste za ublažavanje rizika su opisane u Dijelu 2, Poglavlja 11. i 12. To je, također, važno i za utvrđivanje svih značajnih rizika koji mogu postojati (pogledati Dio 2, Poglavlje 10.).

Učinak nekih utvrđenih faktora rizika će se odnositi na određeno područje finansijskih izvještaja, ali ostali faktori rizika će biti prožimajući te će se odnositi na razna područja finansijskih izvještaja. Naprimjer, ako je stariji računovođa nedovoljno sposoban, greške se vjerovatno neće odnositi samo na jedno područje finansijskog izvještaja. Osim toga, ukoliko je neko iskoristio situaciju kako bi počinio prevaru, utoliko bi se pogrešno objavljivanje moglo dogoditi na bilo kojem stanju imovine ili obaveza, a ono se još uz to može i prikivati dodatnim pogrešnim objavljivanjima u transakcijama vezanim za prihode i rashode.

Prožimajući rizici su često posljedica slabog okruženja kontrola te kao takvi potencijalno mogu imati učinak na razna područja finansijskih izvještaja, kao i na objave i tvrdnje. Prožimajući rizici će vjerovatno uticati na procjenu rizika na nivou finansijskih izvještaja. Rizici na nivou finansijskih izvještaja će se rješavati putem sveobuhvatnog odgovora revizora (poput više obavljenog revizijskog posla, dodjeljivanja revizije iskusnijim članovima osoblja itd.).

Kako revizija bude napredovala, moguće je da se utvrde dodatni faktori rizika. Te faktore rizika potom treba uključiti u popis utvrđenih rizika te na njih na prikladan način odgovoriti prije nego što se donesu bilo kakve odluke u vezi sa učinkom na strategiju revizije i plan revizije, poput vrste i obima potrebnih daljnjih revizijskih postupaka. Takvim postupanjem osigurati će se da, jednom kad nastupi faza planiranja idućeg perioda, utvrđivanje i procjena rizika budu potpuni.

U nastavku je opisan proces utvrđivanja rizika u tri koraka.

Prikaz 8.10-1

Utvrđivanje rizika	
1. korak Prikupljanje osnovnih informacija o subjektu	<p>Polazna tačka je steći osnovno razumijevanje ili referentni okvir za izradu postupaka procjene rizika koje je potrebno provesti. Bez takve vrste razumijevanja, bilo bi teško, ako ne i nemoguće, utvrditi kakve greške i prevare se mogu pojaviti u finansijskim izvještajima.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prikušiti (ili ažurirati) relevantne osnovne informacije o subjektu, njegovim ciljevima, kulturi, poslovima, ključnom osoblju te internoj organizaciji i kontroli.
2. korak Oblikovanje, izvođenje i evidentiranje postupaka procjene rizika	<ul style="list-style-type: none"> • Postupci/aktivnosti koji su vezani za procjenu rizika (vidjeti Dio 2, Poglavlje 8.) se provode kako bi se: <ul style="list-style-type: none"> – uočili izvori rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja, – steklo prikladan razumijevanje subjekta, te – prikupili potrebni dodatni revizijski dokazi. • Korištenjem osnovnog razumijevanja o subjektu koje je stečeno u prvom koraku oblikuju se i provode postupci procjene rizika te povezane aktivnosti. • Bitno je održavati razmjene mišljenja između članova revizijskog tima u vezi sa osjetljivosti finansijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna objavljivanja nastala uslijed grešaka ili prevara. (Vidjeti Dio 2, Poglavlje 7.). • Treba ispitati upravu o načinu utvrđivanja i upravljanju faktorima rizika (naročito rizika od prevare), o faktorima rizika koji su već utvrđeni te kako se njima upravljalo. Također, treba ispitati upravu da li su se zaista dogodile greške ili prevare. • Treba dokumentovati sve utvrđene faktore rizika.

Utvrđivanje rizika	
<p>3. korak</p> <p>Povezivanje ili mapiranje utvrđenih rizike sa značajnim područjima finansijskih izvještaja</p>	<p>Za svaki faktor rizika (uzrok rizika) koji je uočen, treba utvrditi učinak (specifična pogrešna objavljivanja kao što su prevare i greške) koji bi mogao nastati kao rezultat istih u finansijskim izvještajima. Treba imati na umu da jedan faktor rizika može dovesti do niza različitih vrsta pogrešnih objavljivanja koja potom mogu uticati na više od samo jednog područja finansijskog izvještaja. (Za neke primjere, vidjeti okvir "Za razmatranje" u nastavku.)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utvrditi značajna stanja računa, klasa transakcija, i objave u finansijskim izvještajima. • Povezati ili utvrditi rizike u određenim područjima finansijskih izvještaja, u objavama ili u tvrdnjama koje su pogođene. Ukoliko je utvrđeni rizik prožimajući, treba ga povezati s finansijskim izvještajima u cjelini. Utvrđivanje učinaka rizika po područjima finansijskih izvještaja pomaže u procjeni rizika na nivou tvrdnje. Utvrđivanje učinaka prožimajućeg rizika pomaže u procjeni rizika na nivou finansijskih izvještaja.

ZA RAZMATRANJE

Prirodna težnja revizora je da koristi finansijske izvještaje kao polazište za utvrđivanje rizika. Na primjer, može se smatrati da zalihe nose visoki rizik zbog grešaka u prethodnim periodima. Međutim, to je ekvivalent utvrđivanju učinka rizika, ali ne i njegovog uzroka. Znati da zalihe nose visoki rizik je važno, međutim još je bolje znati uzrok rizika. Ako uzrok rizika nije utvrđen, postoji mogućnost da se neki faktori rizika u potpunosti previde. U obzir treba uzeti sljedeće:

Stanja računa ili transakcije koje nedostaju

Finansijski izvještaji koji daju samo sažetak poslovnih odluka i transakcija koje su evidentirane. Ukoliko postoje i transakcije koje nisu evidentirane, ili ukoliko je došlo do protivpravnog prisvajanja imovine, ili pak potencijalne obaveze nisu objavljene, vrlo je moguće da faktori rizika povezani s takvim iznosima, odnosno objavama, koji nedostaju neće ni biti utvrđeni niti procijenjeni.

Sakupljanje činjenica nasuprot prepoznavanja rizika

Proces razumijevanja subjekta vrlo lako može se pretvoriti u sakupljanje činjenica o subjektu, umjesto da služi utvrđivanju rizika. Kada se takvo što dogodi, vrlo lako može se dogoditi i da se novi faktori rizika, događaji, transakcije i rizici od prevare potpuno previde.

Uzrok i učinak pogrešnih objavljivanja

Moguće je propustiti značaj određenih izvora rizika ukoliko se pažnja prvenstveno usmjerava na učinak ili posljedice faktora rizika (poput usmjeravanja fokusa pažnje na greške u stanju zaliha, umjesto na stvarne razloge za njihov nastanak). Izvor rizika je, zapravo, događaj koji odmah u početku može izazvati greške. Izvor grešaka u stanju zaliha može biti neodgovarajuće ili loše obučeno osoblje, ili pak zastarjeli sistem interne kontrole, pogrešna primjena računovodstvenih politika poput priznavanja prihoda, nedostatak sigurnosti vezan za stanje zaliha ili izravna prevara od strane zaposlenika itd.

ZA RAZMATRANJE (nastavak)

Uzrok s više učinaka i pogrešnih objavljivanja

Pojedini izvori rizika često mogu uticati na mnoga stanja u finansijskim izvještajima. Naprimjer, generalni pad u ekonomiji može uticati na vrednovanje zaliha, naplativost potraživanja, poštivanje ugovora s bankama, manipulaciju prodajnim transakcijama s ciljem postizanja pragova za bonuse, te probleme s pretpostavkom o vremenskoj neograničenosti poslovanja.

Prožimajući rizici

Određeni prožimajući rizici i rizici od prevare ne mogu se utvrditi ukoliko je koncentracija isključivo na jednom području finansijskih izvještaja. Naprimjer, uvođenje novog računovodstvenog sistema može dovesti do grešaka u raznim stanjima računa iz finansijskih izvještaja. Osim toga, neko bi mogao iskoristiti kolebanja, nastala uslijed uvođenja novog sistema, da počini prevaru.

8.11 Dokumentovanje postupaka utvrđivanja rizika

Revizor treba koristiti profesionalnu prosudbu kad odlučuje o načinu na koji se takve stvari dokumentuju. Na primjer, popratna dokumentacija, a koja je vezana za proces utvrđivanja rizika nakon što su poduzeta ranije navedena tri koraka, bi se mogla sastojati od sljedećeg:

- informacija o subjektu;
- postupaka procjene rizika i
- povezivanja utvrđenih rizika s mogućim greškama i prevarama u finansijskim izvještajima.

Prikaz 8.11-1

Dokument	Opis
Informacije o subjektu	<p>Dokumentovanje informacija koje su prikupljene u okviru odgovarajućeg područja razumijevanja, poput ciljeva subjekta, vanjskih faktora, vrste subjekta itd. Dokumentacija se može razlikovati i varirati od veoma jednostavne do izuzetno složene, a sve u zavisnosti od veličine subjekta, te ona kao takva može sadržavati i sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informacije koje priprema klijent (poput poslovnih planova i analiza); • vanjski podaci (izvještaji o djelatnosti, interna komunikacija između osoblja, dokumentovane politike i procedure); • relevantne prepiske (pravne, vladine agencije, itd.), e-mailovi, savjetnici, izvještaji, memorandum i • kontrolna lista firme.

Dokument	Opis
Postupci procjene rizika	<p>Dokumentovanje detalja u vezi sa postupkom procjene rizika. Takvo što može uključivati sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • razmjene mišljenja između članova revizijskog tima o osjetljivosti finansijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna objavljivanja uslijed pogreške ili prevare, kao i o rezultatima; • ključne elemente za razumijevanje subjekta, što ubuhvata: <ul style="list-style-type: none"> – svaki od ranije spomenutih aspekata subjekta i njegovog okruženja, – svaki od ranije navedenih pet sastavnih dijelova interne kontrole, u skladu s onim kako je opisano u Dijelu 1, Poglavlje 5; i – izvore podataka iz kojih je došlo do saznanja i ostvarenja razumijevanja; i • utvrđene i procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja i tvrdnji.
Povezivanje utvrđenih rizika s mogućim greškama i prevarama u finansijskim izvještajima	<p>Dokumentovanje značajnih stanja računa, klasa transakcija i objava u finansijskim izvještajima; a potom za svaki utvrđeni izvor rizika treba navesti da li se radi o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prožimajućem riziku za finansijske izvještaje u cjelini; ili • riziku koji je ograničen na određena područja finansijskih izvještaja, objave i tvrdnje.

Postoji nekoliko načina na koje se utvrđeni rizici mogu dokumentovati. Jedan od načina dokumentovanja utvrđenih rizika je opisan u sljedećem prikazu. Prikaz opisuje izvor rizika prema području razumijevanja (vanjski faktori, vrsta subjekta itd.), učinku, eventualnim posljedicama rizika te prema područjima finansijskih izvještaja.

Prikaz 8.11-2

Izvori rizika	Učinak rizika na finansijske izvještaje (Greške ili prevare)	Područje finansijskih izvještaja koje je pod uticajem rizika ili prožimajući rizik
Ciljevi subjekta		
Uvođenje novog proizvoda tokom godine	Greške u raspodjeli troškova i vrednovanju zaliha.	Vrednovanje zaliha
	Novi obračun cijene proizvoda i nova metodologija/sistem obračuna cijene mogu stvoriti priliku da dođe do prevare.	Tačnost zaliha
	Novo finansiranje koje je potrebno dovest će do toga da će biti teško uskladiti se s postojećim ugovornim obavezama prema bankama. Ako subjekt prekrši obaveze iz ugovora s bankama, kredit zapravo može postati plativ na zahtjev.	Zabilježiti objave o finansiranju, ugovore o pozajmici i klasifikaciju pozajmica
	Uprava može biti u iskušenju da manipulira finansijskim izvještajima kako bi se osigurala usklađenost s bankovnim sporazumima.	Prožimajući rizik

Izvori rizika	Učinak rizika na finansijske izvještaje (Greške ili prevare)	Područje finansijskih izvještaja koje je pod uticajem rizika ili prožimajući rizik
Vrsta subjekta		
Stariji računovođa nije dobro obučan za rad	Greške u finansijskim izvještajima.	Prožimajući rizik
	Prilika za prevare.	Prožimajući rizik

ZA RAZMATRANJE

Jedno mjesto za rizike

Treba razmisliti o tome da se svi utvrđeni faktori rizika evidentiraju u jedan jedinstveni dokument, na jednom mjestu, uz zajednički referentni broj u dosijeu za sve radne dokumente. To ima brojne prednosti:

- Jednostavnost pregleda dosijea. Svi utvrđeni faktori rizika se mogu naći na jednom mjestu.
- Dosljedna procjena. Kada se rizici posmatraju zajedno, određeni rizik koji je ocijenjen na način različit od drugih će biti očitiji.
- Rizici se mogu klasifikovati (pomoću elektronske tabele) tako da se oni najznačajniji rizici pojavljuju na vrhu poretka. Na taj način, onaj ko pregleda listu može provjeriti da li su svi glavni rizici utvrđeni i da li se na takve rizike odgovorilo odgovarajućim revizijskim postupkom.

Odvojene liste faktora rizika prevara i faktora poslovnih rizika

Rizike od prevare treba popisati i procijeniti odvojeno od faktora poslovnih rizika. Mnogi poslovni rizici, također, mogu stvoriti priliku za prevare ili podstaći da se prevare dogodi. Ukoliko se prevare ne razmatra odvojeno, utoliko je neke faktore rizika od prevare moguće previdjeti. Naprimjer, novi računovodstveni sistem može otvoriti mogućnost za greške (poslovni rizik), ali također može i nekome pružiti priliku da manipulira finansijskim rezultatima ili da protivpravno prisvoji imovinu (rizik od prevare). Još jedan razlog za odvajanje ta dva rizika je to što revizijski odgovor na rizik od prevare (utvrđivanje svih uzoraka, izuzetaka ili neobičnosti koje mogu postojati) može biti sasvim drugačiji od revizijskog odgovora na srodni poslovni rizik.

Ostaviti procjenu rizika za kasnije

Treba izbjegavati iskušenje da se na popis faktora rizika uključe samo oni za koje postoji vjerovatnoća da će biti značajni ili važni. Ključni dio utvrđivanja rizika ili događaja je da se napravi što je moguće potpuniji popis faktora rizika. Nevažni rizični faktori uvijek se mogu naknadno ukloniti nakon što se svaki rizik na odgovarajući način procijeni. Takvo što omogućava da se osiguramo od toga da su svi značajni rizici doista utvrđeni.

Ponovljeno korištenje dokumentacije u najvećoj mogućoj mjeri

Treba izbjegavati da se utvrđeni faktori rizika i ostvareno razumijevanje subjekta u svakom periodu ponovo dokumentuju. Ako su informacije o postupcima u procjeni rizika i utvrđeni rizici na strukturirani način obuhvaćeni u evidenciji (vidjeti ranije navedeno "jedna lokacija za rizike"), takvo što se može jednostavno ažurirati u svakom novom periodu. To može zahtijevati više vremena u pripremi, u samom početku (u prvom periodu), ali će uštedjeti vrijeme u kasnijim periodima. Međutim, treba biti siguran da su odgovarajući postupci procjene rizika za svaki period provedeni i dokumentovani tako da se utvrde sve promjene koje su se dogodile. Također se treba osigurati da se u svakom dokumentu evidentira ta činjenica da su informacije ažurirane.

ZA RAZMATRANJE (*nastavak*)

Učinci rizika

Najvažnija, ali ujedno i najteža za popunjavanje je kolona naslova “učinak rizika na finansijske izvještaje” (vidjeti prikaz iznad). U toj koloni revizor opisuje implikacije utvrđenih rizika. Pad prodaje je faktor rizika, ali ako ga subjekt tačno evidentira, to neće dovesti do rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. Međutim, pad prodaje bi mogao dovesti do zastarjelosti ili precijenjenosti zaliha, dok bi potraživanja od kupaca mogla postati teško naplativa. To je implikacija svakog faktora rizika koji revizor treba utvrditi, a kako bi se mogao oblikovati odgovarajući revizijski odgovor.

Napomena: Izvori rizika koji su utvrđeni u ovom primjeru imaju mnogobrojne učinke, a svaki od njih je razmatran pojedinačno. Ako se različiti faktori izvora rizika ne raščlane na manje dijelove, neće samo proces procjene rizika biti otežan, nego će i revizor vrlo lako previdjeti neke implikacije rizika (poput prevare).

8.12 Studije slučaja — Inherentni rizici — Utvrđivanje

Za detalje o studijama slučaja, pogledati Dio 2, Poglavlje 2. — Uvod u studije slučaja.

Utvrđivanje rizika uključuje:

- Provođenje postupaka procjene rizika s ciljem razumijevanja subjekta i uočavanja mogućih izvora (uzroka) poslovnih rizika i rizika od prevare. To obuhvata obavljanje određenih postupaka procjene rizika koji su navedeni u MRevS, na primjer u MRevS 240 o prevari, u MRevS 540 o procjenama, u MRevS 550 o povezanim stranama i u MRevS 570 o pretpostavci neograničenosti poslovanja;
- Dokumentovanje utvrđenih rizika. Čest oblik dokumentacije koja se koristi je “registar rizika” u kojem su navedeni svi rizici koji su procijenjeni i uvršteni u taj jedinstveni popis; i
- Razmatranje za svaki utvrđeni izvor rizika o tome kakva pogrešna objavljivanja (uslijed greške i prevare) bi se mogla dogoditi (“učinak” svakog rizika) u finansijskim izvještajima.

Potrebna dokumentacija:

- Razumijevanje subjekta

Takvo što se može dokumentovati u bilješci koja je slična onoj u Dijelu 2, Poglavlje 2. u kojem su izložene pojedinosti ta dva slučaja.

- Faktori rizika koji su uključeni

Jedan od načina dokumentovanja uzroka i posljedica utvrđenih rizika (i poslovnih rizika i rizika od prevare) je da se rizici u strukturiranom obliku popišu tako da oni čine registar rizika poput onog opisanog u nastavku. Tako će se osigurati da se svi rizici zabilježe na jednom mjestu te će se, samim tim, omogućiti da procjena rizika bude dosljedna. Drugi pristup je da se popišu rizici koji su utvrđeni u vidu podsjetnika. Potrebno je ne podleći izazovu da se zajedno na zajedničkom formularu i u istom obliku popisuju poslovni rizici i rizici od prevare. Procjena i odgovor na poslovni rizik, kad se uporedi s odgovorom na rizik od prevare, mogu biti vrlo različiti.

Studija slučaja A — Dephta Furniture Inc.

Planirani postupci procjene rizika:

1. Dokumentovanje faktora rizika koji su utvrđeni putem:
 - a) postupaka vezanih za prihvatanje i zadržavanje klijenata;
 - b) druge vrste angažmana koji se obavljaju za subjekt; i
 - c) prethodnih revizijskih angažmana.
2. Pregledanje najnovijih bruto bilansa zbog:
 - a) trendova u prihodima i rashodima i
 - b) promjena u imovini i obavezama.

Raspitivanje o razlozima značajnih promjena ili utvrđenih trendova.

3. Utvrđivanje potencijalnih faktora rizika čitanjem ključnih dokumenata kao što su poslovni plan subjekta, budžeti, zapisnici i najnoviji finansijski rezultati.
4. Raspitivanje kod uprave i ključnog finansijskog osoblja u vezi sa:
 - a) poslovnim ciljevima, trendovima u djelatnosti, procjenom uprave u vezi sa trenutnim i potencijalnim faktorima rizika te njihovim planiranim odgovorima;
 - b) glavnim događajima ili promjenama koje su se dogodile tokom perioda;
 - c) svim slučajevima navodnih prevara, sumnji na prevaru ili stvarnih prevara;
 - d) svim podsticajima u obliku bonusa ili podsticajnim planovima za izvođenje u radu;
 - e) identitetom i prirodom/iznosa transakcija s povezanim stranama tokom perioda;
 - f) svim događajima ili uslovima vremenske neograničenosti poslovanja;
 - g) transakcijama, događajima i uslovima koji dovode do računovodstvenih procjena;
 - h) vrstom, obimom i statusom sporova/potraživanja protiv subjekta ili ključnog osoblja.
5. Postavljanje upita članovima upravnog odbora o:
 - a) sastavu, mandatu i sastancima nadzornog odbora;
 - b) svakom saznanju o zaobilaženju kontrola, prevari ili sumnji na prevaru od strane uprave;
 - c) njihovom mišljenju o:
 - učinkovitosti nadziranja uprave; i
 - okruženju kontrola (kultura, kompetencije, stavovi i sl.).
 - d) područjima finansijskih izvještaja za koja smatraju da su osjetljiva na prevaru.

6. Utvrđivanje ko su druga lica (ako postoje) u subjektu koja mogu pružiti informacije o potencijalnim faktorima rizika i promjenama koje su se dogodile u odnosu na protekli period.

U nastavku se nalazi strukturirani format za dokumentovanje rezultata obavljenih postupaka procjene rizika za firmu Dephta furniture Inc.

Poslovni rizici		
Događaj/izvor rizika	Implikacije faktora rizika	Tvrdnje
	Koja bi područja finansijskih izvještaja mogla biti pogrešno objavljena i na koji način?	P CAEV
<i>Pad u ekonomiji</i>	<i>Možda je vrlo teško naplatiti potraživanja</i>	<i>V</i>
<i>Pad u ekonomiji</i>	<i>Moguća potreba za otpisom zaliha</i>	<i>V</i>
<i>Zna se da službenik za zalihe pravi greške</i>	<i>Stanja zaliha mogu biti precijenjena/podcijenjena i mogući učinak na vrjednovanje</i>	<i>CAE V</i>
<i>Nastavak rasta (uprkos recesiji) i loše upravljanje zalihama</i>	<i>Kršenje ugovora o zajmu</i>	<i>P</i>
<i>Opće kontrole informacionih tehnologija su slabe u brojnim područjima</i>	<i>Cjelovitost podataka može biti ugrožena ili su neki podaci čak izgubljeni</i>	<i>P</i>
<i>Nove prodaje se traže u drugim zemljama</i>	<i>Valutni rizici kod potraživanja</i>	<i>A</i>

Legenda:

P = prožimajući (sve tvrdnje)

C = potpunost

A = tačnost

E = postojanje

V = vrjednovanje

Rizici od prevare		
Događaj/izvor rizika	Implikacije faktora rizika	Tvrdnje
	Koja bi područja finansijskih izvještaja mogla biti pogrešno objavljena i na koji način?	P CAEV
Pritisci		
<i>Smanjiti porezno opterećenje</i>	<i>Pristrasnost uprave u procjenama (poput vrednovanja zaliha) s ciljem smanjenja dobiti.</i>	<i>CAV</i>
<i>Smanjiti porezno opterećenje</i>	<i>Neovlaštena knjiženja u dnevnik ili manipulacija finansijskim izvještajima.</i>	<i>P</i>
<i>Brz rast stavlja pritisak na finansiranje</i>	<i>Manipulacije finansijskih izvještaja kako bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankama</i>	<i>P</i>
<i>Bonusi prodavača zasnovani na prodajama iznad određenog praga</i>	<i>Napuhana prodaja radi dostizanja pragova.</i>	<i>E</i>
<i>Plaćanje mita za dobijanje ugovora</i>	<i>Šteta nanесena ugledu, precjenjivanje troškova, neobračunate kazne.</i>	<i>CA E</i>
Prilike		
<i>Lako prenosive stavke zaliha visoke vrijednosti</i>	<i>Roba ukradena iz zaliha</i>	<i>E</i>
<i>Velika učestalost prodaje za gotovinu</i>	<i>Ukradena roba / ukradena gotovina.</i>	<i>E</i>
<i>Transakcije s povezanim stranama</i>	<i>Prodaja/nabavka možda nije potpuna, ispravno vrednovana ili objavljena u finansijskim izvještajima</i>	<i>P</i>
<i>Značajno širenje korištenja transakcija s povezanim stranama</i>	<i>Prodaje/nabavke su možda podcijenjene/precijenjene</i> <i>Stanja računa povezanih strana i dugovanja koja možda nisu naplativa. Manipulisanje finansijskim izvještajima se može učiniti prebacivanjem "rizičnih" računa na povezanu stranu. Takvo što bi zamijenilo rizično stanje računa sa stanjem računa povezane strane.</i>	<i>V</i>
Opravdanja		
<i>Loše raspoloženje među privremenim zaposlenicima</i>	<i>Ukradena roba ili gotovina</i>	<i>E</i>

Legenda:

P = prožimajući (sve tvrdnje)

C = potpunost

A = tačnost

E = postojanje

V = vrednovanje

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Planirani postupci procjene rizika:

1. Raspitivanje o stanju u djelatnosti i ažuriranje razumijevanja radnog papira subjekta X.X. i podsjetnika za procjenu rizika. To obuhvata:
 - a) Razgovore s Rajem i Ruby (knjigovođa) o tome što se promijenilo ove godine. Naročito je važno osvrnuti se i pripaziti na sve promjene u osoblju te na organizacione izmjene i ostale promjene vezane za transakcije s povezanim stranama, procjene uprave, neizvjesnosti vezane za neograničenost poslovanja i usklađenost uprave s relevantnim zakonima i drugim propisima;
 - b) Upute vezane za sve promjene koje su uvedene u poslovanje tokom godine, nove zakone i druge propise te bilo kakve druge promjene koje se planiraju uvesti u budućnosti;
 - c) Upute o učincima i rizicima koji su nastali uslijed činjenice da Raj više ne provodi toliko vremena na poslu. Treba pitati da li će Raj nastaviti s provođenjem svojih redovnih dužnosti u idućoj godini ili zbog porodične situacije neće moći posvećivati vrijeme poslu;
 - d) Ishod prošlogodišnjih procjena uprave;
 - e) Saznanja o bilo kakvoj prevari do koje je došlo tokom godine i o bilo kojim područjima osjetljivim na prevare;
 - f) Svaku promjenu u vrsti i prirodi transakcija s Dephtom; i
 - g) Dokumentovanje izvora i učinaka svih novih utvrđenih rizika uz navođenje da li su uvedeni neki novi postupci interne kontrole kako bi se ublažili takvi rizici.
2. Pregled posljednjeg bruto bilansa kako bi se uočili:
 - a) Trendovi u prihodima i troškovima;
 - b) Promjene u imovini i obavezama.

Raspitivanje o razlozima značajnih promjena ili utvrđenih trendova.

Bilješke za dosije – Kumar & Co. Prepoznavanje inherentnih rizika

Kao rezultat obavljanja postupaka procjene rizika, navedenih u radnom papiru XX, a koji su uključivali i potencijalne izvore rizika koji nastaju iz šest područja za koje je potrebno steći razumijevanje, utvrdili smo sljedeće faktore rizika:

Poslovni rizici

Odsustvo Raja iz poslovanja – prožimajući rizik

- Kvalitet i tačnost računovodstvenih evidencija bi mogla biti ugrožena zbog Rajevog fokusiranja na lična porodična pitanja. Finansijski izvještaji bi mogli biti značajno pogrešno objavljeni.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 9.)*

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 16.)*

- Raj je provjeravao kvalitet dobara prije isporuke. Kvalitet proizvoda koji se prodaju bi mogao biti ugrožen, što dovodi do veće stope povrata robe i/ili do beskorisnih zaliha.(Vrednovanje)

Procjena rizika: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 9.)*

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 16.)*

Pad u ekonomiji i ekonomska zavisnost

- Kumar & Co. zavisi od svog primarnog klijenta, Dephta Furniture Inc, koji čini više od 90% njegove prodaje. U ovoj ekonomskoj krizi, firma Dephta bi mogla otkazati narudžbe. Uticaj ove činjenice bi moglo biti kršenje ugovora s bankama i precjenjivanje imovine.
- Pad prodaje i pritisci na likvidnost mogu dovesti do manipulacije finansijskim izvještajima kako bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankama.
- Ukoliko banke povuku dati kredit, firma tada neće moći nastaviti postojanje u smislu vremenske neograničenosti poslovanja. To bi moglo dovesti do značajne neizvjesnosti koja bi trebala biti objavljena u finansijskim izvještajima, te do ocjenjivanja temelja (tj. pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja) na kojima su sastavljeni finansijski izvještaji. To će uticati na sve tvrdnje.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 9.)*

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 16.)*

Rizici od prevare

Minimalizacija poreza

- Uprava iskazuje želju da smanji porezno opterećenje. Možda postoji neki oblik pristrasnosti u procjenama uprave, ili možda postoje neovlaštena knjiženja u dnevniku. (potpunost, tačnost)

Procjena rizika: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 9.)*

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 16.)*

Odsustvo Raja iz poslovanja — prožimajući rizik

- Rajeva odsutnost za rezultat ima minimalni nadzor rada koji izvrši Ruby. Osim toga, čini se da je moral Ruby prilično nizak (potencijalni razlog za motiv) te da ima određene privatne finansijske probleme (mogući motiv). Kao rezultat toga, Ruby (koja posluje s minimalnim nadzorom) ima motiv, priliku i razlog za pronevjeru novca/dobara. Takvo što bi se trebalo tretirati kao rizik od prevare.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 9.)*

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 16.)*

Povezane strane

- Moglo bi se manipulirati transakcijama s povezanim stranama, što bi dovelo do precjenjivanja pojedinačnih prodaja. (Vrednovanje) Pažnju treba obratiti i na moguće postojanje drugih povezanih strana i na vrednovanje/tačnost stanja računa tih povezanih lica na kraju perioda.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 9.)*

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2. Poglavlje 16.)*

Pripremio: FJ

Datum: 8. decembar 20X2. godine

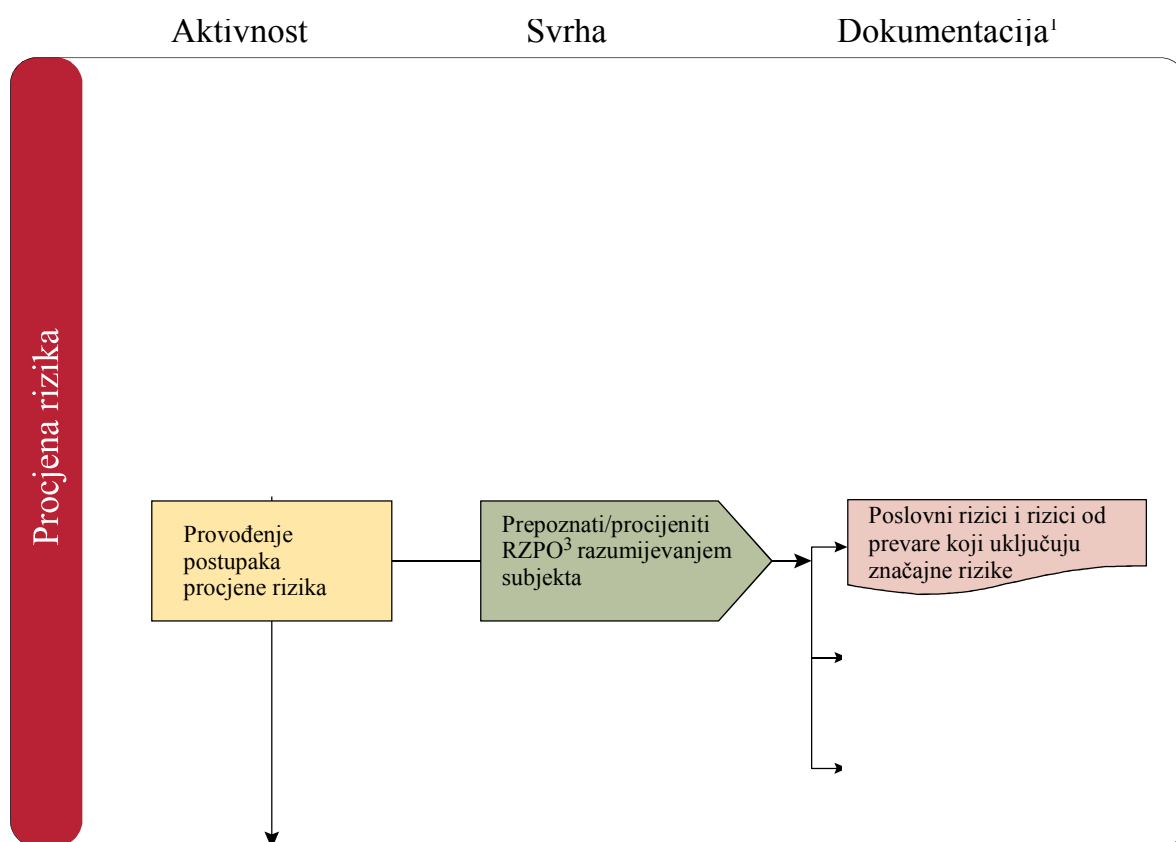
Pregledao: LF

Datum: 5. januar 20X3. godine

9. Inherentni rizici — Procjena

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS/MSKK 1
Kako procijeniti rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima.	240, 315

Prikaz 9.0-1



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

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
240.25	U skladu s MRevS 315, revizor treba utvrditi i procijeniti rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevare na nivou finansijskih izvještaja, i na nivou tvrdnje finansijskih transakcija, stanja računa i objava.
240.26	Kod utvrđivanja i procjene rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevare, revizor treba, na osnovu pretpostavki rizika od prevare u priznavanju prihoda, procijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. U odjeljku 47. se navodi potrebna dokumentacija za slučajeve kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva na angažman te, posljedično, priznavanje prihoda nije prepoznato kao rizik od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevare. (Vidjeti odjeljke A28-A30)
240.27	Revizor one procijenjene rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja uslijed prevare treba tretirati kao značajne rizike i u skladu s tim, do mjere u kojoj to već nije uradio, treba steći razumijevanje o povezanim kontrolama subjekta, uključujući i kontrolne aktivnosti vezane za te rizike. (Vidjeti odjeljke A31-A32)
315.25	Revizor treba utvrditi i procijeniti rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou: (a) finansijskog izvještaja; i (Vidjeti odjeljke A105-A108) (b) tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objava (Vidjeti odjeljke A109-A113) kako bi osigurao osnovu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.
315.26	Za tu svrhu, revizor treba: (a) utvrditi rizike kroz postupak sticanja razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući povezane kontrole koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klasa transakcija, stanja računa i objava u finansijskim izvještajima; (Vidjeti odjeljke A114-A115) (b) procijeniti utvrđene rizike i ocijeniti da li su rasprostranjeniji u finansijskim izvještajima kao cjelini i da li potencijalno imaju učinak na više tvrdnji; (c) povezati utvrđene rizike s onim što bi moglo krenuti krivo na nivou tvrdnje, vodeći računa o povezanim kontrolama koje revizor namjerava testirati; i (Vidjeti odjeljke A116-A118) (d) razmotriti vjerovatnoću pogrešnog objavljivanja, uključujući i mogućnosti višestrukih pogrešnih objavljivanja, te da li je veličina potencijalnog pogrešnog objavljivanja takva da za posljedicu može imati značajno pogrešno objavljivanje.

9.1 Pregled

Utvrđivanje rizika, koje je razmatrano u prethodnom poglavlju, uključuje:

- Provođenje postupaka procjene rizika radi uočavanja izvora (uzroka) rizika na osnovu razumijevanja subjekta;
- Utvrđivanje mogućih učinaka utvrđenih izvora rizika (potencijalna pogrešna objavljivanja u finansijskim izvještajima), uključujući i mogućnost prevare; i
- Povezivanje učinaka rizika s područjem finansijskih izvještaja i tvrdnjama na koje utiču, ili utvrđivanje da su rizici prožimajući u odnosu na finansijske izvještaje kao cjelinu te da potencijalno utiču na više tvrdnji.

Sljedeći korak je procjena utvrđenih rizika i odrediti njihovu važnost za reviziju finansijskih izvještaja. I ovdje je poželjno procijeniti inherentne rizike prije razmatranja bilo koje interne kontrole koja bi mogla ublažiti takve rizike.

Procjena rizika uključuje razmatranje dva obilježja rizika:

- Koja je vjerovatnoća da dođe do pogrešnog objavljivanja kao posljedice navedenog rizika?
- Kakva bi bila veličina (novčani učinak) ako zaista dođe do rizika?

Vjerovatnoća da će doći do pogrešnog objavljivanja

Koja je vjerovatnoća da će se rizik dogoditi? Revizor može jednostavno ocijeniti tu vjerovatnoću kao visoku, srednju ili nisku, ili je može ocijeniti bročanom ocjenom, na primjer od 1 do 5. Bročana ocjena je nešto preciznija. Što je ocjena viša, to je veća vjerovatnoća da će se rizik dogoditi.

Veličina učinka (novčani učinak) ako se rizik dogodi

Da se rizik dogodi, kakav bi bio novčani učinak? Ova prosudba se treba procijeniti u odnosu na konkretan novčani iznos, kao recimo u odnosu na značajnost za provođenje. U protivnom bi različita lica (računajući s različitim iznosima značajnosti) mogla doći do sasvim različitih zaključaka. Za potrebe revizije, navedeni iznos bi se odnosio na ono što čini značajno pogrešno objavljivanje za finansijske izvještaje kao cjelinu. Ova procjena se jednostavno može ocijeniti kao visoka, srednja ili niska, ili dodjeljivanjem bročane ocjene, naprimjer vrijednostima od 1 do 5. Što je ocjena viša, to je veća vjerovatnoća rizika.

ZA RAZMATRANJE

Ako se za procjenu vjerovatnoće i veličine učinka koriste bročane ocjene, te se brojke mogu pomnožiti radi dobijanja kombinovane ili sveobuhvatne ocjene procjene rizika. Taj obračun može biti koristan prilikom razmatranja činjenice postoje li značajni rizici. Osim toga, ako se koristi elektronski radni papir, popisivanje rizika se može rangirati i sortirati tako da su najznačajniji utvrđeni rizici uvijek na vrhu popisa. To može biti korisna informacija prilikom pregledavanja dosijea i kada se želi osigurati da je za procijenjene rizike osmišljen odgovarajući odgovor.

U manjim subjektima, gdje je broj faktora rizika mali i gdje je već osmišljen revizijski odgovor, navedene dvije procjene (vjerovatnoća i veličina učinka) se još uvijek mogu posmatrati odvojeno, ali se dokumentuju kao jedna kombinovana procjena.

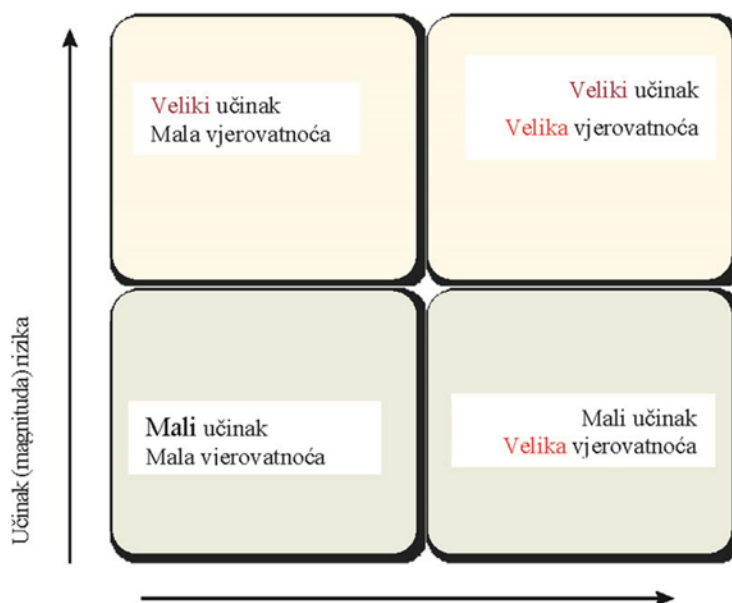
Koraci koji su uključeni u procjenu rizika (pri čemu se kao kriteriji procjene koriste ocjene “visok”, “srednji” ili “nizak”) su prikazani u nastavku.

Prikaz 9.1-1

Procjena rizika		1	2	3	4	5
Popis utvrđenih faktora poslovnog rizika i rizika od prevare						
Da li je vjerovatno da će se utvrđeni rizik (pogrešno objavljivanje) dogoditi? (Visok Srednji Nizak)		S	N	V	V	N
Ako se rizik (pogrešno objavljivanje) dogodi, koliko bi to bilo značajno za finansijske izvještaje? (Visok Srednji Nizak)		S	S	V	S	N
Procijenjeni nivo rizika (Visok Srednji Nizak)		S	N	V	S	N

Rezultati postupka procjene rizika se mogu prikazati i grafički, kao u nastavku. Neki komercijalni softverski paketi pružaju mogućnost izrade grafikona.

Prikaz 9.1-2



Rizici koji ulaze u područje grafikona “veliki učinak (magnituda) – velika vjerovatnoća” očitno zahtijevaju postupke uprave kojima će se to ublažiti. Osim toga, ti rizici će se vjerovatno smatrati značajnim, što će zahtijevati posebno revizijsko razmatranje (pogledati Dio 2. Poglavlje 10.).

ZA RAZMATRANJE

Razgovori sa upravom

Nakon što revizor dokumentuje i ocijeni faktore rizika, važno je da se o rezultatima razmijene mišljenja sa upravom subjekta. Ti razgovori će pomoći u osiguravanju da se nije previdio neki faktor rizika te da je revizorova procjena rizika (vjerovatnoće i učinka) razumna. Međutim, prilikom ocjenjivanja podataka uprave i njihovih odgovora je uvijek važno zadržati profesionalni skepticizam.

9.2 Procjene rizika koje provodi subjekt

Procjena rizika je jedan od pet sastavnih dijelova interne kontrole (vidjeti Dio 1. Poglavlje 5.) koji bi uprava subjekta trebala provoditi.

U manjim subjektima, postupak procjene rizika će vjerovatno biti neformalan i nestrukturiran. Rizik u manjim subjektima češće se uočava kao nešto što je sadržano nego što je očit. Uprava bi mogla postati svjesna rizika koji su povezani s finansijskim izvještavanjem putem direktnog ličnog angažmana sa zaposlenicima i vanjskim stranama. Na osnovu navedenog, revizor bi upravi trebao postaviti upite o tome kako utvrđuje rizike te kako njima upravlja, a zatim i koji su rizici zaista utvrđeni i riješeni. Revizor treba dokumentovati rezultate.

Ako je uprava svjesna prednosti formalnijeg postupka procjene rizika, mogla bi odlučiti da razvije, provede i dokumentuje vlastite postupke. Kada je to slučaj, revizor treba ocijeniti:

- postojeće kontrole postupaka uprave;
- potpunost utvrđenih poslovnih rizika i rizika od prevare. To se često evidentira na mjesto koje se naziva “registrom rizika”;
- procjenu veličine učinka rizika koju je napravila uprava i vjerovatnoću njihovog pojavljivanja; te
- odgovori kojima će se uprava suprotstaviti procijenjenim rizicima.

Ako uprava nije uspjela da utvrdi ključne rizike, potrebno je razmotriti postoji li značajan nedostatak u postupku procjene rizika koji vrši subjekt.

9.3 Dokumentovanje procijenjenih rizika

Profesionalnu prosudbu treba koristiti zavisno od načina na koji se procjenjuju faktori rizika. Procjena rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja se provodi na:

- nivou finansijskih izvještaja i
- nivou tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objave.

Dokumentacija se može sastaviti u obliku bilješke ili popisa rizika (prevare) poput onog koji je naveden u Prikazu 9.3-1. Treba obratiti pažnju na sljedeće:

- Prve dvije kolone u tabeli treba da se popune kao dio utvrđivanja rizika, onako kako je navedeno u Dijelu 2, Poglavlje 8.
- Kolona s tvrdnjama je procjena:

- Određenih tvrdnji koje se odnose na područja finansijskog izvještaja ili objave na koju utiče navedeni rizik. To će pomoći u procjeni rizika na nivou tvrdnje i
- Prožimajućih rizika koji utiču na više tvrdnji, a koji bi mogli uticati na procjenu rizika na nivou finansijskih izvještaja.
- Rizike koji se procjenjuju kao inherentni rizici. Kontrolni rizik je obrađen u Dijelu 2, Poglavlja 11. i 12.
- Kod procjena vjerovatnoće i veličine učinka koristila se brojana skala od 1 = mala vjerovatnoća/mali učinak do 5 = velika vjerovatnoća/veliki učinak. Ovi rezultati mogu se pomnožiti kako bi pokazali kombinovani ukupni rezultat. Međutim, navedeni rizici jednostavno su se mogli ocijeniti kao visoki, srednji ili niski.

Prikaz 9.3-1

Kraj perioda: 31. decembar 20X2. Značajnost 50.000 €		Tvrđnje PCAEV	Procjena inherentnog rizika		
Događaj/izvor rizika	Implikacije faktora rizika		Vjero- vatnoća nastanka	€ Učinak	Kombi- novana ocjena
<i>Naknada prodavača na osnovu provizije od prodaje</i>	<i>Prodaja bi mogla biti fiktivna, evidentirana u pogrešnom periodu, pretjerana ili sklopljena pod uslovima koji su različiti od standardnih uslova kako bi se postigli ciljani bonusi</i>	EA	4	4	16
<i>Nepoštivanje sporazuma o dugu se prikriva kako bi se izbjegli upiti od strane banke</i>	<i>Neovlaštena knjiženja u dnevnik radi odgode izdataka, pristrasnost u procjenama uprave, itd.</i>	P	2	5	10
<i>Fiktivni dobavljači koje su unijeli zaposlenici</i>	<i>Acme pokriva troškove po napuhanim cijenama ili one za koje roba nije isporučena, odnosno usluge</i>	EA	2	4	8
<i>Nisu uočene transakcije s povezanim stranama. Dioničari koji nisu uključeni u posao bi mogli biti u nepovoljnom položaju</i>	<i>Prihodi i rashodi nisu evidentirani po fer tržišnoj vrijednosti (FMV)</i>	P	3	5	15
<i>Gotovinska prodaja dijelova i usluga možda nije evidentirana ili novac od iste nije pohranjen</i>	<i>Prihodi i imovina su manje prikazani</i>	CAE	4	1	4

ZA RAZMATRANJE

Kada se dokumentuju faktori rizika, treba razmisliti o tome kako će se isti ažurirati i koristiti u narednim periodima. Priprema za evidentiranje podataka na jednom mjestu i u strukturiranom obliku (kao što je navedeno iznad) će u početku možda trajati malo duže, ali će se na taj način mnogo lakše ažurirati u budućnosti. Strukturirani format, također, pomaže u osiguravanju:

- da se rizici ne obrađuju više od jednog puta (što se može dogoditi ako se javljaju na više mjesta u revizijskom dosijeu);
- dosljedne procjene svakog rizika;
- utvrđivanja značajnih rizika;
- jednostavnosti pregleda. Elektronski radni papir omogućava sortiranje (brojčano ocijenjenih) rizika prema njihovoj kombinovanoj ocjeni, vjerovatnoći ili veličini učinka; i
- da se popis rizika može dati klijentu na uvid (kako bi se dobilo njihovo viđenje) ili da se od njega zatraži da pripremi popis faktora rizika za izvještaj revizora.

9.4 Studije slučaja — Inherentni rizici — Procjena

Za detalje o studijama slučaja pogledati Dio 2. Poglavlje 2. — Uvod u studije slučaja.

Kada se za dokumentovanje procjene koristi strukturirani format, on se može popuniti korištenjem istog oblika kao onoga čiji je početni oblik prikazan u Dijelu 2. Poglavlje 8. Vodiča. Kolona s revizijskim odgovorima može se koristiti za upućivanje faktora rizika na posebne revizijske postupke ili revizijske programe koji se bave utvrđenim rizicima.

Ako koristimo bilješke, možemo upotrijebiti bilješku započetu u Dijelu 2, Poglavlje 8. te joj dodati procjenu rizika i odgovor na isti.

Studija slučaja A — Dephta Furniture Inc.

Poslovni rizici						
Događaj/izvor rizika	Implikacije faktora rizika	Tvrdnje	Procjena inherentnog rizika			Značajan rizik? DA/NE
	Koja područja finansijskih izvještaja bi mogla biti pogrešno objavljena i na koji	PCAEV	Vjerovatnoća nastanka	€ Učinak	Kombinovana ocjena	
<i>Nastavak rasta (uprkos recesiji) i loše upravljanje zalihama</i>	<i>Kršenje ugovora o dugu</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Poznato je da službenik zadužen za zalihe pravi greške</i>	<i>Stanja zaliha mogu biti precijenjena/podcijenjena i eventualno uticati na vrednovanje</i>	<i>CAEV</i>	<i>5</i>	<i>3</i>	<i>15</i>	<i>NE</i>
<i>Opće kontrole informacionih tehnologija pokazuju slabosti u brojnim područjima</i>	<i>Cjelovitost podataka može biti ugrožena ili su neki podaci čak izgubljeni</i>	<i>P</i>	<i>3</i>	<i>5</i>	<i>15</i>	<i>NE</i>
<i>Pad u ekonomiji</i>	<i>Možda će biti potrebni otpisi zaliha</i>	<i>V</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>9</i>	<i>NE</i>
<i>Traže se nove prilike za prodaju u drugim zemljama</i>	<i>Valutni rizici kod potraživanja</i>	<i>A</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>NE</i>
<i>Pad u ekonomiji</i>	<i>Možda će biti teško naplatiti potraživanja (tj. ona su pretjerana)</i>	<i>V</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>NE</i>

Legenda

P = Proizimajući (sve tvrdnje)
 C = Potpunost
 A = Tačnost
 E = Postojanje
 V = Vrednovanje

Procijeniti na skali od 1 do 5 vjerovatnoću (mogućnost) da se dogodi

1 = Neznatno
 2 = Malo vjerovatno
 3 = Vjerovatno
 4 = Najvjerovatnije
 5 = Gotovo sigurno

Procijenite učinak na skali od 1 do 5 (novčanih učinaka) u odnosu na značajnost

1 = Beznačajan
 2 = Manji
 3 = Umjeren
 4 = Veliki
 5 = Značajan

(Kratko uputstvo: faktori rizika s rezultatom kombinovane procjene rizika (Vjerovatnoća x Učinak) od 20 ili više treba da se smatraju "značajnim" rizicima od prevare).

Napomena: Kombinovana ocjena rizika za moguće kršenje odredbi ugovora s bankama iznosi 20, stoga se ono smatra značajnim rizikom. Značajni rizici od revizora zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje, što uključuje i sticanje razumijevanja o subjektivim povezanim kontrolama koje su značajne za takve rizike.

Rizici od prevare						
Događaj/izvor rizika	Implikacije faktora rizika	Tvrdnje	Procjena inherentnog rizika			Značajan rizik? DA/NE
	Koja područja finansijskih izvještaja bi mogla biti pogrešno objavljena i na koji način?	PCA EV	Vjerovatnoća nastanka	€ Učina	Kombi novan	
Pritisici						
<i>Smanjiti porezno opterećenje</i>	<i>Neovlaštena knjiženja u dnevnik /manipulacije finansijskim izvještajima</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Brz rast stavlja pritisak na finansiranje</i>	<i>Manipulacije finansijskim izvještajima da se izbjegne kršenje ugovora s bankama</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Smanjiti porezno opterećenje</i>	<i>Pristrasnost uprave u procjenama da bi se smanjili prihodi</i>	<i>CAV</i>	<i>4</i>	<i>4</i>	<i>16</i>	<i>DA</i>
<i>Bonusi prodavača se zasnivaju na prodajama koje premašuju određeni prag</i>	<i>Prodaja precijenjena radi dostizanja praga. Uprkos tome, iznosi bonusa su mali.</i>	<i>E</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>NE</i>
<i>Plaćanje mita za dobijanje ugovora</i>	<i>Šteta za ugled, precjenjivanje troškova, neplaćene kazne.</i>	<i>CAE</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>NE</i>
Prilike						
<i>Priznavanje prihoda</i>	<i>Proturječna primjena računovodstvenih politika</i>	<i>CAE</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>DA</i>
<i>Značajno širenje korištenja transakcija s povezanim stranama</i>	<i>Određene prodaje/nabavke su možda podcijenjene/precijenjene</i>	<i>V</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Lako prenosive stavke zaliha visoke vrijednosti</i>	<i>Roba ukradena iz zaliha</i>	<i>E</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>NE</i>
<i>Velika učestalost prodaje za gotovinu</i>	<i>Ukradena roba/ukradena gotovina.</i>	<i>E</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>NE</i>
<i>Transakcije s povezanim stranama</i>	<i>Prodaja/nabavka možda nije potpuna, ispravno vrednovana ili objavljena u finansijskim izvještajima</i>	<i>P</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>NE</i>
Opravdanje						
<i>Loše raspoloženje među privremenim zaposlenicima</i>	<i>Ukradena roba ili gotovina</i>	<i>E</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>NE</i>

Legenda:

P = Proizimajući (sve tvrdnje)
 C = Potpunost
 A = Tačnost
 E = Postojanje
 V = Vrednovanje

Procijeniti na skali od 1 do 5 vjerovatnoću (mogućnost) da se dogodi

1 = Neznatno
 2 = Malo vjerovatno
 3 = Vjerovatno
 4 = Najvjerovatnije
 5 = Gotovo sigurno

Procijeniti na skali od 1 do 5 učinak (novčanih učinaka) u odnosu na značajnost

1 = Beznačajan
 2 = Manji
 3 = Umjeren
 4 = Veliki
 5 = Značajan

(Kratko uputstvo: faktori rizika s ocjenom kombinovane procjene rizika (Vjerovatnost x Učinak) od 20 ili više treba da se smatraju "značajnim" rizicima od prevare)

Napomena: Moguća pristrasnost uprave u procjenama, neovlaštena knjiženja u dnevnik, pritisci da se finansira ubrzani rast i transakcije s povezanim stranama su procijenjeni kao značajni rizici (u slučajevima kada kombinovana ocjena premašuje 20). Značajni rizici od revizora zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje, što uključuje i sticanje razumijevanja povezanih kontrola subjekta koji su značajni za takve rizike. Ako ne postoje kontrole, vjerovatno postoji značajan nedostatak. Treba imati na umu da priznavanje prihoda ima kombinovani rezultat manji od 16, ali se svejedno pretpostavlja da je rizik značajan. (Pogledati MRevS 240.26.)

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Bilješka za dosije — Kumar & Co.

Utvrđivanje inherentnog rizika

Značajnost = 3.000 €

Kao rezultat obavljanja postupaka procjene rizika koji su navedeni u radnom dokumentu X.X, a koji je uključivao potencijalne izvore rizika koji proizlaze iz šest područja potrebnog razumijevanja, utvrdili smo sljedeće faktore rizika:

Poslovni rizici

Raj nije prisutan u poslovanju — prožimajući rizik

- Kvalitet i tačnost računovodstvenih evidencija bi mogla biti ugrožena zato što se Raj fokusirao na lična porodična pitanja. Finansijski izvještaji bi mogli biti značajno pogrešno objavljeni.

Procjena rizika: Velika vjerovatnoća pojave/veliki učinak (u odnosu na značajnost) = Visok rizik, ali i značajan rizik. Vidjeti radni papir br. X.X.

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

- Raj je provjeravao kvalitet robe prije isporuke. Kvalitet prodatih proizvoda bi mogla biti ugrožena, što bi za rezultat imalo veći povrat i/ili nemogućnost prodaje zaliha. (Vrednovanje)

Procjena rizika: Mala vjerovatnoća/mali učinak = nizak rizik

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

Pad u ekonomiji i ekonomska zavisnost – prožimajući rizik

- Kumar & Co. zavisi od svog primarnog klijenta, društva Dephta Furniture Inc, koji čini više od 90% njegove prodaje. U ovoj ekonomskoj krizi bi društvo Dephta moglo otkazati narudžbe. Zbog ove činjenice bi moglo doći do kršenja ugovora s bankama i precjenjivanja imovine. Ako banka otkaže kredit, društvo neće moći nastaviti s radom. (Vrednovanje)

Procjena rizika: Umjerena vjerovatnoća/umjereni učinak = umjeren rizik

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

Rizici od prevare

Priznavanje prihoda

- Mogućnost proturječne primjene računovodstvenih politika.

Procjena rizika: Umjerena vjerovatnoća/umjereni učinak = umjeren rizik, ali se u MRevS 240.6 pretpostavlja da je to značajan rizik te će se kao takav i tretirati.

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

Minimalizacija poreza – prožimajući rizik

- Možda postoji pristrasnost uprave radi minimiziranja poreznog opterećenja. Može postojati pristrasnost u procjenama uprave ili se možda koriste neovlaštena knjiženja u dnevnik. (Potpunost, Tačnost)

Procjena rizika: Velika vjerovatnoća/umjereni učinak = umjeren do visok rizik, koji bi se trebao smatrati značajnim.

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

Pad u ekonomiji i ekonomska zavisnost – prožimajući rizik

- Pad prodaje i pritisci na likvidnost mogu dovesti do manipulacije finansijskim izvještajima kako bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankama. (Sve tvrdnje)

Procjena rizika: Umjerena vjerovatnoća/veliki učinak = umjeren do visok rizik, koji se treba smatrati značajnim.

Odgovor: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

Odsustvo Raja iz poslovanja — prožimajući rizik

- Rajeva odsutnost za rezultat ima minimalni nadzor rada koji obavlja Ruby. Osim toga, čini se da Ruby nema dovoljno volje te da je suočena s ličnim finansijskim problemima. To stvara motiv, priliku i opravdanje za krađu gotovine/robe (Postojanje) i/ili manipulacije finansijskim izvještajima.

Procjena rizika: Umjerena vjerovatnoća/umjereni učinak = umjeren rizik

Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

Povezane strane

- Moglo bi se manipulirati transakcijama s povezanim stranama, što bi dovelo do precjenjivanja pojedinih prodaja. (Vrednovanje)

Procjena rizika: Umjerena vjerovatnoća/umjereni učinak = umjeren rizik, koji se treba smatrati značajnim.

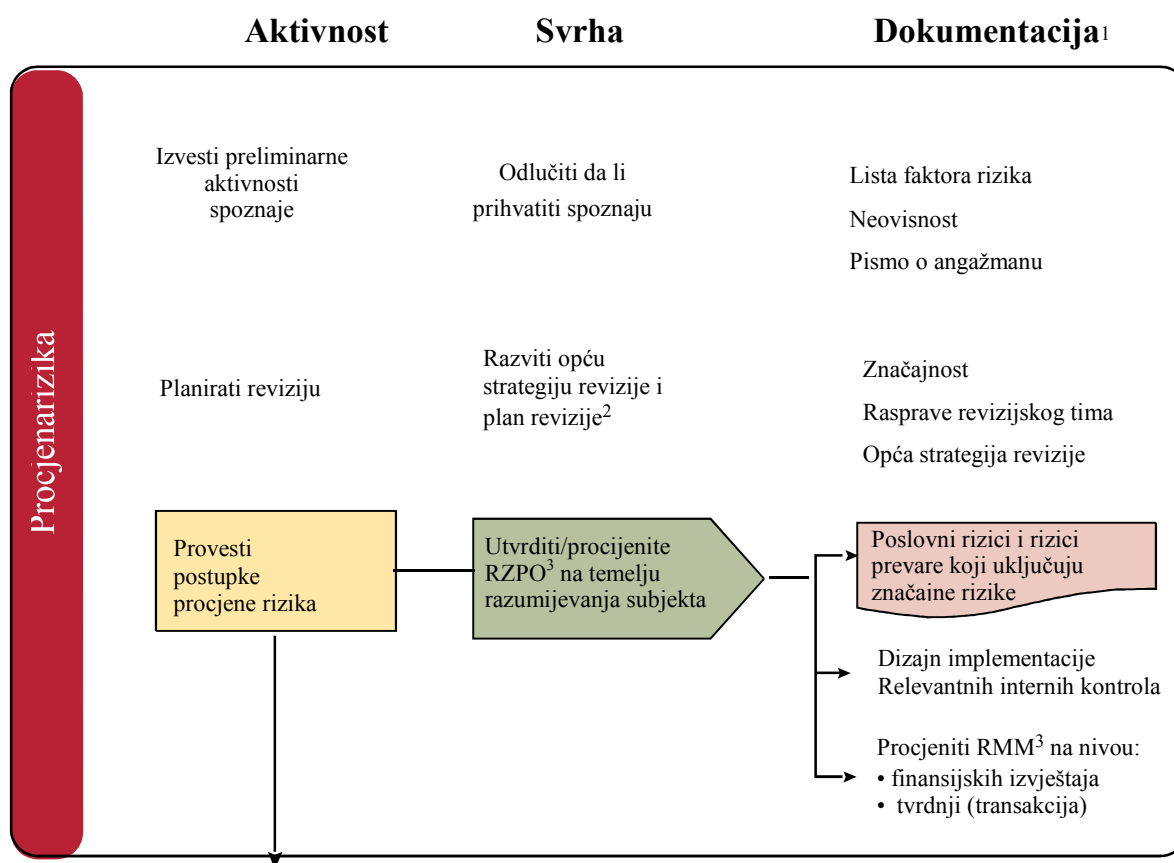
Odgovor na rizik: *(to će se obraditi u Dijelu 2, Poglavlje 16.)*

Napomena: Značajni rizici od revizora zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje, što uključuje i sticanje razumijevanja o povezanim kontrolama subjekta koje su značajne za takve rizike. Ako ne postoje takve kontrole, vjerovatno postoji značajan nedostatak.

10. Značajni rizici

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice o vrsti i određivanju značajnih rizika, kao i o njihovim posljedicama na reviziju.	240, 315, 330

Prikaz 10.0-1



Napomene:

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

Odjeljak#	Značajni izvaci iz MRevS
240.26	Kod utvrđivanja i procjene rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja usljed prevare, revizor treba, na osnovu pretpostavki rizika prevara u priznavanju prihoda, procijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnji uzrokuju takve rizike. Odjeljak 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva na angažman, i posljedično, priznavanje prihoda nije prepoznato kao rizik od značajnih pogrešnih objavljivanja usljed prevara. (vidjeti Odj. A28-A30)
315.4	Za potrebe ovog MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena ispod: e) Značajan rizik – prepoznati i procijenjeni rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja koji, po prosudbi revizora, zahtijeva posebnu pažnju tokom revizije.
315.25	Revizor treba prepoznati 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) kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.
315.27	Kao dio procjene rizika, a kako je opisano u Odjeljku 25, revizor treba odrediti je li bilo koji od prepoznatih rizika, po njegovoj prosudbi, značajan rizik. U stvaranju te prosudbe, revizor treba isključiti učinke prepoznatih kontrola koje se odnose na rizik.
315.28	U stvaranju prosudbe o tome koji su rizici značajni rizici, revizor treba razmotriti barem sljedeće: (a) je li rizik ujedno i rizik od prevare; (b) je li rizik u vezi s nedavnim značajnim privrednim, računovodstvenim ili drugim dostignućima i stoga zahtijeva posebnu pažnju; (c) složenost transakcija; (d) uključuje li rizik značajne transakcije s povezanim licima; (e) stepen subjektivnosti prilikom mjerenja finansijskih informacija povezanih s rizikom, naročito kod onih mjerenja koja uključuju širok raspon mjerenja neizvjesnosti; i (f) uključuje li rizik značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili transakcije koje se na drugi način čine neuobičajenima. (vidjeti Odj. A119- A123)
315.29	Ako je revizor utvrdio da postoji značajan rizik, on treba steći razumijevanje o kontrolama subjekta, uključujući kontrolne aktivnosti relevantne za taj rizik. (vidjeti Odj. A124-A126)
330.21	Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje značajan rizik, on treba provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kada se revizijski pristup odgovora na značajne rizike sastoji samo u provođenju dokaznih postupaka, ti postupci će uključiti i testove detalja. (vidjeti Odj. A53)
550.18	U ispunjavanju zahtjeva MRevS 315 da se prepoznaju i procijene rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor treba prepoznati i procijeniti rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama te utvrditi je li neki od tih rizika značajan. U tom određivanju, revizor treba tretirati prepoznate značajne transakcije s povezanom stranom koje nisu dio normalnog poslovanja subjekta, a kao one koje stvaraju značajne rizike.
550.19	Ako revizor utvrdi faktora rizika od prevare (uključujući i okolnosti povezane s postojanjem povezane strane s dominantnim utjecajem) prilikom provođenja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim stranama, on prilikom prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog objavljivanja zbog prevare treba razmotriti takve informacije u skladu s MRevSm 240. (vidjeti Odj. A6 i Odj. A29-A30)

10.1 Pregled

Nakon što su uočeni i procijenjeni poslovni rizici i rizici od prevare, moguće je razmotriti postoje li značajni rizici. Značajan rizik postoji ondje gdje je procijenjeni rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja toliko velik da će, po prosudbi revizora, zahtijevati posebna revizijska razmatranja.

Značajni rizici se procjenjuju prije razmatranja bilo kojih ublažavajućih kontrola. Značajan rizik se temelji na inherentnom riziku (prije razmatranja povezane interne kontrole), a ne na kombinovanom riziku (koji uzima u obzir i inherentni i rizik interne kontrole). Naprimjer, u trgovačkom društvu s velikom zalihom dijamanata će postojati visok inherentan rizik od krađe. Odgovor uprave je održavanje sigurnost objekata. Zbog toga su kombinovani rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja minimalni. Međutim, budući da je rizik od gubitka (prije razmatranja interne kontrole) vrlo vjerovatan, te da bi njegova veličina imala značajan utjecaj na finansijske izvještaje, taj bi se rizik tretirao kao “značajan”.

ZA RAZMATRANJE

Kada se razmatra postoje li značajni rizici, ponekad je teško zanemariti ublažavajući učinak povezane interne kontrole. To posebno vrijedi kada su osobe koje provode kontrolu dobro poznate revizoru i najvjerojatnije vrlo kompetentne za ono čime se bave.

Tada je potrebno odvojiti inherentni rizik od postojećih kontrola. Naprimjer, odrasla osoba koja želi preći prometnu ulicu tu radnju vjerovatno ne bi smatrala rizičnom. To je tako zato što se predviđa da se odrasle osobe služe očima, ušima i prijašnjim iskustvom (prilikom prelaska ulica) kako bi ih sigurno prešle. No takva procjena rizika kombinuje inherentni rizik uključen u prelazak ulice s brojem kontrolnih aktivnosti (korištenjem očiju, ušiju i prethodnog iskustva). Da bi se procijenilo je li prelazak ulice značajan rizik (tj. prije korištenja bilo kakvih kontrola), osoba o kojoj je riječ bi trebala povezati oči, staviti čepiće u uši i potom pokušati da pređe ulicu.

10.2 Primjeri

Primjeri značajnih rizika su navedeni u prikazu koji slijedi.

Prikaz 10.2-1

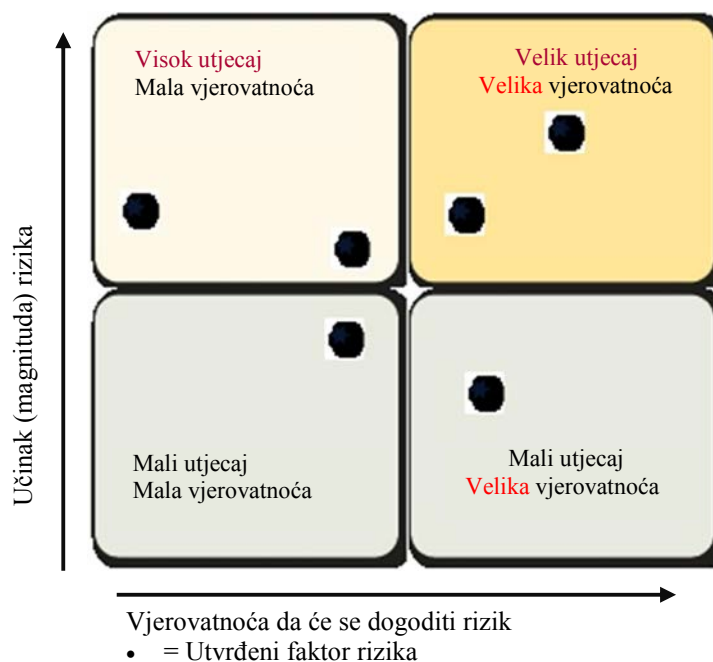
Izvori	Primjeri
Visoko rizične aktivnosti	Uključuju operacije i događaje kod kojih bi lako moglo doći do značajnog pogrešnog objavljivanja. Naprimjer, zaliha dijamanata visoke vrijednosti ili zlatnih poluga koju posjeduje neki draguljar ili novi/složeni računovodstveni sistem koji se uvodi.

Izvori	Primjeri
Velike nerutinske transakcije (veličina ili vrsta)	<p>Treba smatrati da utvrđene značajne transakcije s povezanim stranama van redovnog toka poslovanja dovode do značajnih rizika.</p> <p>Uključuje neučestale i velike transakcije. Naprimjer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neobičan obim rutinskih transakcija s nekom povezanom stranom; • Veliki ugovor o prodaji ili isporuci; • Kupovina ili prodaja velike poslovne imovine ili poslovnih segmenata; te • Prodaja poslovanja trećoj strani. <p>Kod rutinskih jednostavnih transakcija, koje podliježu sistemskoj obradi, je manja vjerovatnoća da će dovesti do značajnih rizika.</p>
Pitanja koja zahtijevaju prosuđivanje ili intervenciju uprave	<p>Takvi primjeri uključuju:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pretpostavke i izračune koje uprava koristi u stvaranju važnih procjena; • Složene izračune ili računovodstvene principe; • Priznavanje prihoda (za koje se pretpostavlja da čine značajan rizik) koje podliježe različitim tumačenjima; • Obimno ručno prikupljanje i obradu podataka; i • Situacije u kojima je potrebna intervencija uprave da bi se utvrdilo koji se računovodstveni tretman treba koristiti.
Potencijal za prevaru	<p>Rizik neotkrivanja nekog značajnog pogrešnog objavljivanja kao posljedice prevare (koja s namjerno i svjesno prikriva) je veći od rizika neotkrivanja značajnog pogrešnog objavljivanja koje je nastalo zbog greške.</p> <p>Kada se ocjenjuje mogu li značajni rizici nastati od uočenih faktora rizika od prevare i mogućih scenarija i programa utvrđenih u razgovorima s timom (vidjeti Dio 2, Poglavlje 7.), treba razmotriti sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vještinu potencijalnog počinioca; • Relativnu veličinu pojedinačnih manipuliranih iznosa; • Ovlaštenja uprave ili zaposlenika da: <ul style="list-style-type: none"> – direktno ili indirektno manipulišu računovodstvenim evidencijama, i – zaobilaze kontrolne postupke; • Učestalost i obim uključene manipulacije; • Mogući stepen dosluha; • Namjerne krive prikaze koji se daju revizoru; i • Prethodno revizijsko iskustvo ili zabrinutost koju su izrazila druga lica. <p>Značajni rizici od prevare mogu se prepoznati u bilo kojoj fazi revizije zahvaljujući novim prikupljenim informacijama.</p>

10.3 Prepoznavanje značajnih rizika

Ako su rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja već utvrđeni i procijenjeni, sve što je potrebno je pregledati nalaze i zatim (na osnovu profesionalne prosudbe) izabrati one rizike koji su doista značajni. Naprimjer, ako se procjena rizika prikaže grafički onako kako je navedeno u nastavku (zvjezdice predstavljaju procijenjene rizike), dva rizika koja se nalaze u zasjenjenom području (rizici s visokom magnitudom i velikom vjerovatnoćom) prva bi se smatrala značajnim rizicima.

Prikaz 10.3-1



Kada revizor razmatra postoje li značajni rizici, treba razmotriti pitanja izložena u nastavku.

	Razmatranja
Faktori koji ukazuju na moguće "značajne rizike"	Rizik od prevare.
	Rizici koji se odnose na nedavna značajna privredna, računovodstvena ili druga dešavanja i koji zbog toga zahtijevaju posebnu pažnju.
	Složenost transakcija.
	Značajne transakcije s povezanim stranama.
	Stepen subjektivnosti prilikom mjerenja finansijskih informacija povezanih s rizikom, posebno onih koje uključuju veliku neizvjesnost u mjerenjima.
	Značajne transakcije van redovnog poslovanja subjekta ili one koje općenito djeluju neobično.

U manjim subjektima značajni rizici često se odnose na pitanja koja su navedena u sljedećem prikazu.

Prikaz 10.3-2

Predmet/ Informacije	Karakteristike
Značajne nerutinske transakcije	<ul style="list-style-type: none"> • Visok inherentni rizik (vjerovatnoća i utjecaj). • Transakcije koje se ne javljaju često i koje ne podliježu sistemskoj obradi. • Neobične zbog svoje veličine i prirode (npr. stjecanje drugog subjekta). • Zahtijevaju intervenciju uprave: <ul style="list-style-type: none"> – za određivanje računovodstvenog tretmana i – za prikupljanje i obradu podataka. • Uključuju složene izračune ili računovodstvene principe. • Vrsta transakcija otežava primjenu učinkovite interne kontrole nad rizicima u subjektu.
Značajna pitanja za prosuđivanje	<ul style="list-style-type: none"> • Visok inherentni rizik. • Uključuju značajnu nesigurnost mjerenja (kao što je razvoj računovodstvenih procjena). • Uključeni računovodstveni principi mogu biti podložni različitim tumačenjima (kao što je priprema računovodstvenih procjena ili primjena priznavanja prihoda). • Potrebni sud uprave može biti subjektivan, složen ili zahtijevati pretpostavke o posljedicama budućih događaja (kao što su prosudbe o fer vrijednosti, vrednovanje zaliha koje brzo zastarijevaju, itd.).
Značajni transakcijski rizici	<ul style="list-style-type: none"> • Može postojati manji broj transakcijskih rizika povezanih s važnim poslovnim procesima (npr. roba koja se isporučuje, ali se ne fakturiše u procesu prodaje) koji, ako ih se ne ublaži, mogu dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima. Ovi bi se rizici smatrali značajnim onda kad bi zahtijevali posebno revizijsko razmatranje. Ako nema internih kontrola koje bi ublažile takve rizike, treba ih prijaviti upravi kao značajan nedostatak.
Prevara	<ul style="list-style-type: none"> • Priznavanje prihoda. Pretpostavlja se da je ovo značajan rizik. • Zaobilaženje kontrola od strane uprave ili pristranost u procjenama, itd. • Važne transakcije s povezanim stranama se koriste za povećanje prodaje ili nabavki. • Dosluh s dobavljačima ili kupcima, kao npr. namještanje cijene ili ponude. • Neevidentirane ili fiktivne transakcije.

10.4 Odgovori na značajne rizike

Kada se neki rizik odredi kao "značajan", revizor treba odgovoriti onako kako je prikazano u nastavku.

Prikaz 10.4-1

Revizijski koraci	Opis
Ocijeniti oblikovanost i implementaciju interne kontrole za svaki značajan rizik	<p>Je li uprava osmislila i provela internu kontrolu koja ublažava značajne rizike? Razmotriti postoje li direktne kontrole, kao što su kontrolne aktivnosti, i indirektne (prožimajuće) kontrole koje mogu biti uključene u kontrolnom okruženju, procjeni rizika, informacionim sistemima i elementima nadzora. Navedene informacije pomoći će da se osmisli učinkovit revizijski odgovor na utvrđene rizike.</p> <p>Tamo gdje značajna nerutinska ili prosudbena pitanja ne podliježu rutinskoj internoj kontroli (npr. izoliran događaj ili onaj koji se događa jednom godišnje), revizor treba ocijeniti koliko je uprava svjesna rizika i primjerenosti svog odgovora. Naprimjer, ako je subjekt kupio imovinu druge firme, ovaj odgovor može uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • unajmljivanje nezavisnog procjenitelja za stečenu imovinu; • primjenu odgovarajućih računovodstvenih principa; te • objavljivanje transakcije u finansijskim izvještajima u skladu s propisima. <p>Kada revizor utvrdi da uprava nije primijenila odgovarajuću reakciju (primjenom interne kontrole nad značajnim rizicima), postojao bi značajan nedostatak u internoj kontroli subjekta koji bi se (što je prije moguće) trebao prijaviti onima koji su zaduženi za upravljanje.</p>
Oblikovanje revizijskog odgovora na utvrđene značajne rizike	<p>Pružaju li planirani daljnji revizijski postupci odgovarajući odgovor na značajan rizik? Ovi postupci trebaju se osmisliti s ciljem prikupljanja revizijskih dokaza visoke pouzdanosti, a mogu uključivati testove kontrola i dokazne postupke.</p> <p>U mnogim slučajevima revizijski postupci jednostavno mogu biti nastavak postupaka koji će se svakako obavljati. Naprimjer, ako se značajan rizik odnosi na potencijalnu pristranost uprave, npr. tokom pripreme neke procjene, prošireni dokazni postupci će uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • procjenu valjanosti korištenih pretpostavki; • prepoznavanje izvora i pouzdanosti korištenih informacija (eksternih i internih); • razmatranje pitanja da li je u procjenama ranijih perioda bilo pristranosti u poređenju s trenutnim činjenicama; i • pregledavanje korištenih metoda (uključujući i formule u elektronskim tabelama) prilikom izračuna procjene.
Nemoguće je osloniti se na dokaze prikupljene u prethodnim periodima	<p>Tamo gdje se planira provesti test operativne učinkovitosti za kontrolu koja ublažava neki značajan rizik, revizor se možda neće moći osloniti na revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti internih kontrola koji su prikupljeni u prethodnim revizijama.</p>

Revizijski koraci	Opis
Dokazni analitički postupci nisu sami po sebi dovoljni	<p>Samo korištenje dokaznih analitičkih postupaka ne smatra se odgovarajućim odgovorom za suočavanje sa značajnim rizikom. Kada se pristup značajnim rizicima sastoji samo od dokaznih postupaka, revizijski postupci sastojat će se ili:</p> <ul style="list-style-type: none"> • samo od testova detalja; ili • od kombinacije testova detalja i dokaznih analitičkih postupaka.

10.5 Dokumentovanje značajnih rizika

Utvrđeni značajni rizici i predloženi revizijski odgovor treba se dokumentovati. Ako su svi rizici dokumentovani na jednom mjestu, značajni rizici se mogu jednostavno dokumentovati proširenjem već dokumentovanih informacija.

Napomena: Ako revizor zaključi da priznavanje prihoda ne predstavlja značajan rizik od pogrešnog objavljivanja koji proizlazi iz prevare, u revizijskoj dokumentaciji mora navesti argumente na osnovu kojih je to zaključio.

10.6 Studije slučaja—Značajni rizici

Za detalje o studijama slučaja pogledati Dio 2, Poglavlje 2. - Uvod u studije slučaja.

Značajni rizici mogu se prepoznati pomoću popisa faktora rizika i njihove procjene. Pogledajte obrasce koji se nalaze u raspravi o studijama slučaja u Dijelu 2, Poglavlja 8. i 9. Takav obrazac se, također, može koristiti za međusobno povezivanje svakog pojedinog značajnog rizika s povezanim detaljnim revizijskim planom.

Za svaki utvrđeni značajni rizik, potrebno je dokumentovati odgovor uprave i odrediti odgovarajuće revizijske postupke kao odgovore na svaki pojedini rizik.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.

(Izvadak)

Značajan rizik	Odgovor uprave	Revizijski odgovor	Veza sa RP
Moguća povreda uslova sklopljenih ugovora o finansiranju s bankom?	Priprema i praćenje očekivanih novčanih tokova. Ponovno pregovaranje o iznosu i uslovima finansiranja.	Razmotriti planove za rast društva i jesu li prognozirani novčani tokovi realni. Pregledati i uporediti stvarne rezultate i novčane tokove. Osigurati da su vrednovanja potraživanja i zaliha (osiguranje za kredite) razumna. Pregledati plan refinansiranja koji je društvo podnijelo banci. Pregledati sve odgovore od banke/korespondenciju s bankom.	(nije uključeno)
Moglo bi doći do manipulacije finansijskih izvještaja da bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankom.	Nema. Uprava to uopće ne smatra rizikom.	Pažljivo pregledati pretpostavke koje se koriste u prognozama novčanih tokova i osnovu na kojoj se pripremaju izvještaji o sadašnjim novčanim tokovima. Pobrinuti se da je osnova za vrednovanje potraživanja i zaliha valjana i tačna. Pažljivo testirati postojanje i tačnost prodaje budući da postoji pritisak za održavanje postojećih i povećanje rezultata prodaje unatoč izazovnom privrednom okruženju.	
Nedosljedno priznavanje prihoda (pretpostavka rizika od prevare).	Ugovore o prodaji koji premašuju iznos od 500 € pregledava voditelj prodaje.	Pregledati najvažnije ugovore (i uzorak manjih ugovora), te razgovarati s voditeljem prodaje kako bi se osiguralo da su prihodi u navedenom periodu priznati na odgovarajući način.	
Neovlaštena knjiženja u dnevnik.	Uprava je pristala uvesti politiku koja zahtijeva odobravanje svih knjiženja u dnevnik, ali ista još nije provedena.	Prepoznati i pregledati sva knjiženja u dnevniku veća od 1.500 € i sva knjiženja u mjesecu prije i poslije kraja perioda.	
Značajno povećanje broja transakcija s povezanim stranama.	Politika je da se sve transakcije s povezanim stranama prepoznaju kao takve i provode pod uobičajenim uslovima prodaje. To uključuje svu imovinu društva ili usluge koje uprava ili zaposlenici koriste za vlastite potrebe.	Pregledati koliko zaposlenici razumiju navedenu politiku na osnovu upita i provjere. Uvjeriti se da su sve transakcije s povezanim stranama prepoznate, te da su transakcije, uslovi prodaje, priroda transakcija i datumi doista odgovarajući.	

Pripremio: FJ

Datum 9. 12. 20X2.

Pregledao: LF

Datum: 5. 1. 20X3.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Bilješka za dosije: Kumar & Co.

Prepoznavanje značajnih rizika

U nastavku su navedena sljedeća značajna područja rizika, a koja uključuju odgovore uprave i revizora.

Pad u privredi

Kriza nije imala veće posljedice na društvo. Raj bi svejedno povremeno trebao pregledavati izračune zasnovane na klauzulama bankovnih kredita, ali tome nije pridavao pažnju u tekućem periodu revizije. Ponovo ćemo izračunati sve pokazatelje da vidimo kakva je trenutna situacija. Također ćemo obaviti više revizijskih postupaka za revizijska područja uključena u izračun. Rizik je naglašeniji što se društvo više približi kršenju odredbi zbog veće mogućnosti manipulacije finansijskim izvještajima.

Minimalizacija poreza

Uprava nije uvela kontrole koje se odnose baš na to pitanje. Odgovor na ovaj rizik će se sastojati u pažljivom pregledu procjena uprave i knjiženja u dnevnik (vidjeti nastavak).

Neovlaštena knjiženja u dnevnik

Raj bi trebao odobriti sva knjiženja u dnevnik, ali se to nije dosljedno činilo. Odabrat ćemo i pregledati sva knjiženja u dnevnik s iznosom iznad 500 €, kao i sva knjiženja iz mjeseca prije i poslije kraja perioda.

Transakcije s povezanim stranama

Politika društva je da se sve transakcije s povezanim stranama prepoznaju kao takve i da se provode u normalnim uslovima prodaje. Provjerit ćemo koliko Raj i Ruby razumiju tu politiku pomoću upita i provjere. Osigurat ćemo da su uslovi prodaje, vrsta transakcija i datumi doista odgovarajući za sve transakcije s povezanim stranama. Također ćemo tokom cijele revizije pažljivo pratiti postoje li transakcije van redovnog toka poslovanja, te jesu li sve transakcije s povezanim stranama zaista uočene.

Priznavanje prihoda

Politike priznavanja prihoda od prodaje prilično su jasne i Kumar je većinom prodavao robu društvu Dephta Furniture, Inc. Revizijski posao koji je izvršen za razgraničenja i transakcije s povezanim stranama uključio je razmatranje svih potencijala za prevaru kroz neodgovarajuće priznavanje prihoda.

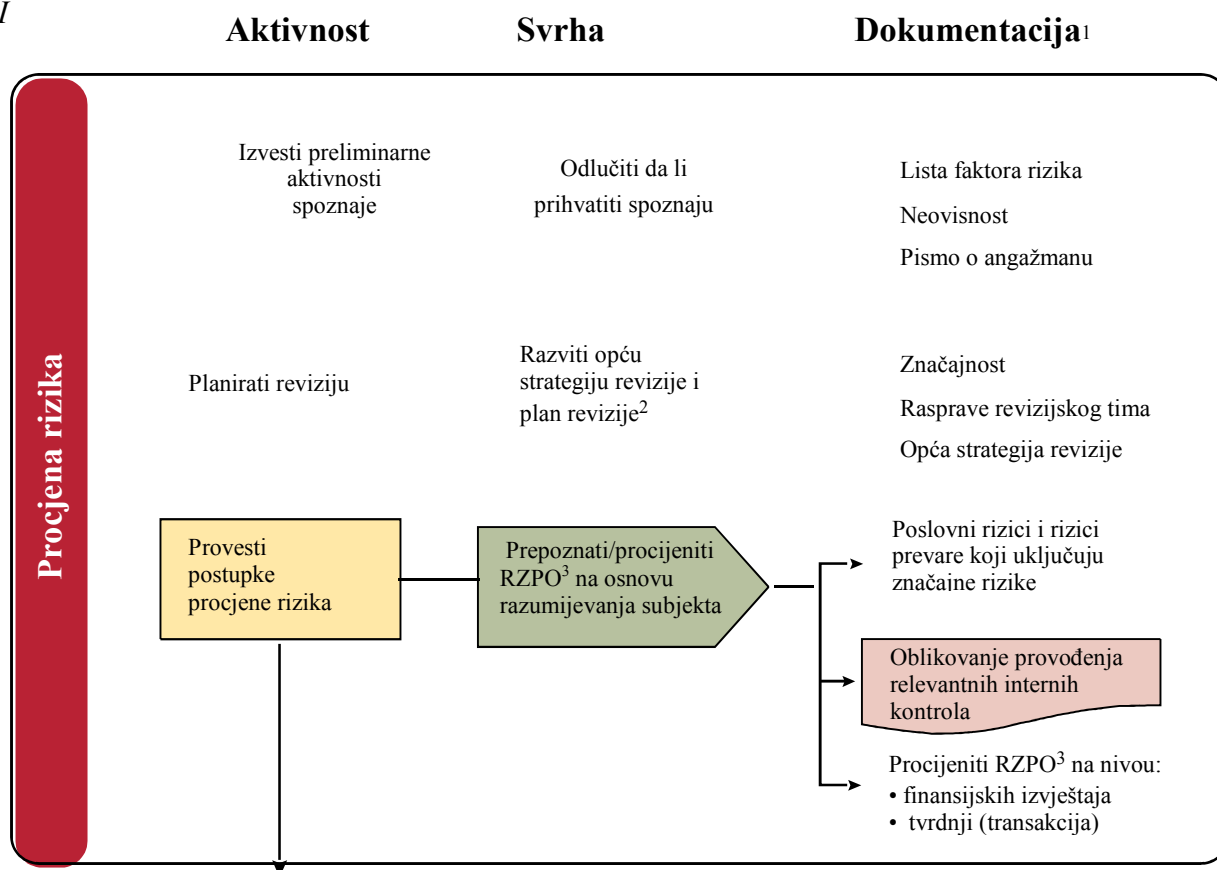
Pripremio: FJ Datum: 9. 12. 20X2.

Pregledao: LF Datum: 5. 1. 20X3.

11. Razumijevanje interne kontrole

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice o koracima koji su dio razumijevanja interne kontrole značajne za reviziju: <ul style="list-style-type: none"> • ocjenjivanje oblikovanja i provođenja kontrola, te • dokumentacija uz korištenje dva moguća pristupa. 	315

Prikaz 11.0-I



Napomene:

1. Pogledajte 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 značajnog pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.4	<p>Za svrhe ovog MRevS, sljedeći pojmovi imaju dole navedena značenja:</p> <p>(a) Tvrdnje – izjave uprave, eksplicitne ili drugačije, koje su sadržane u finansijskim izvještajima, a koje revizor koristi pri sagledavanju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih objavljivanja koje mogu nastati.</p> <p>(b) Poslovni rizik – rizik nastao usljed značajnih uslova, događaja, okolnosti, aktivnosti ili neaktivnosti koji mogu negativno utjecati na sposobnost poslovnog subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije, ili nastao zbog određivanja neodgovarajućih ciljeva i strategija.</p> <p>(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 udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam "kontrole" odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.</p>
315.12	<p>Revizor treba steći razumijevanje internih kontrola značajnih za reviziju. Iako je najveći dio kontrola značajnih za reviziju vjerovatno u vezi s finansijskim izvještavanjem, za reviziju nisu značajne sve kontrole koje su u vezi s finansijskim izvještavanjem. Pitanje je za revizorovu profesionalnu prosudbu da li je kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim, značajna za reviziju. (Vidjeti Odj. A42-A65)</p>
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 kvaliteti sastavnih dijelova okruženja kontrola zajednički odgovarajući osnov za ostale sastavne dijelove internih kontrola i jesu li zbog nedostataka u okruženju kontrola oslabljeni ti ostali sastavni dijelovi. (Vidjeti Odj. A69-A78)</p>
315.15	<p>Revizor treba steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za:</p> <p>(a) prepoznavanje poslovnih rizika koji su značajni za ciljeve finansijskog izvještavanja;</p> <p>(b) procjenjivanje značajnosti rizika;</p> <p>(c) procjenjivanje vjerovatnosti njihova nastanka; i</p> <p>(d) odlučivanje o radnjama koje treba usmjeriti na te rizike. (Vidjeti Odj. A79)</p>
315.18	<p>Revizor treba steći razumijevanje o informacionom sistemu, uključujući i povezane poslovne postupke, značajnom za finansijsko izvještavanje, što obuhvata i sljedeća područja:</p> <p>(a) klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za finansijske izvještaje;</p> <p>(b) postupke, unutar IT i manualnih sistema, kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u finansijskim izvještajima;</p> <p>(c) povezane računovodstvene evidencije, elektronske ili manualne, potkrepljujuće informacije i određeni računi u finansijskim izvještajima u vezi s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem i izvještavanjem o transakcijama; što uključuje ispravne i neispravne informacije i kako se informacije prenose u glavnu knjigu;</p> <p>(d) kako se informacioni sistem hvata u koštac s događajima i uslovima, različitim od klasa transakcija, a koji su važni za finansijske izvještaje;</p> <p>(e) postupak finansijskog izvještavanja koji je primijenjen prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja subjekta, uključujući važne računovodstvene procjene i objavljivanja; i</p> <p>(f) kontrole koje okružuju knjiženja u dnevniku, uključujući i nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. (Vidjeti Odj. A81-A85)</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.19	Revizor treba steći razumijevanje o načinu na koji subjekt priopćava uloge i odgovornosti za finansijsko izvještavanje i važna pitanja koja se odnose na finansijsko izvještavanje, uključujući: (a) komuniciranje između uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje; i (b) eksterno komuniciranje, kao što je ono s regulatornim tijelima. (Vidjeti Odj. A86-A87)
315.20	Revizor treba steći razumijevanje o kontrolnim aktivnostima koje su značajne za reviziju, za koje revizor prosuđuje da ih je nužno shvatiti kako bi se procijenio rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje i oblikovali daljnji revizijski postupci kao odgovor na procijenjene rizike. Revizija ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti povezanih sa svakom značajnom klasom transakcija, stanjem računa i objavljivanjem u finansijskim izvještajima ili svakom tvrdnjom koja je za njih relevantna. (Vidjeti Odj. A88-A94)
315.21	Prilikom stjecanja razumijevanja o kontrolnim aktivnostima subjekta, revizor treba steći razumijevanje o tome kako subjekt reaguje na rizike nastale zbog korištenja informacionih tehnologija. (Vidjeti Odj. A95-A97)
315.22	Revizor treba steći razumijevanje glavnih vrsta aktivnosti koje subjekt koristi pri nadzoru internih kontrola nad finansijskim izvještavanjem, uključujući i one koje se odnose na one kontrolne aktivnosti koje su značajne za reviziju, te kako subjekt inicira korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti Odj. A98-A100)

11.1 Pregled

Ovo poglavlje bavi se djelokrugom rada potrebnog za razumijevanje internih kontrola značajnih za reviziju. U Dijelu 1, Poglavlje 5. se analiziraju vrste interne kontrole, te se daje detaljan opis svih pet sastavnih dijelova interne kontrole. U Dijelu 2, Poglavlje 12. je opisan pristup ocjenjivanju interne kontrole u četiri koraka.

Interna kontrola se odnosi na procese, politike i postupke koje je uprava osmislila da bi osigurala pouzdano finansijsko izvještavanje i pripremu finansijskih izvještaja u skladu s važećim računovodstvenim okvirom. Interna kontrola bavi se pitanjima poput stava uprave prema kontroli, zatim kompetentnosti ključnih osoba, procjeni rizika, računovodstvu i ostalim finansijskim informacionim sistemima koji se koriste, kao i prema tradicionalnim kontrolnim aktivnostima.

Revizor je dužan steći razumijevanje o internim kontrolama u svim revizijskim angažmanima. To vrijedi za bilo koju veličinu subjekta, čak i u slučajevima kada je revizor već odlučio da bi samo dokazni pristup bio primjeren odgovor na rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Stjecanje dovoljnog razumijevanja o internoj kontroli (značajnog za reviziju) uključuje provođenje postupaka procjene rizika radi prepoznavanja kontrola koje će direktno ili indirektno ublažiti značajna pogrešna objavljivanja.

Prikupljeni podaci će pomoći revizoru u:

- Procjeni rezidualnog rizika (inherentni i kontrolni rizik) od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja i tvrdnji; te
- Oblikovanju daljnjih revizijskih postupaka koji predstavljaju odgovor na procijenjene rizike.

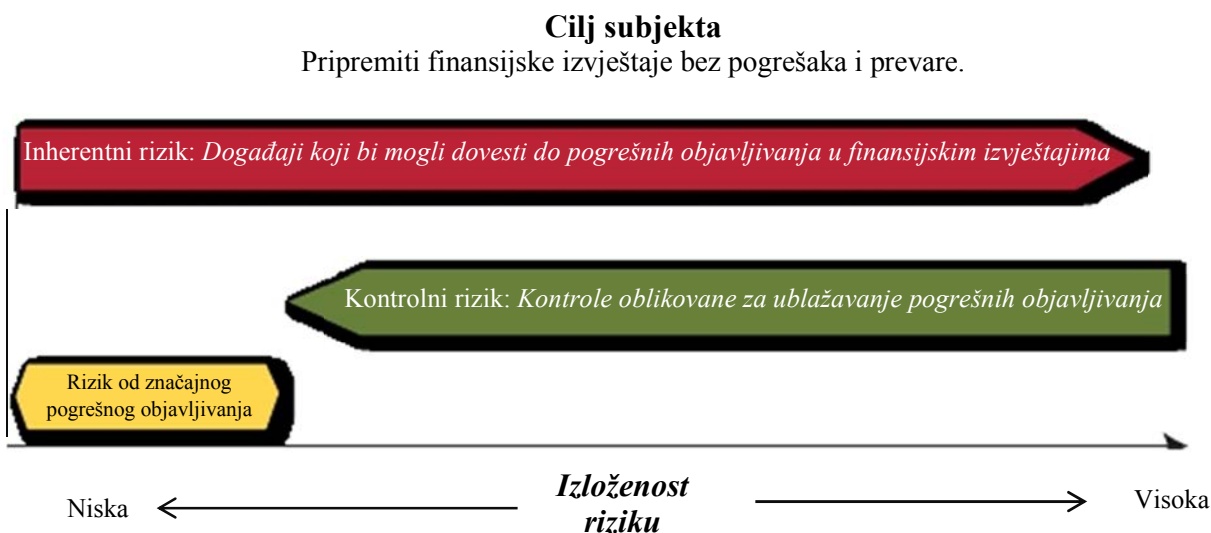
No, budući da sve kontrolne aktivnosti nisu značajne za reviziju, nije ih potrebno sve ni razumjeti. Revizor se treba usredotočiti samo na ocjenjivanje onih kontrola koje ublažavaju rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja (koji se javlja kao posljedica prevare ili greške) u finansijskim izvještajima. Kontrolne aktivnosti koje nisu značajne mogu se u potpunosti isključiti iz revizije.

11.2 Kontrolni rizik

Odnos između rizika i kontrole može se prikazati na sljedeći način.

Prikaz 11.2-1

Traka inherentnog rizika predstavlja faktore poslovnog rizika i rizika od prevare koji bi mogli dovesti do značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima (prije bilo kakvog razmatranja interne kontrole). Traka kontrolnog rizika pokazuje kontrolne postupke koje je uprava uspostavila kako bi ublažila inherentne rizike. Nivo do kojeg kontrolni rizik ne ublažava inherentne rizike u potpunosti, obično se naziva rezidualnim rizikom uprave.



Inherentni poslovni rizici i rizici od prevare prepoznati su u fazi utvrđivanja i procjene rizika. Uprava takve rizike ublažava oblikovanjem i provođenjem internih kontrola i postupaka kojima će se oni smanjiti na prihvatljivo nizak nivo. Iznos rizika koji je preostao nakon što su interne kontrole oblikovane i provedene je rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja (koji se ponekad naziva i rezidualnim rizikom).

Bilo bi idealno da uprava oblikuje dovoljne kontrole kako bi osiguralo da se rezidualni rizik smanji na prihvatljivo nizak nivo i za interne potrebe uprave i za vanjsku reviziju. U praksi će neki direktori pokazivati visoku toleranciju na rizik (tj. postaviti će manje kontrole, što će dovesti do većeg rezidualnog rizika), dok će drugi (obično oni u javnom sektoru) biti konzervativniji, te će oblikovati kontrole tako da rizik bude gotovo nepostojeći.

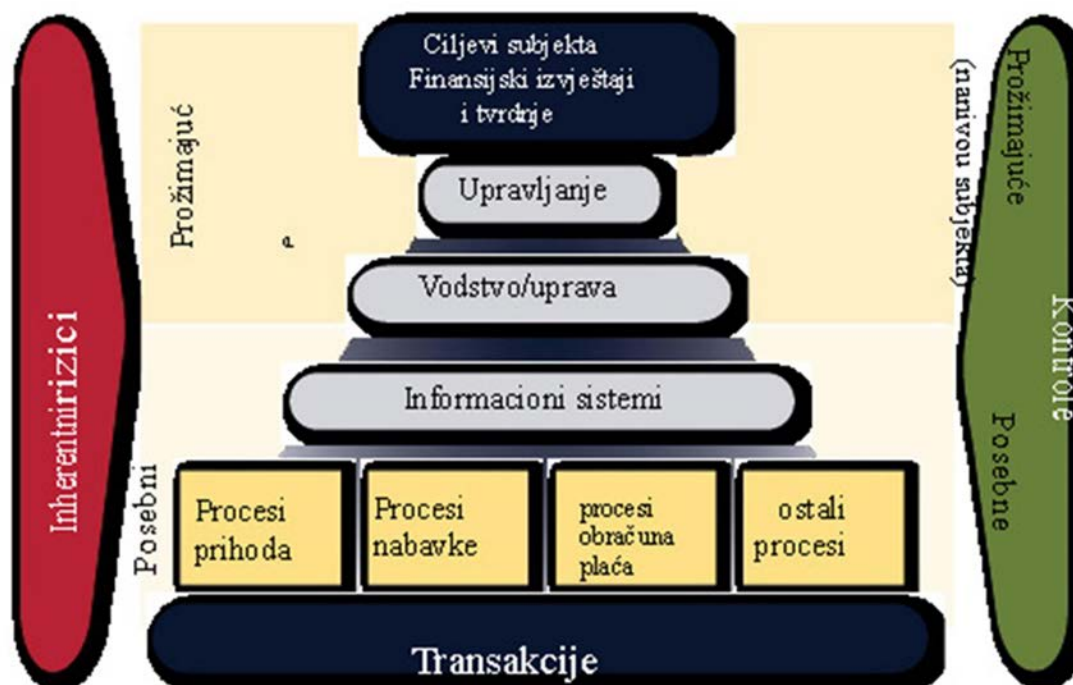
ZA RAZMATRANJE

Jedina svrha kontrole je ublažiti rizik. Kontrola za koju ne postoji rizik koji treba ublažiti je očito suvišna. Drugim riječima, mora postojati neki rizik prije nego što se uspostavi kontrola uprave koja će ga ublažiti. Neki revizori, međutim, ignorišu tu činjenicu. Oni započinju ocjenu interne kontrole dokumentovanjem postojećeg sistema i kontrola, a da prije toga nisu odvojili vremena kako bi utvrdili koji rizici zaista zahtijevaju ublažavanje. Ovakvim pristupom može se utrošiti dosta nepotrebnog rada za dokumentovanje procesa i kontrola koji se kasnije mogu pokazati potpuno nebitnima za ciljeve revizije.

11.3 Prožimajuće i posebne interne kontrole

Interne kontrole se općenito mogu podijeliti na prožimajuće kontrole (tj. kontrole na nivou subjekta), koje se odnose na prožimajuće rizike, i na posebne (transakcijske) kontrole usmjerene na posebne rizike. Razlike između tih kontrola prikazane su u nastavku.

Prikaz 11.3-1



Prikaz 11.3-2

	Opis
Prožimajuće kontrole (na nivou subjekta)	<p>Prožimajuće kontrole (kontrole na nivou subjekta) odnose se na upravljanje i sveobuhvatno vodstvo, a služe za uspostavljanje okruženja kontrola ili kontrole na višim nivoima upravljanja. Tipični kontrolni procesi uključuju ljudske resurse, prevaru, procjenu rizika (zaobilaznje kontrola od strane uprave), opći IT menadžment, pripremu finansijskih informacija (uključujući i finansijske izvještaje i procjene na kojima se oni zasnivaju, itd.), te trajno praćenje poslovanja. U manjim subjektima te se kontrole odnose, prije svega, na stavove uprave prema poštenju i kontroli.</p> <p>Dobro razumijevanje prožimajućih elemenata interne kontrole osigurava važan osnov za procjenu značajnih kontrola nad finansijskim izvještavanjem na nivou transakcija (poslovnih procesa). Naprimjer, ako postoje slabe kontrole zaštite podataka na nivou subjekta, to će utjecati na pouzdanost svih informacija koje proizvode odjeli kao što su prodaja, nabavka i obračun plaća.</p>

	Opis
Posebne (transakcijske) kontrole	<p>Transakcijske kontrole (kontrole poslovnih procesa) su posebni procesi/kontrole oblikovani kako bi se osiguralo :</p> <ul style="list-style-type: none"> • da su transakcije na odgovarajući način evidentirane za pripremu finansijskih izvještaja; • da se računovodstvene evidencije održavaju s razumnom količinom detalja, kako bi tačno i pošteno prikazivale sve transakcije i raspolaganja imovinom; • da su primici i izdaci u skladu s ovlaštenjima uprave; te • da će se neovlašteno stjecanje, korištenje ili raspolaganje imovinom spriječiti ili pravovremeno otkriti. <p>Transakcijski kontrolni procesi uključuju rutinske transakcije (kao što su prihodi, nabavka i obračun plaća), te nerutinske transakcije (kao što su nabavka opreme ili troškovi povezani s pokretanjem novog vida poslovanja).</p>

11.4 Pet sastavnih dijelova interne kontrole

Različite vrste interne kontrole koje postoje unutar nekog subjekta sastoje se od pet ključnih sastavnih dijelova, kao što je prikazano u nastavku.

Revizor se treba osvrnuti na svaki od tih sastavnih dijelova zato što:

- one čine dio razumijevanja interne kontrole (nad finansijskim izvještavanjem); i
- pružaju informacije važne za pitanje kako različiti aspekti interne kontrole utječu na reviziju.

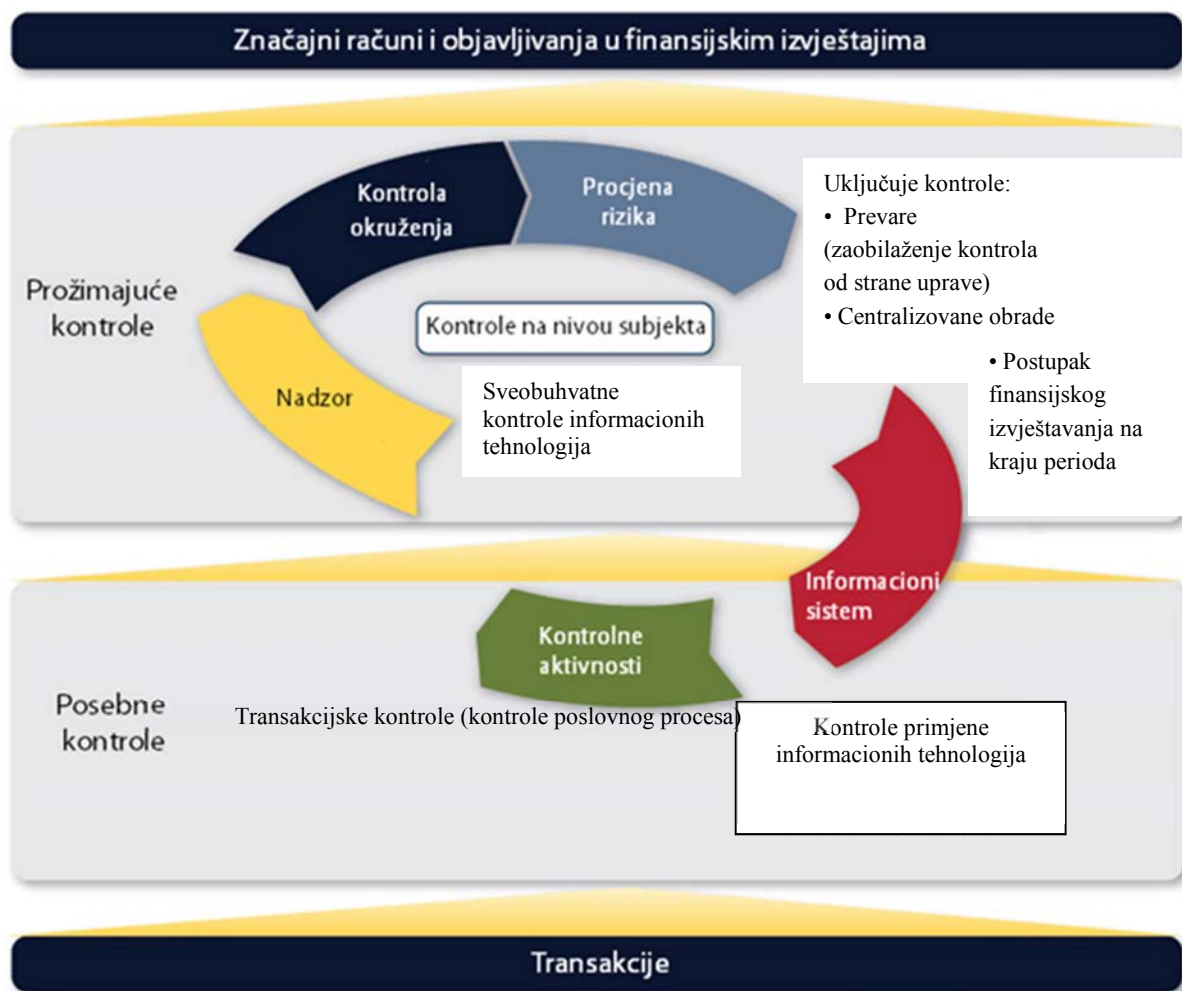
Prikaz 11.4-1 u nastavku prikazuje pet sastavnih dijelova interne kontrole koje uprava može koristiti za smanjenje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima. Krug označava trajnu ulogu različitih sastavnih dijelova u postizanju ciljeva subjekta koji se tiču finansijskog izvještavanja.

Prikaz 11.4-1



Međudodnosi pet sastavnih dijelova koji se javljaju između prožimajućih kontrola (kontrola na nivou subjekta) i posebnih transakcijskih kontrola (kontrola poslovnih procesa) prikazani su u nastavku.

Prikaz 11.4-2



Prožimajuće kontrole na nivou subjekta zajedno pružaju odgovarajuću osnovu za sve druge sastavne dijelove interne kontrole, jer slabe kontrole na nivou subjekta mogu čak i najbolje kontrole poslovnih procesa učiniti neučinkovitim. Naprimjer, subjekt može imati učinkovit sistem nabavke, ali ako je knjigovođa/računovođa nestručan (tj. ako je okruženje kontrola loše), mogao bi se pojaviti čitav niz različitih grešaka koje bi mogle dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima. Zaobilaženje kontrola od strane uprave i slab moral u višim nivoima upravljanja (koji se prvenstveno javljaju na nivou subjekta) često se javlja tamo gdje vlada loše korporacijsko ponašanje.

ZA RAZMATRANJE

Način na koji subjekt trenutno oblikuje i provodi internu kontrolu varirat će s obzirom na njegovu veličinu i složenost. U manjim subjektima vlasnik-direktor može obavljati funkcije koje analizira više sastavnih dijelova interne kontrole.

11.5 Interna kontrola u manjim subjektima

U manjim subjektima je često prisutan manjak zaposlenika, što može ograničiti razmjernost u kojem je:

- ostvariva podjela dužnosti; i
- dostupna dokumentacija u papirnatom obliku.

Interna kontrola u takvim subjektima često proizlazi iz okruženja kontrola (insistiranje uprave na etičkim vrijednostima, stručnosti, stavu prema kontroli i njegovim svakodnevnim aktivnostima), za razliku od posebne

kontrolne nad transakcijama. Ocjenjivanje okruženja kontrola se prilično razlikuje od tradicionalnih kontrolnih aktivnosti jer uključuje procjenu ponašanja, stavova, stručnosti i postupaka uprave. Takve procjene se često dokumentuju u bilješci ili upitniku.

Prisutnost izrazito uključenog vlasnika-direktora često čini snagu interne kontrole i slabost kontrole. Snaga kontrole podrazumijeva da će osoba (koja preuzima zadatke za koje je stručna) biti upoznata sa svim aspektima poslovanja, pri čemu je vrlo mala vjerovatnoća da će se previdjeti značajna pogrešna objavljivanja.

Slabost kontrole je prilika da ta osoba zaobiđe internu kontrolu radi vlastite koristi.

ZA RAZMATRANJE

Prepoznajte prožimajuće kontrole (kontrole na nivou subjekta)

Kod revizije manjih subjekata javlja se iskušenje od pretpostavljanja da interna kontrola ne postoji, te da je stoga nije važno razumjeti. Međutim, svaki subjekt koji želi nastaviti s radom će imati neki oblik interne kontrole. Naprimjer, postoji li direktor kojega ne zanima jesu li novčani primici pohranjeni u banku ili je li otpremljena roba fakturisana?

Razmislite kako bi se prožimajuće kontrole (kontrole na nivou subjekta) mogle dokazati

U slučajevima kada vlasnik-direktor ili njegov ekvivalent odobrava transakcije i pažljivo pregleda finansijske rezultate, kontrola može imati učinak sprječavanja ili otkrivanja pogrešnih objavljivanja koja se javljaju na nivou tvrdnje. Ako bi oslanjanje na takvu kontrolu smanjilo potrebu za ostalim dokaznim postupcima, razmislite mogu li se takve kontrole dokazati, recimo potpisom na izvještaju ili usklađivanjem kojim se označava da je obavljen pregled ili odobrenje. Takvi bi se dokazi potom mogli koristiti za testiranje operativne učinkovitosti navedene kontrole.

11.6 Izostanak interne kontrole

U gotovo svim subjektima postoji neki oblik interne kontrole, kao što je stručnost vlasnika-direktora (okruženje kontrola). Ona može biti neformalna i nesofisticirana, ali svejedno čini internu kontrolu.

Subjekt koji ne ublaži bilo koji od glavnih rizika s kojima je suočen (kroz kontrolne sastavne dijelove, što su okruženje kontrola, procjena rizika, informacijski sistemi, kontrolne aktivnosti ili nadzor), vjerovatno neće još dugo poslovati.

U slučajevima kada se naiđe na malo kontrolnih aktivnosti, revizor treba razmotriti sljedeće:

- Je li moguće baviti se značajnim tvrdnjama izvođenjem daljnjih revizijskih postupaka, s tim da su to prvenstveno dokazni postupci; ili
- Je li zbog nepostojanja kontrolnih aktivnosti ili drugih sastavnih dijelova kontrole (u rijetkim slučajevima) onemogućeno prikupljanje dovoljno primjerenih revizijskih dokaza.

Ostali slučajevi zbog kojih bi se trebalo postaviti pitanje o provođenju revizije su:

- Zabrinutost za poštenje uprave, neetičko ponašanje ili negativan stava prema internoj kontroli.

Nedostaci u okruženju kontrola obično potkopavaju kontrole koje postoje u drugim kontrolnim sastavnim dijelovima. Oni, također, dovode do rizika od pogrešnih objavljivanja i prevara uprave; te

- Zabrinutost za stanje i pouzdanost evidencija subjekta zbog kojih vjerovatno neće biti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza koji bi podržali pozitivno mišljenje.

Ako postoje takvi ili slični slučajevi, revizor treba razmisliti je li potrebno izmijeniti revizorov izvještaj ili treba potpuno odustati od angažmana.

Ako odluči odustati, revizor treba razmotriti koje su njegove profesionalne i pravne odgovornosti, kao i je li

nužno o tome obavijestiti osobe koje su zatražile reviziju i regulatorna tijela. Revizor, također, o odustajanju i razlozima za isto treba razgovarati s odgovarajućim nivoom uprave i onima koji su zaduženi za upravljanje.

11.7 Kontrole za sprječavanje prevare (kontrola koje suzbijaju prevaru)

Zaobilaženje kontrola od strane uprave u manjim subjektima se često može ublažiti ili usporiti oblikovanjem, a zatim dokumentovanjem ključnih politika i postupaka. Naprimjer, pisana politika prema kojoj je za sva knjiženja u dnevnik potrebno odobrenje, omogućila bi knjigovodi da od direktora zatraži odobrenje predloženih knjiženja u dnevnik. To ne bi spriječilo upravu da zaobilazi kontrole, ali bi je od toga moglo odvratiti. Ako se ne primjenjuju politike za suzbijanje prevare, revizor će se morati osvrnuti na rizik od zaobilaženja kontrola od strane uprave dok bude provodila druge revizijske postupke.

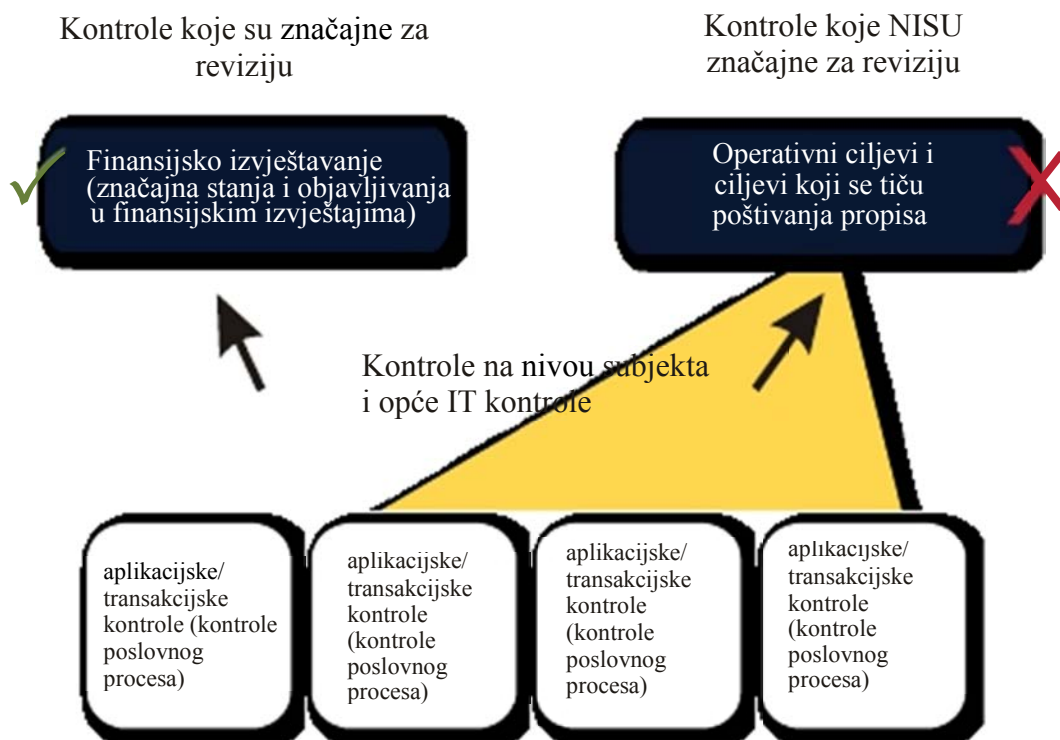
Napomena: U reviziji se ne treba baviti kontrolama koje se bave poštivanjem propisa, a koji nisu značajni za reviziju (tj. one čije nepoštivanje ne bi dovelo do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima).

11.8 Interne kontrole koje su značajne za reviziju (obim razumijevanja)

Nisu sve kontrole značajne za reviziju. Revizor se treba usredotočiti samo na razumijevanje i ocjenjivanje onih kontrola koje mogu ublažiti rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja (uzrokovanog prevarom ili greškom) u finansijskim izvještajima. To znači da se određene vrste kontrola mogu u potpunosti izostaviti iz revizije, kao što je prikazano u sljedećem prikazu. To su kontrole:

- koje ne utječu na finansijsko izvještavanje (kao što su operativne kontrole i kontrole koje analiziraju poštivanje propisa); te
- koje čak i da ne postoje, vjerovatnoća značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima bila bi vrlo mala.

Prikaz 11.8-1



U nekim slučajevima može doći do preklapanja između finansijskih kontrola i kontrola koje se odnose na poslovanje i ciljeve poštivanja propisa. Takvi primjeri obuhvataju kontrole koje se odnose na podatke koje revizor ocjenjuje ili koristi dok primjenjuje druge revizijske postupke, kao što su:

- podaci potrebni za analitičke postupke (npr. statistike o proizvodnji);
- kontrole koje otkrivaju neusklađenost sa zakonima i propisima;
- kontrole koje se tiču zaštite imovine i koje se odnose na finansijsko izvještavanje; te
- kontrole potpunosti i tačnosti prikupljenih informacija koje mogu biti osnova za izračunavanje ključnih mjera uspješnosti.

Kontrole koje su uvijek značajne za reviziju uključuju kontrole koje ublažavaju rizike navedene u nastavku.

Prikaz 11.8-2

	Opis
Značajni rizici	Značajni rizici su utvrđeni i procijenjeni rizici od značajnog pogrešnog objavljivanja koji, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje.
Rizici s kojima se ne može baviti samo dokaznim postupcima	Oni uključuju utvrđene i procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja za koje sami dokazni postupci ne bi pružili dovoljno primjerenih revizijskih dokaza.
Ostali rizici značajnog pogrešnog objavljivanja	Oni uključuju prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji bi, prema revizorovoj prosudbi, mogli rezultirati značajnim pogrešnim prikazima.

Na prosudbu revizora o tome je li određena kontrola značajna za reviziju utječu sljedeći elementi:

- Znanje o prisutnosti/odsutnosti kontrola koje su utvrđene u drugim sastavnim dijelovima interne kontrole.
Ako je određeni rizik već analiziran (naprimjer, u okruženju kontrola, informacionom sistemu i sl.), nije potrebno utvrđivati bilo kakve dodatne kontrole koje bi mogle postojati;
- Postojanje više kontrolnih aktivnosti kojima se postiže isti cilj. Nije potrebno steći razumijevanje svake kontrolne aktivnosti koja je povezana s takvim ciljem;
- Potreba za testiranjem operativne učinkovitosti određenih ključnih kontrola. Naprimjer, ako ne postoji izvodljiv način da se testira potpunost prodaje (tj. izvođenjem dokaznih postupaka), bit će nužan test operativne učinkovitosti kontrola; i
- Utjecaj koji testiranje operativne učinkovitosti kontrola može imati na obuhvat (tj. smanjivanje) nužnih dokaznih postupaka.

Profesionalna prosudba je nužna da bi se odredilo je li neka interna kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim, zaista značajna.

ZA RAZMATRANJE

Od vrha prema dnu i na osnovu rizika

Revizorov pristup razumijevanju interne kontrole trebao bi ići od vrha prema dnu. Prvi korak je prepoznati značajne rizike na nivou subjekta i transakcijske rizike, a zatim utvrditi je li odgovor uprave prikladan.

Dobro razumijevanje kontrola na nivou subjekta osigurava važan temelj za ocjenjivanje značajnih kontrola nad finansijskim izvještavanjem na transakcijskom nivou (nivou poslovnih procesa). Naprimjer, ako su kontrole cjelovitosti podataka na nivou subjekta slabe, to će utjecati na pouzdanost svih informacija koje kreiraju sistemi kao što su prodaja, nabavka i obračun plaća.

Primjer

Pristup razumijevanju interne kontrole koji se kreće od vrha prema dnu i zasniva na riziku uključuje sljedeće:

- Utvrđivanje poslovnih procesa (uključujući i računovodstvo) za svako značajno stanje računa;
- Utvrđivanje, za svaki uočeni proces, hoće li doći do značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima ili, pak, postoje li drugi faktori koji bi ga učinili značajnim; te
- Izostavljanje iz revizije onih procesa i kontrola koji nisu značajni.

Naprimjer, društvo za proizvodnju keksa može imati sljedeće procese koji utječu na podatke o prihodima od prodaje:

- Glavni sistem narudžbi u prodaji bilježi detalje i tok svake narudžbe primljene telefonom. To čini 70% prodaje.
- U maloprodaji kupci kupuju polomljene kekse u malenoj trgovini na stražnjem dijelu proizvodnog pogona. Takva prodaja čini 2% ukupne prodaje.
- Prodaja preko Interneta - narudžbe se primaju preko Interneta i plaćaju kreditnim karticama; one čine 28% ukupne prodaje.
- Računovodstveni sistem bilježi pojedinosti o svim vrstama prodaje.

U ovoj situaciji direktna prodaja u trgovini pored pogona vjerovatno neće dovesti do pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima, stoga se može izostaviti iz revizije. Međutim, prije nego što se donese ovakva odluka, bilo bi dobro:

- Provjeriti postoje li kontrole nad takvom prodajom kako bi se osiguralo da je svaka takva prodaja evidentirana i da ne dolazi do namjernog lomljenja keksa za prodaju povezanim stranama po sniženim cijenama; ili
- Provesti analitički pregled pada prodaje da se osigura da takva prodaja doista odgovara očekivanom udjelu od 2% u ukupnoj prodaji.

11.9 Studije slučaja — Utvrđivanje značajnih kontrola

Za detalje o studijama slučaja pogledati Dio 2, Poglavlje 2. - Uvod u studije slučaja. Imati na umu da se sljedeći korak često provodi kao dio procesa planiranja.

Budući da svi poslovni procesi i kontrole nisu značajni za reviziju, važno je razumjeti koja bi područja finansijskih izvještaja i kontrola mogla imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje.

Kada se određuje koja područja finansijskih izvještaja i s njima povezani poslovni procesi se nalaze unutar djelokruga, treba koristiti sveukupnu značajnost kao vodilju da bi se prepoznali:

- Koja područja finansijskih izvještaja su značajna ili bi to mogla biti; te
- Koje su kontrole na nivou subjekta i poslovni procesi značajni?

Beznačajna stanja, transakcije, poslovni procesi i kontrole u kojima vjerojatno neće doći do značajnih pogrešnih objavljivanja ne trebaju se razmatrati u nastavku revizije. Međutim, prije nego što se neko područje izuzme, treba razmotriti sljedeće:

- Moguću akumulaciju beznačajnih pogrešnih objavljivanja koja bi, u zbiru, mogla dovesti do značajnog pogrešnog objavljivanja, te
- Je li navedeno područje finansijskih izvještaja potcijenjeno zbog prevare ili greške.

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

	Prepoznati sve procese koji ublažavaju rizike
Prožimajući rizici	Godišnji poslovni ciklus planiranja, mjesečni sastanci uprave/vlasnika, koji uključuju preglede finansijskih podataka, kodeks ponašanja za osoblje, budžet namijenjen za informacione tehnologije, svakodnevno učestvovanje uprave u poslovanju, politike ljudskih resursa i opće IT kontrole.
Novac i novčani ekvivalenti	Potraživanja, obrada primitaka, ulaganja kratkoročnih depozita kod banaka, bankovna poravnanja i upravljanje gotovim novcem.
Potraživanja od kupaca i ostala potraživanja	Prihodi, potraživanja, proces izdavanja potvrda o uplatama, vrednovanje nepodmirenih računa, prodaja imovine.
Zalihe	Nabavka, obaveze prema dobavljačima, proces plaćanja, upravljanje zalihama, inventura, vrednovanje neupotrebljivih zaliha.
Nekretnine, postrojenja i oprema	Nabavka, obaveze prema dobavljačima, proces plaćanja, obračun amortizacije, kapitalizacija imovine, prodaja imovine.
Zaduženost u bankama	Potraživanja, proces izdavanja potvrda o uplatama, poravnanje bankovnih izvještaja s poslovnim knjigama i upravljanje gotovinom.
Obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze	Nabavka, obaveze prema dobavljačima, obračun plaća, proces plaćanja, kapitalizacija Imovine.
Obaveza poreza na dobit	Priprema rezervacija za porez na dobit.
Kamatonosni zajam	Finansijski troškovi, usklađivanje bankovnih izvještaja s poslovnim knjigama.
Kapital i rezerve	Izdavanje/otkup kapitala, dividende.
Prodaja	Prihodi, potraživanja, proces izdavanja potvrda o uplatama (uključujući prodaje škarta preko Interneta, kataloga i narudžbe prilagođene pojedinom kupcu).
Trošak prodane robe	Nabavka, obaveze prema dobavljačima, obračun plaća, proces isplate, usklađivanje Zaliha.
Troškovi distribucije	Nabavka, obaveze prema dobavljačima, obračun plaća, isplate.
Administrativni troškovi	Nabavka, obaveze prema dobavljačima, obračun plaća, isplate.
Amortizacija	Obračun amortizacije.
Troškovi finansiranja	Finansijski troškovi, proces bankovnog poravnanja
Porez na dobit	Priprema rezervacija za porez na dobit

Pripremio: FJ

Datum: 18. 2. 20X3.

Pregledao: LF

Datum: 5. 3. 20X3.

Studija slučaja B—Kumar & Co.**Bilješka za dosije: Utvrđivanje obima značajnih područja finansijskih izvještaja i procesa****Nivo subjekta i opće informacione tehnologije**

- Raj priprema godišnji budžet svakog perioda za banku.
- Raj komunicira s direktorom banke na tromjesečnom nivou, kada se finansijski izvještaji šalju u banku.
- Raj obično pregleda te izvještaje sa Suraj i Jawadom, jer je Dephta dioničar, ali i zato što Raj cijeni njihov doprinos, kao i Jawadovo znanje o računovodstvu i finansijama.

Ne postoji formalna IT struktura ili proces. Raj odlučuje koji će se software i hardwareer zamijeniti prema potrebi. Iako je Raj osigurao da Ruby sedmično ažurira računovodstvene podatke, ne postoji plan oporavka od katastrofe ili dokumentovani IT proces.

Značajna područja finansijskih izvještaja

Uz izuzetak novca i novčanih ekvivalenata, koji variraju od perioda do perioda, sva područja finansijskih izvještaja u finansijskim izvještajima su značajna i unutar djelokruga. Zbog toga se sljedeći poslovni procesi trebaju ispitati kao dio naše revizije:

Poslovni proces	Zahvaćena značajna područja finansijskih izvještaja
Potraživanja/primici	Prihodi, potraživanja od kupaca i druga potraživanja, novac i novčani ekvivalenti
Vrednovanje dospjelih potraživanja	Potraživanja od kupaca i trošak nenaplativih potraživanja
Proces prodaje (gotovinska prodaja, prodajne narudžbe)	Prihod
Nabavka, obaveze prema dobavljačima, plaćanja	Obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze, nekretnine, postrojenja i oprema, zalihe, kategorije rashoda iz računa dobiti i gubitka.
Obračun plaća	Trošak obračuna plaća
Porezne obaveze i doznake	Prihodi, obračun plaća i porez na promet
Vrednovanje i upravljanje zalihama	Nabavke i zalihe
Poravnanje bankovnih računa	Novac i novčani ekvivalenti, ukamaćeni zajam, rashodi za kamate
Obračun amortizacije	Nekretnine, postrojenja i oprema, te trošak amortizacije

Pripremio: FJ

Datum: 18. 2. 20X3.

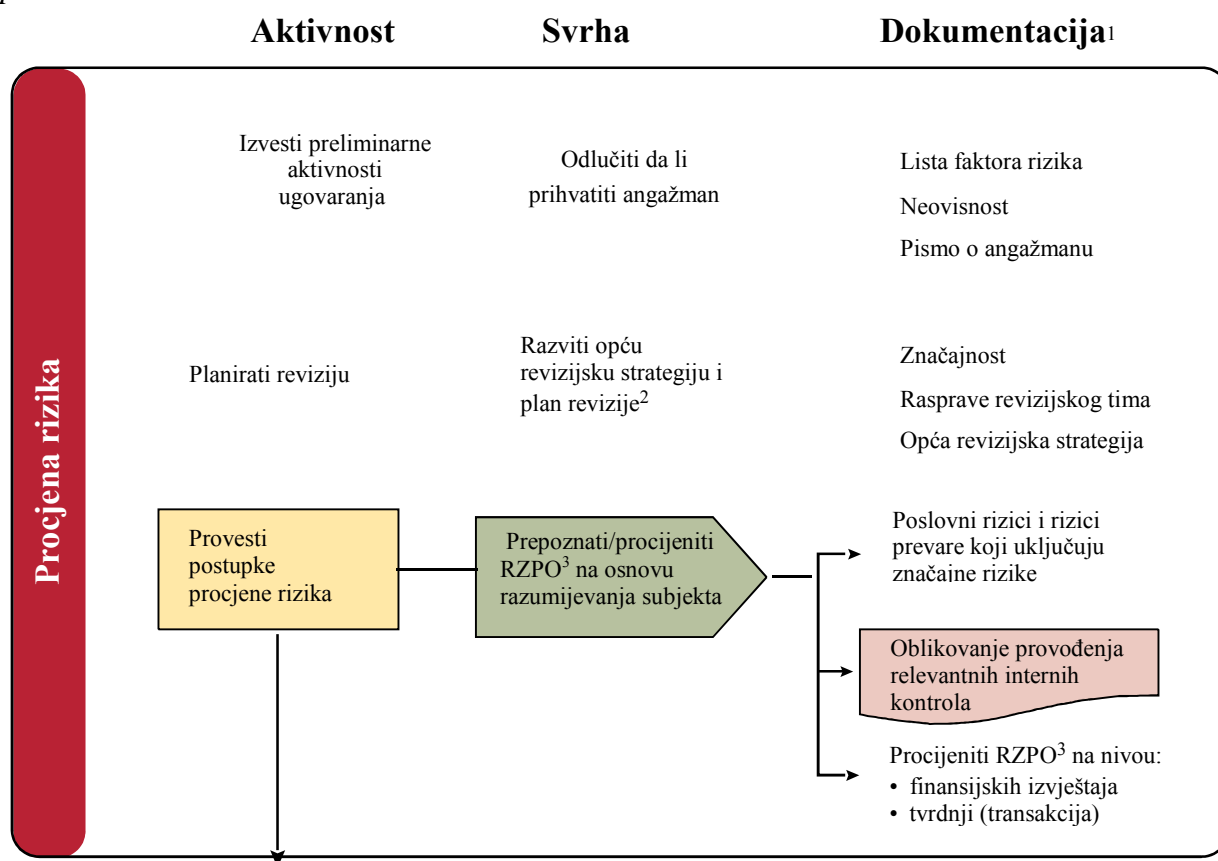
Pregledao: LF

Datum: 5. 3. 20X3.

12. Ocjenjivanje interne kontrole

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice o četiri ključna koraka uključena u procjenu oblikovanja i primjene kontrole, te u dokumentovanje rezultata.	315

Prikaz 12.0-1



Napomene:

1. Pogledajte 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 značajnog pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.13	Kada stječe razumijevanje od kontrolama koje su značajne za reviziju, revizor treba ocijeniti oblikovanost kontrola i utvrditi jesu li provedene, i to obavljanjem postupaka kao dopune upitima postavljenim osoblju subjekta. (Vidjeti Odj. A66-A68)
315.29	Ako je revizor utvrdio da postoji značajan rizik, on treba razumijevanje o kontrolama subjekta, uključujući kontrolne aktivnosti značajne za taj rizik. (Vidjeti Odj. A124-A126)
315.32	Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti: (a) razmjenu mišljenja unutar angažiranog tima, kada to zahtijeva odjeljak 10, te donesene značajne odluke; (b) ključne elemente za razumijevanja koje je stečeno u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenog u odjeljku 11, i svaki sastavni dio internih kontrola, naveden u odjeljcima 14-24; izvore informacija iz kojih je razumijevanje stečeno; i obavljene postupke procjene rizika; (c) utvrđene i procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnje, onako kako se zahtijeva odjeljku 25; i (d) utvrđene rizike i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, a kao posljedicu zahtjeva iz odjeljaka 27-30. (Vidjeti Odj. A131-A134)

12.1 Pregled

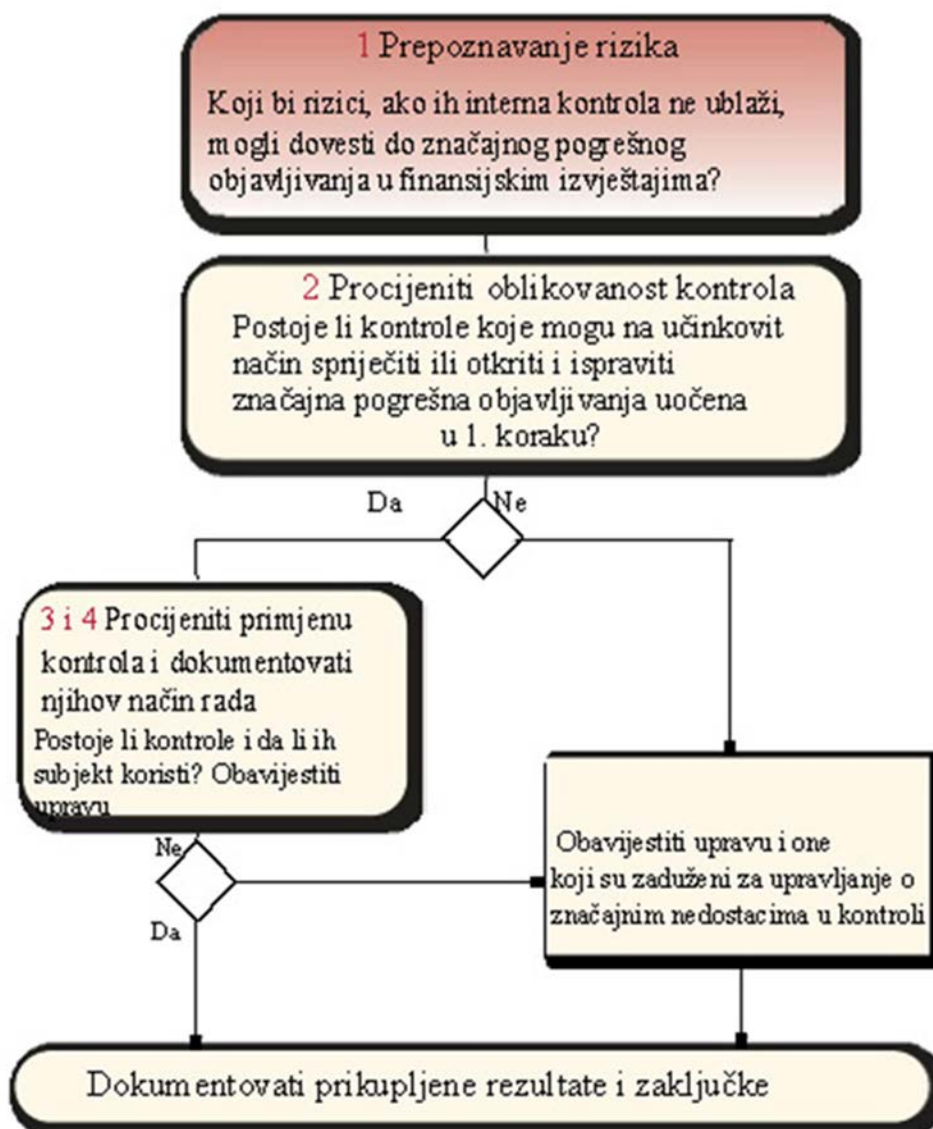
Bez obzira na to hoće li testovi kontrola na kraju biti provedeni radi prikupljanja revizijskih dokaza, nužno je da revizor svejedno u svakom angažmanu ocijeni oblikovanost i primjenu kontrola. To uključuje proces od četiri koraka koji se može sažeti na sljedeći način:

Prikaz 12.1-1

	Opis
1. korak Koji rizici zahtijevaju ublažavanje?	Prepoznati inherentne rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja (poslovni rizici i rizici od prevare), te jesu li to prožimajući rizici koji utječu na sve tvrdnje ili posebni rizici koji utječu na određena područja finansijskih izvještaja i tvrdnje.
2. korak Ublažavaju li kontrole koje je uprava oblikovala navedeni rizik?	Pogledati koji poslovni procesi postoje (ako postoje). <ul style="list-style-type: none"> Razgovarati s osobljem subjekta kako bi se prepoznalo koje kontrole ublažavaju rizike utvrđene u ranije navedenom 1. koraku. Pregledati rezultate i procijeniti da li te kontrole zaista ublažavaju navedene rizike. Obavijestiti upravu i one koji su zaduženi za upravljanje o svim značajnim nedostacima koji su uočeni u internoj kontroli subjekta. U većim subjektima ovaj korak može zahtijevati poveznice na dokumentaciju o sistemu ili njenu pripremu (pogledati 3. korak u nastavku) radi sagledavanja konteksta djelovanja pojedinih kontrola.
3. korak Djeluju li kontrole koje ublažavaju faktore rizika?	Promatrati ili provjeriti djelovanje značajnih internih kontrola kako bi se osiguralo da se one zaista provode. Imati na umu da postavljanje upita upravi nije dovoljno da bi se procijenilo da li se neka značajna kontrola zaista provodi. Ovaj korak se često može kombinovati s ranije navedenim 2. korakom .

4. korak Je li dokumentovan način na koji značajne kontrole djeluju?	<p>Ovaj korak može se sastojati od jednostavnog narativnog opisa glavnih procesa (koji je pripremila uprava subjekta ili revizor), a koji opisuju način rada utvrđenih značajnih internih kontrola.</p> <p>Ova dokumentacija <i>ne treba</i> sadržavati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Detaljan opis poslovnog procesa ili načina na koji dokumenti kruže u subjektu; ni • Interne kontrole koje možda postoje, ali nisu značajne za reviziju.
---	---

Prikaz 12.1-2



Napomena: Bez obzira na to koliko je određena kontrola kvalitetno oblikovana i koliko se dobro provodi, ona zbog određenih inherentnih ograničenja može pružiti razumno uvjerenje o postizanju subjektovih ciljeva samo u odnosu na pouzdanost finansijskog izvještavanja. Takva su ograničenja opisana u nastavku.

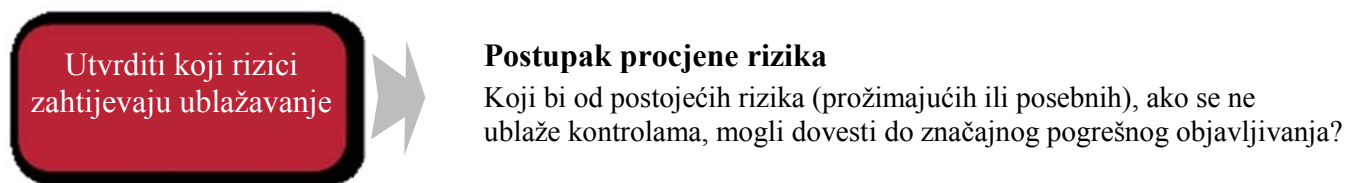
Prikaz 12.1-3

	Opis
Ograničenja internih kontrola	<ul style="list-style-type: none"> Ljudska prosudba i jednostavni ljudski propusti kao što su greške ili zabune. Zaobilaženje interne kontrole usljed dosluha dviju ili više osoba. Neprikladno zaobilaženje internih kontrola od strane uprave, kao što je mijenjanje uslova ugovora o prodaji ili zaobilaženje kreditnog limita nekog kupca.

Razumijevanje potrebne interne kontrole je obrađeno u Dijelu 2, Poglavlje 11. Vrste internih kontrola su prikazane u Dijelu 1, Poglavlje 5, pri čemu je dat i detaljan opis svih pet sastavnih dijelova interne kontrole.

12.2 1. korak - Koji rizici zahtijevaju ublažavanje?

Prikaz 12.2-1



Prije nego što revizor počne dokumentovati kontrole koje mogu postojati, prvi korak je utvrditi, a zatim procijeniti značajne i druge faktore rizika koji su prisutni. U protivnom obaviti će se ocjena interne kontrole, a da se ne razumije koje rizike treba ublažiti internom kontrolom.

Prepoznavanje rizika je razmatrano u Dijelu 2, Poglavlje 8. Rizici koji zahtijevaju ublažavanje mogu biti prožimajući, tj. mogu se odnositi na mnoge tvrdnje i područja finansijskih izvještaja, ili posebni, ako se odnose na određene tvrdnje i područja finansijskih izvještaja.

Sljedeći prikaz pokazuje neke tipične izvore rizika i vrste kontrola koje bi mogle ublažiti takve rizike.

Prikaz 12.2-2

Što može poći po zlu?	Izvori rizika	role
Nepouzdana finansijska izvještaji <i>prožimajući rizici</i>	Vanjski faktori industrije Priroda subjekta Računovodstvene politike Ciljevi Mjere uspješnosti Prevara	Kontrole i procesi na nivou subjekta, Opće IT kontrole Transakcijske kontrole
Pogrešna objavljivanja koja proizlaze iz pripreme finansijskih izvještaja <i>(prožimajući rizici)</i>	Računovodstvene procjene Rezervacije Računovodstvene politike Korištenje tabela Nerutinske transakcije Knjiženja u dnevnik, poravnanja Informacije potrebne za objave u finansijskim izvještajima	Kontrole na nivou subjekta Opće IT kontrole Transakcijske kontrole
Transakcije koje nisu ispravno obrađene ili evidentirane <i>(posebni rizici)</i>	Prepoznavanje/evidentiranje ovlaštenih transakcija Klasifikacija transakcija Mjerenje, razgraničenje Zaštite imovine	Transakcijske kontrole IT aplikacijske kontrole Neke posebne kontrole na nivou subjekta

Kada je pripremljen popis faktora rizika po poslovnim procesima, bilo bi korisno (ali nije nužno):

- Eliminirati svaki faktor rizika za koji ne postoji velika vjerojatnoća da će dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja čak i ako se nimalo ne ublaži. Kontrole koje se odnose na takve rizike ne bi bile značajne za reviziju;
- Prilagoditi formulaciju faktora rizika kako bi ih se učinilo značajnim za određeni subjekt;
- Pobriniti se da su analizirane sve značajne tvrdnje; i
- Razmotriti postoje li dodatni rizici (na nivou subjekta i transakcija) koji bi mogli dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja ako se ne ublaže.

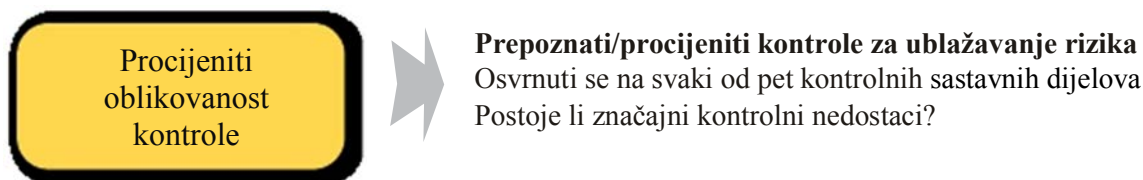
ZA RAZMATRANJE

Neki subjekti koriste okvir interne kontrole (poput onoga koji objavljuje Odbor pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva (COSO)) koji sadrži uobičajene popise ciljeva interne kontrole i postupaka interne kontrole. Ako se u reviziji koristi takav alat, treba slijediti iste korake koji su navedeni iznad u tekstu:

- Ukloniti kontrolne ciljeve (ili faktore rizika) za koje nije vjerovatno da će dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja čak i ako ne postoji interna kontrola;
- Dodati druge dodatne kontrolne ciljeve (faktore rizika) koji bi u subjektu mogli dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja ako se ne ublaže; te
- Prepoznati područja finansijskih izvještaja i tvrdnje na koje utječu ti faktori rizika.

12.3 2. korak - Ublažavaju li kontrole koje je uprava osmislila navedeni rizik?

Prikaz 12.3-1



Kada se ocjenjuje da li je uprava ispravno oblikovala neku kontrolu, treba također procijeniti i činjenicu hoće li utvrđene kontrole (samostalno ili u kombinaciji s drugim kontrolama) zaista ublažiti određeni faktor rizika.

Pri tome se treba razmotriti i pitanje može li kontrola učinkovito:

- spriječiti pojavu značajnih pogrešnih objavljivanja; ili
- otkriti i otkloniti značajna pogrešna objavljivanja nakon što su se dogodila.

Preporučuje se da se kod procjene oblikovanosti kontrole započne s prožimajućim kontrolama. Ove vrste kontrola čine ključni temelj za procjenu oblikovanosti i načina rada posebnih (transakcijskih) kontrola.

Neki revizori u ovoj fazi (naročito prilikom revizija većih i složenijih subjekata) smatraju korisnim prikupiti informacije, najbolje one koje je pripremio subjekt, o poslovnom procesu, načinu na koji se raspolaže dokumentima unutar subjekta i mjestima gdje postoje kontrole. To, međutim, nije zahtjev koji se navodi u MRevS.

Postoje dva uobičajena načina povezivanja interne kontrole s faktorima rizika (ili ciljevima kontrole) koje trebaju ublažiti. Za potrebe ovog Vodiča, ovi pristupi se nazivaju:

- “Jedan rizik i više kontrola” i
- “Više rizika i više kontrola”.

“Jedan rizik i više kontrola”

U ovom pristupu se svaki faktor rizika razmatra zasebno. Utvrđuju se sve kontrole koje se odnose na taj pojedini faktor rizika. Ovaj pristup je naročito koristan za povezivanje prožimajućih faktora rizika (tj. onih koji postoje na nivou subjekta) s kontrolama. Ovaj postupak je prikazan je u nastavku.

Prikaz 12.3-2

Rizik/cilj kontrole	Tvrdnja	Ublažavajuće kontrole
1. Faktor rizika	C	1. Kontrolni postupak A 2. Kontrolni postupak B 3. Kontrolni postupak C 4. Kontrolni postupak D

Rizik/cilj kontrole	Tvrdnja	Ublažavajuće kontrole
2. Faktor rizika	EA	1. Kontrolni postupak E 2. Kontrolni postupak F 3. Kontrolni postupak G 4. Kontrolni postupak H
3. Faktor rizika	A	1. Kontrolni postupak I 2. Kontrolni postupak J 3. Kontrolni postupak K 4. Kontrolni postupak L
4. Faktor rizika	CA	1. Kontrolni postupak M 2. Kontrolni postupak N 3. Kontrolni postupak O 4. Kontrolni postupak P

Pristup “jedan rizik i više kontrola” često se koristio za snimanje svih vrsta kontrola, uključujući i transakcijske kontrole. Međutim, budući da jedna transakcijska kontrola često može biti usmjerena na više od jednog rizika (a time se i više puta ponoviti u ovom pristupu), pristup “više rizika i više kontrola” (vidjeti prikaz 12.3-4) generalno se smatra učinkovitijim za transakcijske kontrole.

Naredni primjer pokazuje kako može djelovati pristup “jedan rizik i više kontrola”. Jedan cilj okruženja kontrola proizlazi iz potrebe da uprava, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, stvori i održava okruženje poštenja i etičkog ponašanja. Ako se ovaj cilj prikaže kao faktor rizika, to bi moglo značiti da uprava nije stvorila ili održala okruženje s poštenim i etičkim ponašanjem.

Kontrole koje uprava može osmisliti i provesti radi rješavanja ovoga prožimajućeg rizika mogu uključivati sljedeće:

- Uprava neprestano riječima i djelima pokazuje predanost visokim etičkim standardima;
- Uprava uklanja ili smanjuje podsticaje ili iskušenja zbog kojih bi osoblje moglo učestvovati u nepoštenim ili neetičkim radnjama;
- Postoji kodeks ponašanja ili neki njegov ekvivalent koji navodi očekivane standarde etičkog i moralnog ponašanja;
- Zaposlenici u potpunosti razumiju koje je ponašanje prihvatljivo, a koje neprihvatljivo i šta učiniti kada se susretnu s neprimjerenim ponašanjem; te
- Zaposlenike se uvijek sankcioniraju za neprimjerenost ponašanje.

Revizor prvo treba pročitati rizik ili cilj kontrole i potom, recimo pomoću popisa kakav je naveden iznad, utvrditi postoje li i kakve su kontrole koje ublažavaju taj rizik. Dokumentacija koja nastane kao rezultat takve analize može imati sljedeći oblik.

Napomena: Kolona koji se odnosi na oblikovanost kontrole pokazuje korake koje bi revizor mogao slijediti prilikom procjene oblikovanosti kontrole.

Prikaz 12.3-3

Sastavni dio interne kontrole (IK)	Faktor rizika	Utvrđena kontrola	Oblikovanost kontrole
Okruženje kontrola	Ne naglašava se poštenje ili etičko ponašanje	<i>Zaposlenici svake godine potpisuju kodeks ponašanja koji se ostvaruje kroz disciplinovanost osoblja.</i>	<i>Pročitali ste kodeks ponašanja i on zaista naglašava nužnost poštenja i etičkog ponašanja.</i>
	Mogućnost zapošljavanja nestručnih osoba	<i>Precizno navedeno znanje i vještine koji su potrebni za svako radno mjesto.</i>	<i>Pregledani su opis poslova za ključna radna mjesta, uključujući računovodstvo, i čini se da su prihvatljivi.</i>
Procjena rizika	Upravu često iznenade predvidljivi događaji	<i>Poslovni rizici se utvrđuju i ocjenjuju svake godine kao dio poslovnog planiranja.</i>	<i>Pregledan poslovni plan, a rizici su utvrđeni, ažurirani i procijenjeni.</i>

Nakon što su kontrole utvrđene, revizor treba koristiti profesionalnu prosudbu da bi zaključio je li oblikovanost kontrola dovoljna da bi se riješio navedeni faktor rizika.

Kada se donosi zaključak o okruženju kontrola, a u skladu sa MRevS 315.14, revizor treba procijeniti sljedeće:

- Je li uprava, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorila i održavala okruženje poštenja i etičkog ponašanja; te
- Stvaraju li elementi okruženja kontrola zajedno odgovarajući temelj za druge sastavne dijelove interne kontrole i narušavaju li možda te druge sastavne dijelove nedostaci u okruženju kontrola.

Ovakva formulacija bi se mogla koristiti kao opći zaključak revizora o kontrolama na svim nivoima subjekta.

Takav zaključak će, također, imati velik utjecaj na revizorovu procjenu rizika na nivou finansijskih izvještaja.

“Više rizika za više kontrola”

Najčešći pristup koji se koristi za procjenu oblikovanosti posebnih i transakcijskih rizika je korištenje onoga što se ponekad naziva “matricom oblikovanosti kontrole”. Ove matrice omogućuju revizoru da odmah uoči:

- Odnose “više rizika za više kontrola” koji postoje između rizika i kontrola;
- Koji su snažni elementi interne kontrole;
- Gdje je interna kontrola slaba; te
- Ključne kontrole koje analiziraju mnoge rizike/tvrđnje i mogu se testirati radi utvrđivanja operativne učinkovitosti.

Primjer jednostavne matrice oblikovanosti kontrole je prikazan u nastavku.

Prikaz 12.3-4

Proces = Prodaja						
Značajni faktori rizika		Rizik A	Rizik B	Rizik C	Rizik D	Ključne kontrole
	Tvrdnje	C	EA	AC	CE	
Kontrole	<i>Sastavni dio interne kontrole</i>					
Postupak #1	<i>Okruženje kontrola</i>	D				
Postupak #2	<i>Informacioni sistemi</i>		D			
Postupak #3	<i>Kontrolna aktivnost</i>	P	P		P	Da
Postupak #4	<i>Nadzor</i>	D				
Postupak #5	<i>Kontrolna aktivnost</i>		P		P	Da
Postupak #6	<i>Kontrolna aktivnost</i>					
Postupak #7	<i>Informacioni sistemi</i>	D	D		D	
Je li oblikovanost kontrola u redu? Drugim riječima, hoće li utvrđene kontrole ublažiti faktore rizika?		Da	Da	Ne	Da	

Legenda:

P = Preventivna kontrola

D = Detektivna kontrola (Otkriva i ispravlja)

Napomena: Matrica navedena gore u tekstu sadrži sljedeće informacije:

- Faktore rizika koji bi, ako se ne ublaže, mogli dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima;
- Tvrdnje na koje utječu faktori rizika; i
- Tamo gdje postupak interne kontrole analizira rizik koji se nalazi u matrici (ili se s njime presijeca), on se evidentira kao "P" ako sprječava pogrešno objavljivanje ili kao "D" ako otkriva i zatim ispravlja pogrešno objavljivanje nakon što je nastupilo.

Takva matrica se, također, može proširiti da pokrije i druge informacije, uključujući:

- Frekvenciju djelovanja kontrole, npr. trajno, sedmično ili mjesečno;
- Pitanje provodi li se kontrola ručno ili automatski; te
- Očekivanu pouzdanost interne kontrole u određenom vremenskom periodu. To bi, naprimjer, moglo uključivati procjenu stručnosti (i nezavisnosti o drugim funkcijama) osobe koja provodi kontrolu, pitanje provodi li se kontrola redovno i prošlost ponavljanja grešaka.

ZA RAZMATRANJE**Višestruki kontrolni postupci**

Imati na umu da je mala vjerovatnoća da će bilo koji kontrolni postupak samostalno ublažiti ključni faktor rizika. Često će kombinacija kontrolnih aktivnosti, zajedno s drugim sastavnim dijelovima interne kontrole (poput okruženja kontrola), biti dovoljna za tretiranje faktora rizika.

Početi s rizicima

Oduprite se iskušenju sastavljanja popisa svih poznatih kontrola i njihovih povezivanja s rizicima. Prvo se treba osvrnuti na rizike, a zatim na kontrole koje iste ublažavaju. Učinkovitije je analizirati svaki rizik (ili cilj kontrole) zasebno, a zatim utvrditi postojeće kontrole koje se odnose na taj rizik. Nakon što je utvrđeno dovoljno kontrola koje se odnose na rizik, nema smisla da se dodatno vrijeme troši za utvrđivanje eventualne dodatne kontrole.

Povezivanje kontrole s rizicima ne pomaže samo kod ocjenjivanja oblikovanosti kontrola, nego će pomoći i kod utvrđivanja koje su ključne kontrole (povezane sa značajnim tvrdnjama) koje bi se mogle testirati. To će, također, pomoći revizoru da utvrdi nedostatke kontrola, zbog čega bi moglo biti nužno:

- blagovremeno obavijestiti upravu i one koji su zaduženi za upravljanje o značajnom nedostatku, a kako bi se poduzele radnje usmjerene na ispravljanje; i
- razviti primjeren revizijski odgovor.

Matrica oblikovanosti kontrola (vidjeti prikaz 12.3-4) može se koristiti i za prepoznavanje prednosti i nedostataka kontrola. Ovaj proces je opisan u nastavku.

Prikaz 12.3-5

Treba utvrditi	Opis — Korištenje matrice oblikovanosti kontrola
Nedostatke interne kontrole	<p>Pregledati svaku kolonu s rizicima (u ranije navedenoj matrici oblikovanosti kontrole) kako bi se vidjelo koji postojeći postupci interne kontrole mogu ublažiti navedene rizike. Ako postoje dovoljne kontrole, u tom slučaju ne postoji nedostatak u kontroli.</p> <p>Kada postupci interne kontrole koji ublažavaju navedeni rizik ne postoje ili su nedovoljni, mogao bi postojati značajan nedostatak interne kontrole. Pogledati Rizik C u ranije navedenoj matrici za koji se čini da u njemu postoji značajan nedostatak. U tom slučaju, revizor će:</p> <ul style="list-style-type: none"> • postaviti upit o bilo kojim drugim postupcima interne kontrole ili kompenzacijskim postupcima interne kontrole koji bi mogli postojati. Ako ne postoje, mogao bi postojati značajan nedostatak koji bi se što prije trebao prenijeti upravi i onima koji su zaduženi za upravljanje, a kako bi se mogle poduzeti korektivne radnje; te • razmotriti koji bi daljnji revizijski postupci mogli biti neophodni kako bi se odgovorilo na utvrđeni rizik. <p>Kompenzacijske kontrole mogu biti aktivnosti koje na faktor rizika utječu indirektno. Naprimjer, rizik otpreme robe koju se ne fakturiše mogao bi otkriti direktor prodaje prilikom tromjesečnih pregledanja rezultata prodaje. Takva kontrola, dakako, ne bi sama po sebi bila dovoljna za ublažavanje rizika.</p>

Treba utvrditi	Opis — Korištenje matrice oblikovanosti kontrola
Prednosti internih kontrola	Pregledati redove u ranije navedenoj matrici oblikovanosti kontrola da bi se utvrdili postupci interne kontrole kojima bi se spriječila ili otkrila i ispravila pogrešna objavljanja koja proizlaze iz više faktora rizika. Imati na umu da se kontrolni postupak 3 u ranije navedenoj matrici odnosi na tri rizika i tri tvrdnje. Ovo je primjer jedne vrste kontrole (koja se često naziva ključnom kontrolom) čija bi se primjena, ako se smatra pouzdanom, mogla razmotriti za testiranje operativne učinkovitosti, naročito u slučajevima kada bi se to testiranje koristilo za smanjivanje obima detaljnijih testova.

12.4 Kako prepoznati značajne interne kontrole

Kontrole se obično utvrđuju kroz razgovore s osobom (ili osobama) koja je zadužena za upravljanje rizikom ili određenim procesom. U manjim subjektima ta će osoba često biti vlasnik-direktor ili viši menadžer. Tipičan pristup utvrđivanju kontrola je sljedeći:

Prikaz 12.4-1

Aktivnost	Opis
Prepoznati inherentne rizike	Prepoznati prožimajuće rizike (rizike na nivou subjekta) i posebne (transakcijske) rizike koji zahtijevaju ublažavanje internim kontrolama kojima će se spriječiti ili otkriti i ispraviti značajna pogrešna objavljanja.
Raspitati se o postupcima interne kontrole koji se odnose na navedeni inherentni rizik (osvrnuti se pojedinačno na svaki faktor rizika)	<p>Pitati vlasnika-direktora ili odgovorno lice koji postojeći postupci interne kontrole u subjektu ublažavaju svaki faktor rizika pojedinačno. Dokumentovati kontrole koje su utvrđene na osnovu razgovora s intervjuiranom osobom.</p> <p>Kada se (na osnovu profesionalne prosudbe) utvrdi da postoji dovoljno kontrola koje učinkovito ublažavaju navedeni rizik, ne treba se više raspitivati o dodatnim kontrolama. Nije potrebno popisivati sve ostale postojeće kontrole koje ublažavaju navedeni rizik, osim ako to izričito nije potrebno za neku drugu svrhu.</p>
Dokumentovati rezultate	<p>Utvrđene kontrole mogu se dokumentovati na više načina. One se mogu popisati pod svakim faktorom rizika na koji se odnose ili ih se može upisati u matricu kontrole i povezati s različitim faktorima rizika na koje se odnose.</p> <p>Ključno je da se utvrđeni kontrolni postupci povežu s faktorom rizika za čije su ublažavanje oblikovani. To omogućava da se procijeni da li utvrđene kontrole zaista ublažavaju navedeni rizik. Ako se koristi kontrolna matrica, treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> • unijeti utvrđene postupke interne kontrole direktno u matricu i označiti (tamo gdje se oni sijeku s rizikom) hoće li spriječili ili otkrili i ispravili potencijalna pogrešna objavljanja povezana s faktorima rizika; te • razmisliti bi li navedena kontrola, također, učinkovito ublažila ostale faktore rizika. Sasvim je moguće da neki postupci interne kontrole mogu spriječiti ili otkriti više faktora rizika. <p>Tamo gdje nisu utvrđene kontrole koje se odnose na neki rizik, revizor odmah treba obavijestiti upravu o (vjerovatno značajnom) nedostatku kontrole kojim će se možda trebati pozabaviti.</p>

ZA RAZMATRANJE

Izbjegavati korištenje općih kontrola

Ne treba popuštati iskušenju da se koriste uobičajeni popisi aktivnosti interne kontrole koje su prikladne za tzv. “tipične” subjekte. Obično čitanje i razumijevanje popisa “standardnih” ili “tipičnih” kontrola uzima dosta vremena, a one su često previše složene ili jednostavno beznačajne za manje subjekte. Umjesto toga, treba ih koristiti kao referentni izvor, ali samo kada je to potrebno. Daleko je bolje dokumentovati vrstu svake utvrđene kontrole pomoću opisa koji je dao sam klijent.

Višestruki ciljevi

Ocjenjivanje oblikovanosti kontrola se može kombinovati s dokumentacijom o kontrolama (vidjeti 3. korak ispod) i s provjerom/promatranjem dokumenata koji služe kao podrška provođenju kontrole (vidjeti 4. korak u nastavku).

Naprimjer, ako se utvrdi politika prema kojoj se nerutinska knjiženja ne mogu unositi u dnevnik bez odobrenja, treba zatražiti uvid u tu politiku (procijeniti oblikovanost kontrole) i neka knjiženja u dnevnik kako bi se provjerilo postoje li dokazi o odobrenju (primjena kontrola).

Upravljanje rizikom

Mnogi subjekti dodjeljuju odgovornost za upravljanje rizikom po procesu (kao što su prodaja ili nabavka) umjesto po riziku. Zbog toga se mogu pojaviti važni faktori rizika koji ne potpadaju ni pod jedan odjel (naprimjer, prodaja, nabavka i računovodstvo), te za njih nije niko direktno odgovoran. Ako se rizici ne utvrde precizno i ako se odgovornost ne dodijeli tačno određenoj osobi, ako nešto pođe po zlu, odgovornost će se prebacivati na druge. Osoblje bi se pri tome moglo međusobno optuživati riječima poput: “Mislio sam da tim rizikom upravlja Mary ili Jack ili računovodstvo ili odjel za prodaju”, i sl.

Zaključno o oblikovanosti kontrola

Posljednji korak u procjenjivanju oblikovanosti kontrola uključuje donošenje zaključka o tome ublažavaju li prepoznate kontrole zaista određeni faktor rizika. Pri tome je nužno koristiti profesionalnu prosudbu. Za svaku značajnu tvrdnju ili faktor rizika treba razmotriti da li je odgovor uprave dovoljan da se rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja smanji na prihvatljivo nizak nivo. Ako se koristi pristup s matricom oblikovanosti kontrola, donji red matrice bi se mogao upotrijebiti za dokumentovanje zaključaka o tome jesu li kontrole dovoljne ili nisu za ublažavanje svakog faktora rizika.

Sažetak ukupne procjene kontrole (koja se osvrće na pet kontrolnih sastavnih dijelova) naveden je u prikazu u nastavku.

Prikaz 12.4-2

	Procesi na nivou subjekta	Prodajni procesi	Proces nabavke	Proces obračuna plaća
Utvrđeni su ključni rizici povezani s izvještavanjem				
Računovodstvene politike se primjenjuju dosljedno				
Osoblje je stručno i ima potrebno znanje				
Postoji jasna podjela nadležnosti i odgovornosti				
Kontrolne aktivnosti se primjereno oblikuju i provode				
Postoje kontrole protiv prevare usmjerene na rizik prevare				
Informacioni sistemi pružaju pouzdane podatke				
Kontrole se nadziru				

Legenda:

Zeleno = bazni rizici su primjereno ublaženi

Žuto = mogu postojati neki problemi

Crveno = potencijalno značajni nedostaci

ZA RAZMATRANJE

U manjim subjektima postoji još jednostavniji način procjene transakcijskih kontrola. Prvo treba prepoznati faktore rizika (vidjeti 1. korak iznad) i tvrdnje na koje oni utječu. Potom treba, umjesto povezivanja utvrđenih kontrola sa svakim pojedinim faktorom rizika, prepoznati kontrole koje se odnose na tvrdnje na koje utječe pojedini rizik.

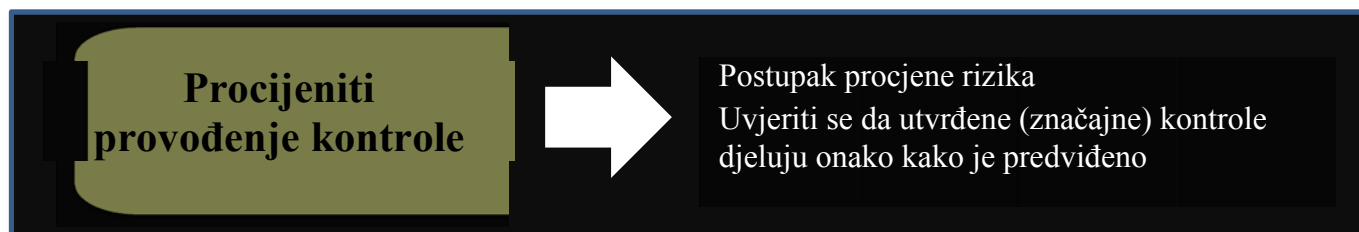
Ako se za određenu tvrdnju ne utvrdi nijedna kontrola, trebao bi se odrediti dokazni revizijski odgovor.

Ako se očekuje da će utvrđene kontrole pouzdano djelovati, revizijski odgovor bi mogao uključivati test značajnih ključnih kontrola. Naprimjer, rizik neevidentiranih prodaja se odnosi na tvrdnju o potpunosti.

Za prepoznavanje značajnih kontrola može biti dovoljno koristiti one koje se općenito odnose na tvrdnju o potpunosti, a ne nužno na neki određeni rizik.

12.5 3. korak - Djeluju li kontrole koje ublažavaju faktore rizika?

Prikaz 12.5-1



Postavljanje upita upravi samo po sebi nije dovoljno da se ocijeni oblikovanost postupaka interne kontrole niti da se utvrdi da li se one provode. To se događa jer ljudi zaista mogu vjerovati ili se nadati da određene kontrole postoje, a da u stvarnosti to nije istina. Dokumentovani opis (koliko god on bio dobar) kontrola koje ne postoje ili ne djeluju nema nikakvu korist za reviziju.

Neki od razloga za promatranje internih kontrola koje su na snazi:

- **Promjene procesa**

Procesi se s vremenom mijenjaju zbog izmijenjenih/novih proizvoda ili usluga, učinkovitosti, promjena u osoblju i primjene novih IT aplikacija za podršku;

- **Nerealna očekivanja**

Osooblje subjekta revizoru može objasniti kako bi sustav trebao djelovati, a ne kako zaista djeluje u praksi; te

- **Nedostatak znanja**

Neki aspekti sistema su se možda nehотиčno previdjeli dok se nastojala razumjeti interna kontrola.

ZA RAZMATRANJE

Ako se sumnja da neke od kontrola koje su utvrđene u iznad navedenom 2. koraku nisu provedene, ne treba procjenjivati oblikovanost kontrola ni dokumentovati njihovo djelovanje dok se nisu poduzele određene radnje za utvrđivanje postoje li one i djeluju li. Ne treba ni odvajati vrijeme za procjenu kontrola za koje je vjerovatno da neće biti značajne za reviziju ili koje su neprimjereno oblikovane.

Postupci procjene rizika, koji su potrebni za prikupljanje revizijskih dokaza o provedbi kontrola, će uključivati one koji su navedeni u nastavku.

Prikaz 12.5-2

	Opis
Procjenjivanje provođenja kontrola	<ul style="list-style-type: none"> • Postavljanje upita osoblju subjekta; • Promatranje ili ponovljena primjena posebnih kontrola; • Provjera dokumenata i izvještaja; te • Praćenje jedne ili dviju transakcija koje su značajne za finansijsko izvještavanje kroz informacijski sistem. To se često naziva test dijagrama toka (test provlačenja).

Napomena: Test dijagrama toka (test provlačenja) nije test operativne učinkovitosti neke kontrole.

Provođenje kontrola pruža dokaze o tome je li neka kontrola zaista bila na snazi u određenom trenutku, no ne odnosi se na operativnu učinkovitost iste tokom cijelog perioda revizije. Dokazi o operativnoj učinkovitosti (ako je to dio revizijske strategije koja se razvija) mogu se dobiti pomoću testa kontrola koji će prikupiti dokaze o djelovanju kontrola kroz neki vremenski period, recimo jednu godinu.

Tek kada se utvrdi da je interna kontrola koja je značajna za reviziju primjereno oblikovana i provedena, vrijedi razmotriti:

- Koji testovi operativne učinkovitosti kontrola (ako postoje) će smanjiti potrebu za drugim dokaznim testovima; te
- Koje kontrole zahtijevaju testiranje jer ne postoji drugi način prikupljanja dovoljnih primjerenih revizijskih dokaza?

ZA RAZMATRANJE

Pobrinuti se da revizijski tim jasno razumije razliku između oblikovanosti kontrole, provođenja kontrole i testova kontrola. To se može sažeti na sljedeći način:

Oblikovanost kontrola

Jesu li oblikovane kontrole koje će ublažiti inherentne rizike?

Provođenje kontrola

Da li se oblikovane kontrole zaista provode? Postupci provođenja kontrola trebaju se provesti u svakom periodu kako bi se prepoznale sve promjene u sistemu.

Testovi kontrola

Jesu li kontrole tokom određenog vremenskog periodu učinkovito djelovale? Testiranje operativne učinkovitosti kontrola nije obavezno, osim ako ne postoji drugi način prikupljanja potrebnih revizijskih dokaza (npr. u visoko automatizovanim sistemima bez papirnatih dokumenata). Zbog toga je odluka o testiranju operativne učinkovitosti kontrola pitanje profesionalne prosudbe.

Ne treba ignorisati povezanost između oblikovanosti i provođenja kontrola

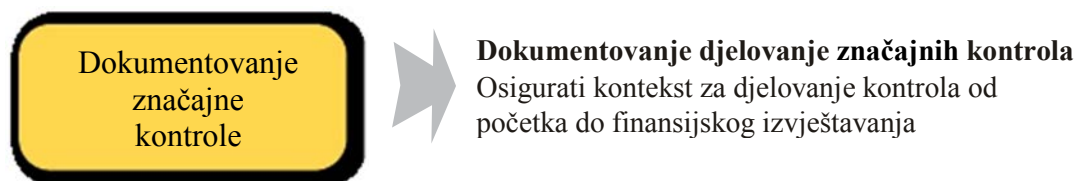
Ako postoji sumnja o tome jesu li neke od kontrola koje su utvrđene u iznad navedenom 2. koraku zaista provedene, ne treba procjenjivati oblikovanost kontrola dok se ne poduzmu određene radnje kako bi se utvrdilo postoje li one i djeluju li. Osim toga, ako revizor zaključi da kontrola nije oblikovana na odgovarajući način, nema smisla nastaviti i procjenjivati njeno provođenje. Vjerovatno je da značajan nedostatak već postoji.

Procijeniti provođenje u svakom periodu

Nakon početnog revizijskog angažmana, najprije treba ocijeniti provođenje kontrole kako biste utvrdili šta se promijenilo. Koristiti dokumentaciju o oblikovanosti kontrole prikupljenu u prethodnom periodu kao polazište. Ako se uoči promjena u internoj kontroli, razmisliti o tome ublažuju li izmijenjene ili nove kontrole još uvijek određeni faktor rizika, odnosno postoje li sada novi rizici koji se trebaju ublažiti.

12.6 4. korak - Je li djelovanje značajnih kontrola dokumentovano?

Prikaz 12.6-1



Svrha ovog koraka je prikupiti informacije o djelovanju značajnih kontrola koje su utvrđene u ranije navedenom 2. koraku. Obim potrebne dokumentacije određuje se na osnovu profesionalne prosudbe.

Dokumentacija koja je prikupljena na taj način će pomoći revizoru da:

- razumije vrstu, djelovanje (pokretanje, obradu, evidentiranje, itd.) i kontekst (naprimjer, ko provodi kontrolu, gdje se ona provodi, koliko često i koja dokumentacija iz toga nastaje) utvrđenih kontrola; te

- odredi je li vjerovatno da će kontrole biti pouzdane i učinkovito djelovati. Ako je tako, one bi se mogle testirati u sklopu revizijskog odgovora na procijenjene rizike. Ako revizor odluči testirati operativnu učinkovitost kontrola, ta dokumentacija će mu, također, pomoći da oblikuje odgovarajući test, naprimjer da odluči koju će populaciju koristiti pri odabiru uzorka, koje karakteristike kontrola treba ispitati, ko provodi kontrolu i gdje se može naći potrebna dokumentacija.

ZA RAZMATRANJE

Dokumentacija kontrola ne mora biti složena ili obimna. Ne postoji zahtjev prema kojem bi revizor trebao dokumentovati cijeli poslovni proces, odnosno opisati funkcionisanje kontrola koje nisu značajne za reviziju.

Neka od pitanja koja treba uzeti u obzir prilikom dokumentovanja značajnih internih kontrola su navedena u prikazu koji slijedi.

Prikaz 12.6-2

Dokumentovanje značajnih internih kontrola

- Kako se značajne transakcije pokreću, odobravaju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju;
- Protok transakcija s dovoljno pojedinosti kako bi se utvrdila mjesta na kojima bi se mogla pojaviti značajna pogrešna objavlivanja zbog greške ili prevare; te
- Interne kontrole nad procesom finansijskog izvještavanja na kraju perioda, uključujući značajne računovodstvene procjene i objave.

Najčešći oblici dokumentacije koju priprema uprava ili revizor su:

- Tekstualni opisi ili bilješke;
- Dijagrami toka;
- Kombinacija dijagrama toka i tekstualnih opisa; te
- Upitnici i kontrolne liste.

Vrsta i obim potrebne dokumentacije zavise od profesionalne prosudbe. Faktori koje treba razmotriti uključuju:

- vrstu, veličinu i složenost subjekta i njegove interne kontrole,
- dostupnost informacija iz subjekta, te
- revizijsku metodologiju i tehnologiju koje se koriste tokom revizije.

Obim dokumentacije, također, zavisi od iskustva i sposobnosti revizijskog tima. Ako reviziju provodi tim s manje iskustva, možda će mu za odgovarajuće razumijevanje subjekta trebati detaljnije informacije od onih koje bi bile potrebne timu sastavljenom od iskusnijih osoba.

12.7 Ažuriranje dokumentacije o kontrolama u kasnijim periodima

Prilikom planiranja revizije narednog perioda, revizor može koristiti dokumentaciju pripremljenu ili prikupljenu u prethodnom revizijskom periodu. Ta dokumentacija uključuje elemente navedene u nastavku.

Prikaz 12.7-1

	Opis
Ažuriranje dokumentacije o kontrolama koja je prikupljena u ranijim periodima	<ul style="list-style-type: none"> • Napraviti kopiju dokumenata o kontrolama iz proteklog perioda kao polazne informacije koje će se ažurirati u tekućoj godini. Ako se ništa nije promijenilo, procijeniti provođenje kontrola, a zatim njihovu oblikovanost. Ako se kontrola provodi, a rizik se nije mijenjao, oblikovanost kontrola će biti prihvatljiva; • Ažurirati popis rizika koji se trebaju ublažiti kontrolom; • Utvrditi gdje je došlo do promjena u internoj kontroli na nivou subjekta i u transakcijama. Ovo se postiže postupcima koji se odnose na provđenje kontrola; • Tamo gdje se primijete promjene (u rizicima ili kontrolama), utvrditi jesu li oblikovane i provedene nove interne kontrole; • Ažurirati način na koji se interne kontrole povezuju s odgovarajućim faktorom rizika; te • Ažurirati zaključke o kontrolnom riziku.

Kada postoji vjerovatnoća da će se revizijska strategija oslanjati na učinkovito djelovanje određenih kontrola (naprimjer, na testove kontrola) i kada je došlo do promjena u kontrolama, bit će potrebno pregledati transakcije koje su obrađene i prije i nakon same promjene.

ZA RAZMATRANJE**Promjene u prožimajućim kontrolama (kontrolama na nivou subjekta)**

Kada se ažurira dokumentacija o kontrolama, treba pažljivo razmotriti promjene u prožimajućim kontrolama (kontrolama na nivou subjekta). Te bi promjene mogle imati značajan utjecaj na učinkovitost drugih posebnih (transakcijskih) kontrola, a mogu utjecati i na revizijski odgovor na procijenjene rizike. Naprimjer, odluka uprave da se zaposli kvalifikovani stručnjak za sastavljanje finansijskih izvještaja može znatno smanjiti rizik od grešaka u finansijskim podacima i pospiješiti učinkovitost transakcijskih kontrola koje su ranije možda potcijenjene. U protivnom, tj. ako uprava ne zamijeni nestručnog IT menadžera ili ne odvoji dovoljno sredstava za rješavanje rizika povezanih sa sigurnošću IT sektora, to bi moglo ugroziti druge interne kontrole koje su na snazi. U svakom slučaju, ove promjene mogle bi izazvati značajne promjene u odgovarajućoj revizijskoj reakciji.

12.8 Pisane izvještaje o internoj kontroli

Uprava bi trebala dati pisane izvještaje o svojoj odgovornosti za takve interne kontrole budući da smatra kako je potrebno omogućiti sastavljanje finansijskih izvještaja u kojima nema značajnih pogrešnih objavlivanja koji proizlaze iz prevare ili greške.

12.9 Studije slučaja—Procjena interne kontrole

Za detalje o studijama slučaja pogledajte Dio 2, Poglavlje 2 - Uvod u studije slučaja.

Sljedeći izvaci iz dokumentacije o internoj kontroli daju primjer informacija koje se prikupljaju korištenjem ranije opisanog procesa od četiri koraka.

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

1. korak — Utvrđivanje rizika

Prvi i najvažniji korak u procjeni interne kontrole jest utvrditi koje rizike treba ublažiti internom kontrolom. To uključuje rizike koji su utvrđeni na osnovu stečenog razumijevanja o subjektu, ostale prožimajuće faktore rizika i uobičajene transakcijske faktore rizika koji su povezani s poslovnim procesima kao što su nabavka i prodaja, isplata plaća i sl.

2. korak — Oblikovanost kontrola

Drugi korak se sastoji od postavljanja upita o kontrolama koje uprava provodi da bi se suočila s rizicima koji su utvrđeni u u ranije navedenom 1. koraku te ih procijenila.

Kontrole na nivou subjekta

Strukturirani format u nastavku sadrži sva četiri koraka opisana u ovom poglavlju. On se može koristiti za dokumentovanje sljedećeg:

- faktora rizika kojima se treba baviti pomoću različitih elemenata interne kontrole (Utvrđivanje rizika – 1. korak (iznad));
- postojećih kontrola (ako postoje) koje ublažavaju navedene rizike (Oblikovanost kontrola – 2. korak (iznad));
- prikupljenih dokaza koji pokazuju da utvrđene kontrole zaista postoje i koriste se. (Provođenje kontrola - 3. korak (ispod)); te
- konteksta i djelovanja kontrola koje su utvrđene i provode se (Dokumentovanje kontrola – 4. korak (ispod)).

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola?	Opisati vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti uprave	Opisati upite/promatranja koji dokazuju da se utvrđene kontrole provode
Moguće kontrole (<i>odabrali one koje se mogu primijeniti</i>): a) Uprava riječima i djelima uvijek pokazuje ustrajanost u visokim etičkim standardima.	Da	<i>Suraj i tim uprave u svakodnevnoj komunikaciji sa zaposlenicima uvijek naglašavaju nužnost poštivanja sigurnosnih i etičkih standarda.</i>	<i>Razgovaralo se s dva zaposlenika, Jonom i Amadom, koji su to potvrdili.</i>
b) Uprava ukida ili smanjuje podsticaje ili iskušenja zbog kojih bi se osoblje moglo upustiti u nepoštene ili neetičke radnje.	Da	<i>Suraj je prihvatio našu preporuku u proteklom periodu i sastavio je kodeks ponašanja koji navodi kakvo ponašanje se očekuje od osoblja.</i>	<i>Zaposlenici su dobili kopiju kodeksa ponašanja i prisustvovali su sastanku 13. maja na kojem su pojašnjene smjernice.</i>
c) Postoji kodeks ponašanja ili neki njegov ekvivalent u kojem su izloženi očekivani standardi etičkog i moralnog ponašanja.	Da	<i>Vidjeti iznad navedeni odgovor na pitanje b).</i>	<i>Pregledan je kodeks ponašanja.</i>

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola?	Opisati vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti uprave	Opisati upite/promatranja koji dokazuju da se utvrđene kontrole provode
d) Zaposlenici potpuno razumiju koje je ponašanje prihvatljivo, a koje neprihvatljivo i što učiniti kada se suoče s neprimjerenim ponašanjem.	Da	<i>Zaposlenici su u prošlosti disciplinski sankcionisani za neprimjereni ponašanje.</i>	<i>Suraj odmah otpušta osobe koje su uhvaćene u krađi ili neetičkom ponašanju. Prošle godine zabilježena su dva takva slučaja s privremenim radnicima. Zabilježeno je da je novi zaposlenik otpušten ubrzo nakon što je uhvaćen u krađi kancelarijske opreme.</i>
e) Neprimjereni ponašanje zaposlenika se uvijek sankcioniraju.	Da	<i>Suraj ne tolerira nezakonito ili neetičko ponašanje kod zaposlenika, klijenata ili dobavljača.</i>	
f) Ostalo (objasniti).	Ne		

2. rizik: Zapošljavanje ili zadržavanje nestručnih zaposlenika

Moguće kontrole (*odabrali one koje se mogu primijeniti*):

a) Osoblje firme ima stručnost i obrazovanje koje je potrebno za obavljanje dužnosti koje su im dodijeljene.	Da	<i>Svi zaposlenici se obrazuju na radnom mjestu i osigurava se odgovarajuće praćenje njihovog rada.</i>	<i>Obavljen je razgovor sa dva zaposlenika, Jonom i Amadom, koji:</i> <ul style="list-style-type: none"> <i>su potpuno razumjeli svoje uloge i odgovornosti unatoč nedostatku pisanog opisa posla.</i> <i>su izjavili da dobiju upute svaki put kada se neka mašina ili postupak promijene.</i> <i>dobiju pohvalu kada stvari idu bolje nego što se očekivalo i odmah im se kaže ako neki posao nije dobro obavljen.</i>
b) Uprava određuje znanje i vještine zaposlenika neophodne za radna mjesta.	Da	<i>Uprava ima vještine koje se tiču proizvodnje, prodaje i administracije. Ravi i Parvin daju savjete o poslovanju, marketingu i pravnim pitanjima.</i>	
c) Opisi radnih mjesta postoje i učinkovito se koriste.	Ne		
d) Uprava za osoblje osigurava edukacije o relevantnim temama.	Ne		
e) Održava se broj zaposlenika koji je potreban za učinkovito obavljanje potrebnih zadataka.	Da	<i>Tokom godine nije bilo slobodnih mjesta za bilo koje radno mjesto koje ima utjecaja na finansijsko izvještavanje.</i>	<i>Upiti postavljeni zaposlenima u administraciji (Mirelli i Cliffu) pokazali su da se broj zaposlenika nije mijenjao tokom navedenog perioda.</i>
f) Osoblje se uvijek nastoji zaposliti na radno mjesto koje odgovara njihovim vještinama.	Ne		
g) Osoblje prima naknade i nagrađuje se za dobro izvršenje posla.	Ne	<i>Zaposlenici budu pohvaljeni kada dobro obave posao. Ne postoji sistem bonusa, osim za prodavače.</i>	

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola?	Opisati vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti uprave	Opisati upite/promatranja koji dokazuju da se utvrđene kontrole provode
h) Ostalo (objasniti).	Ne		
3. rizik: Uprava ima loš stav prema internoj kontroli i/ili upravljanju poslovnim rizicima			
Moguće kontrole (odabrati one koje se primjenjuju):			
Uprava pokazuje pozitivne stavove i postupke za:			
a) Uspostavljanje i održavanje kvalitetne interne kontrole nad finansijskim izvještavanjem (uključujući i zaobilaženje kontrola od strane uprave i drugim prevarama): <ul style="list-style-type: none"> – Odgovarajući izbor/primjena računovodstvenih politika, – Kontrole obrade informacija, i – Postupanje s računovodstvenim osobljem. 	Da	<i>Uprava dobro usvaja preporuke čije provođenje nije skupo ili komplikovano i ima pozitivan stav prema internoj kontroli.</i>	<i>Pregledan je poslovni plan, koji je uključivao:</i> <ul style="list-style-type: none"> • Prodaju i prognozu novčanog toka. • Očekivane kapitalne izdatke. • Raspravu o tome kako recesija može utjecati na njihovo poslovanje u smislu prodaje i mogućnosti da neki dobavljač ode u stečaj.
b) Uprava osoblju pokazuje koje je ponašanje primjereno.	Da	<i>Pogledati iznad navedene komentare o stavovima i kodeksu ponašanja.</i>	<i>Preporuke iz našeg pisma upravi uvijek su bile prihvaćane ako su bile izvodljive.</i>
c) Uprava je uspostavila postupke za sprječavanje neovlaštenog pristupa ili uništavanja imovine, dokumenata i evidencija.	Da		<i>Na osnovu naših razgovora sa zaposlenicima (vidjeti 2. korak), oni razumiju šta je potrebno i koja pravila treba poštivati.</i>

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola?	Opisati vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti uprave	Opisati upite/promatranja koji dokazuju da se utvrđene kontrole provode
d) Uprava vrši analizu poslovnih rizika i poduzima odgovarajuće mjere.	Neke	<i>Iako uprava upravlja poslovnim rizicima na neformalan način, o tome se raspravlja na sastancima, što se odražava i na poslovni plan.</i>	<i>U razgovoru nam je Jawad rekao da je Suraj otvoren za razgovor o Problemima, te da nije osjetio da se na njega vrši pritisak kako bi manipulisaofinansijskim izvještajima. Prema Surajevim riječima: "Brojke su takve kakve jesu, bile one ovog mjeseca dobre ili loše."</i>

Ključne tvrdnje C=Potpunost E= Postojanje A= Tačnost V= Vrednovanje	Sastavni dijelovi interne kontrole CE= Okruženje kontrola CA= Kontrolne aktivnosti IS = Informacije i saopštavanje MO= Nadzor Vrsta kontrole P= Sprječava D= Otkriva i ispravlja	Faktori rizika: šta može poći po zlu							
		Sastavni dio interne kontrole	Računi su djelimično ili uopće nisu pohranjeni i zabilježeni	Prodaja za gotovinu nije evidentirana ili je djelimično evidentirana	Zabilježeni računi pripisani su krivom kupcu (greška ili prevara)	Računi su zabilježeni u pogrešnom periodu	Nije se blagovremeno bavilo dospjelim potraživanjima	Kontrola je testirana DA/NE	Referentni radni papir
	Tvrdnje prema faktorima								
Karla priprema potvrdu o čuvanju, ali Jawad vrši polaganje novca kako bi osigurao da su funkcije odvojene.									
Pri otvaranju pošte, čekovi se označavaju "samo za čuvanje" uz Dephtin broj račun. Banka se upućuje da ne unovčuju čekove		CA	P						
Zaprimljeni čekovi se popisuju, prebrojavaju i pregledaju prije polaganja.									
Suraj i Jawad istražuju račune starije od 90 dana te se dokumentuju poduzeti koraci.									
Postoje postupci razgraničenja kako bi se osiguralo da je sve evidentirano u pravom periodu.									
Redovno se priprema popis zastarjelih potraživanja te se jednom mjesečno dostavlja Suraju i Jawadu.		IS					D		
Suraj redovno pregleda zastarjela potraživanja i bavi se dospjelim računima. Računi sa zakašnjelim plaćanjem po pravilu navedeni u COD uslovima.		MO			P				
Ublažavaju li kontrolni postupci faktor rizika?				Ne	Ne				
Oznaka: D=Rizik ublažen, U=umjereno ublažen, N=postoji značajan nedostatak									
Utvrđena slabost									
Kako se kupcima ne šalju izjave, slabost kontrole je u tome da bi se određenom kupcu mogao pripisati krivi račun.									
Kako je većina izložbene prodaje gotovinska, a računi se izdaju samo kada se to traži, postoji rizik da se neće zabilježiti sve prodaje za gotovinu.									

Poslovni proces ili transakcijske kontrole

Ranije navedena matrica oblikovanosti kontrole uključuje dva od ukupno četiri koraka. Ona povezuje transakcijske rizike s utvrđenim kontrolama, a mogla bi se koristiti i za davanje poveznica o njihovom provođenju.

3. korak —Provođenje kontrole

Treći korak je utvrđivanje postoje li kontrole i da li ih subjekt koristi.

Izvadak iz postupaka provođenja kontrola prihoda/potraživanja

Postaviti upite osoblju zaduženom za obradu određene transakcije.

Ispitane osobe:

Karla Datum 16. 2. 20X3.

Dameer

Datum 17. 2. 20X3.

Maria Ho

Datum 17. 2. 20X3.

Opisati izvedene postupke koji se odnose na određenu transakciju. Osvrnuti se na pokretanje, odobravanje, unošenje u računovodstvene evidencije te izvještavanje u finansijskim izvještajima.	<i>Sistem djeluje onako kako je opisano u dokumentaciji sistema. Vidjeti RP 530 za kopije dokumenata koje opisuju djelovanje internih kontrola. Međutim, uočeno je da je Maria Ho nova zaposlenica, te da zna vrlo malo o sadašnjem sistemu.</i>
Opisati postupak bilo kojeg prenosa informacija od jedne osobe (koja je oblikovala postupak) do druge.	<i>Riječ je o prenosu iz prodaje u računovodstvo. Na osnovu testa hodograma aktivnosti, prenos je dobro obavljen.</i>
Obratiti pažnju na učestalost i vrijeme provedenih postupaka interne kontrole.	<i>Zabilježeno u matrici oblikovanosti kontrola.</i>
Prepoznati sve opće IT kontrole nužne za zaštitu datoteka s transakcijskim podacima i osigurati pravilno djelovanje primjene internih kontrola.	<i>Opće IT kontrole su minimalne zbog male veličine subjekta.</i>
Dokumentovati postojeće postupke kojima se pokrivaju bolovanja i godišnji odmor osoblja. Ako godišnji odmor nije iskorišten u posljednjih dvanaest mjeseci, navesti zašto.	<i>Mjesto službenika u odjelu prodaje je bilo prazno četiri mjeseca prije nego što je zaposlena Maria. Zbog toga je tokom tog vremena podjela dužnosti bila ograničena.</i>
Upitati za obim i vrstu grešaka uočenih u proteklom periodu.	<i>Većina grešaka se dogodila zbog grešaka u određivanju cijene, što se za sada uglavnom provodi ručno.</i>
Pitati je li se od bilo koga zahtijevalo da zaobiđe dokumentovane postupke.	<i>Odbijen je zahtjev voditelja prodaje da se njegovom prijatelju znatno spusti cijena seta za spavaću sobu.</i>

4. korak—Dokumentacija o kontrolama

Izvadak iz dokumentacije poslovnih procesa uz korištenje narativnog pristupa -
Dephta Furniture, Inc.

Poslovni proces – Sistem prihoda/potraživanja/potvrda

Ključni rizici na koje se treba osvrnuti i značajni postupci kontrole

1. **Isporučena roba/usluge nisu fakturisane**

Kada klijent potpiše nalog za prodaju da bi se odobri, taj se nalog unosi u računovodstveni sistem koji mu automatski dodjeljuje serijski broj. Čim je nalog spreman za isporuku, pripremi se dokument o isporuci, unese se u sistem i poveuje s narudžbom. Zatim Karla iz računovodstvenog sistema pripremi račun kojemu se automatski dodjeljuje serijski broj u sistemu. Postoji strogo pravilo da neće doći do isporuke ako se broj dokumenta isporuke ne unese u sistem. Sistem potom može pratiti koji su nalozi popunjeni, a koji su još uvijek u toku prema datumu isporuke.

2. **Pogrešno evidentirani/neevidentirani prihodi (tj. gotovinska prodaja) na računima**

Prodajni nalozi se pripremaju za svaku primljenu narudžbu i unose se u računovodstveni sistem koji narudžbi automatski dodjeljuje serijski broj. Jedini izuzetak je namještaj koji se prodaje direktno u trgovini ili drugi manji artikli u direktnoj prodaji.

3. **Nisu utvrđene transakcije s povezanim stranama**

Za sada nema kontrola.

4. **Ne poštuju se politike priznavanja prihoda**

Prihod se evidentira kada se izda faktura. Sve narudžbe iznad 500 €, ili one kod kojih je prodajna cijena niža od minimalne prodajne cijene, mora pregledati i odobriti Arjan.

5. **Fiktivna prodaja/prodajni krediti zabilježeni u računima**

Sve narudžbe iznad 500 €, ili one kod kojih je prodajna cijena niža od minimalne prodajne cijene, mora pregledati i odobriti Arjan.

6. **Isporučena roba/usluge pružene uz loš kreditni rizik**

Arjan ne provjerava kreditnu sposobnost kupaca, osim u slučajevima kada ih ne poznaje ili kod velikih narudžbi. Pri odobravanju kredita uglavnom se oslanja na svoje prethodno iskustvo s kupcem.

7. **Prodaja/usluge zabilježene u pogrešnom obračunskom periodu**

Karla na kraju mjeseca priprema izvještaj o prihodima i novčanim primicima u dotičnom mjesecu. Izvještaj potom pregledava Suraj.

8. **Naplate se djelimično ili uopće ne deponuju/bilježe (prevara ili greška)**

Primljeni čekovi popisuju se, sabiraju i pregledaju prije nego što se deponuju. Karla priprema dnevne potvrde o depozitima, ali Jawad pohranjuje depozite kako bi se osigurala podjela dužnosti.

9. **Za naplate se odobrava pogrešno konto (prevara ili greška)**

To se može primijetiti tokom pregleda mjesečne prodaje i potraživanja.

10. Naplate su evidentirane u pogrešnom obračunskom periodu

Karla svaki mjesec provjerava jesu li razgraničenja ispravna kako bi se osiguralo da se naplate evidentiraju u pravom periodu.

11. Nema evidentiranih olakšica za sumnjiva ili nenaplativa salda

Prati se plaćanje računa starijih od 60 dana, ali nema olakšica za sumnjive račune, osim na kraju godine.

12. Dospjela potraživanja se ne prate blagovremeno

Jawad priprema popis potraživanja po starini i isti predaje Suraju kako bi ga on pregledao. Svakog mjeseca prate se računi stariji od 60 dana i njihovom popisu se dodaju komentari s informacijama o tome kada je kupac pristao platiti. Za kupce koji kasne više od 90 dana i nisu dogovorili drukčije načine plaćanja, buduće prodaje se ugovaraju tako da se roba naplaćuje u gotovini.

Pogledati posebnu bilješku 545-6 (nije uključena) za kontrole nad internetskom prodajom.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

1. korak - Utvrđivanje rizika

Prvi i najvažniji korak u procjeni interne kontrole je utvrđivanje koje rizike internom kontrolom treba ublažiti. To uključuje rizike koji su utvrđeni na osnovu stečenog razumijevanja o subjektu, ostale prožimajuće faktore rizika i uobičajene transakcijske faktore rizika koji su povezani s poslovnim procesima kao što su nabavka i prodaja, isplata plaća i sl.

2. korak — Oblikovanost kontrola

Drugi korak sastoji se od postavljanja upita o kontrolama i ocjenjivanja kontrola koje uprava provodi kako bi se suočila s rizicima koji su utvrđeni u ranije navedenom 1. koraku.

Prožimajuće kontrole (na nivou subjekta) i opće IT kontrole

Prikaz u nastavku obrađuje svaki od 4 koraka koja su navedena u ovom poglavlju. On se može koristiti za dokumentovanje sljedećeg:

- faktora rizika koje treba riješiti pomoću različitih elemenata interne kontrole (Prepoznavanje rizika – 1. korak (iznad));
- postojećih kontrola (ako postoje) koje ublažavaju rizike (Oblikovanost kontrola – 2. korak (iznad));
- prikupljenih dokaza koji pokazuju da utvrđene kontrole zaista postoje i koriste se; (Provođenje kontrola – 3. korak (ispod)); te
- konteksta i djelovanja kontrola koje su utvrđene i koje se provode (Dokumentovanje kontrola – 4. korak (ispod)).

Kontrole na nivou subjekta	
Rizici koje treba razmotriti	Značajne kontrole
<p>Okruženje kontrola:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ne naglašava se važnost/potreba poštenja i etičkih vrijednosti. • Ne insistira se na stručnosti zaposlenika. • Osobe zadužene za upravljanje ne nadgledaju učinkovito rad uprave. • Uprava ima negativan stav prema internoj kontroli i/ili upravljanju poslovnim rizikom. • Neučinkovita/neprijmjerena organizaciona struktura za planiranje, kontrolu i postizanje ciljeva. • Nema politika/postupaka koji bi osigurali učinkovito upravljanje ljudskim potencijalima. 	<p><i>Raj u svakodnevnoj komunikaciji sa zaposlenicima i svojim postupcima stalno naglašava potrebu za poštenjem i etičkim poslovanjem.</i></p> <p><i>Ima dobar stav prema internoj kontroli—u prošlosti je primijenio revizijske preporuke koje su bile izvodljive.</i></p> <p><i>Nema formalne upravljačke strukture, ali Raj se redovno sastaje sa Surajem i Jawadom (Dephta).</i></p>

Kontrole na nivou subjekta	
Rizici koje treba razmotriti	Značajne kontrole
Ublažavaju li kontrole navedene faktore rizika?	<i>Da</i>
Opisati upite/promatranja koji osiguravaju da su utvrđene kontrole provedene.	<i>Obavljen je razgovor s Ruby koja je potvrdila da se Raj prema dobavljačima i kupcima uvijek odnosi etički i pošteno. Pregledan je zapisnik s prošlog sastanka koji je pripremio Jawad.</i>
Procjena rizika: • Uprava često bude iznenađena događajima koji prethodno nisu utvrđeni/procijenjeni ili samo reaguje na događaje, umjesto da unaprijed planira odgovore.	<i>Poslovni plan se priprema na godišnjem nivou. Raj prati mjesečne novčane tokove i trendove u prodaji.</i>
Ublažavaju li kontrole navedene faktore rizika?	<i>Da</i>
Opisati upite/promatranja koji osiguravaju da su utvrđene kontrole provedene.	<i>Pregledan je primjerak poslovnog plana koji je doista uključio mogućnost da privreda utječe na prodaju. Pregledana je mapa s podacima o mjesečnim novčanim tokovima koja je data Raju. Dokaz da je Raj izvršio pregled su komentari u dokumentima i zahtjevi za promjenama.</i>
Rizici vezani za finansijsko izvještavanje: • Događaji i uslovi (izuzev transakcija) koji su značajni za finansijske izvještaje možda neće biti primijećeni ili evidentirani; • Slab nadzor/kontrola nad finansijskim izvještavanjem, unosima u dnevnik i pripremom značajnih procjena/objavljivanja bi mogao dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima; • Značajna pitanja koja se odnose na finansijsko izvještavanje možda nisu spomenuta upravnom odboru ili vanjskim stranama, kao što su bankari ili nadzorna tijela.	<i>Raj se sastaje sa Surajem i Jawadom (Dephta) kako bi pregledali finansijske izvještaje i poslovne planove. Raj pregleda finansijske izvještaje, a unose u dnevnik samo kada ima vremena. (Povećan rizik zbog nedostatka podjele dužnosti, što Ruby daje mogućnost da knjiži unose koje niko ne kontroliše.)</i>
Ublažavaju li kontrole navedene faktore rizika?	<i>Ne. Slabosti kontrola uključuju rizik zaobilaženja kontrola od strane uprave i nedostatak podjele dužnosti u tako malom subjektu.</i>
Opisati upite/promatranja koji osiguravaju da su utvrđene kontrole provedene.	<i>Pregledana je mapa s mjesečnim finansijskim podacima koja je predana Raju. Međutim nema dokaza da je Raj zaista pregledao izvave.</i>
Sprječavanje prevara: • Uprava nije razmotrila ili procijenila rizike od prevare (uključujući zaobilaženje kontrola od strane uprave).	<i>Raj gotovinu i dragocjenosti drži pod ključem. Raj je uključen u svaki korak poslovanja, uključujući i proizvodnju, stoga nadzor nad svim operacijama smanjuje rizik prevare.</i>
Ublažavaju li kontrole navedene faktore rizika?	<i>Ne. Dragocjenosti se čuvaju na sigurnom, ali Raj je bio prilično odsutan ove godine, što je smanjilo doseg nadzora uprave. Osim toga, poznato je da je knjigovođa imao privatne finansijske probleme.</i>
Opisati upite/promatranja koji osiguravaju da su utvrđene kontrole provedene.	<i>Pregledano je mjesto gdje se gotovina čuva pod ključem i Provjereno je da samo Raj ima ključ.</i>

Opće IT kontrole

Rizici koje treba razmotriti	Značajne kontrole
Rizici koje treba razmotriti <ul style="list-style-type: none"> Nema politika/postupaka koji bi osigurali učinkovito upravljanje informacijskim tehnologijama ili nadgledanje zaposlenika u IT odjelu. Ne postoji usklađivanje poslovnih ciljeva, rizika i IT planova; Oslanjanje na sisteme/programe koji neispravno obrađuju podatke ili obrađuju netačne podatke; te Neovlašten pristup podacima. Moguće uništavanje podataka, nepravilne izmjene, neovlaštene ili nepostojeće transakcije ili neispravno evidentiranje transakcija. 	Nema IT politika i postupaka. IT troškovi i najveće nabavke su dio godišnjeg budžeta (ako su predviđene). Raj osigurava da je software ažuriran i da Ruby radi sigurnosne kopije podataka.
Ublažavaju li kontrole navedene faktore rizika?	Da, s obzirom na malu veličinu poslovanja.
Opisati upite/promatranja koji osiguravaju da su utvrđene kontrole provedene.	Pregledan je godišnji budžet u kojem su jedna stavka bili i IT troškovi. Za navedeni period nisu planirane veće nabavke.

Poslovni proces ili transakcijske kontrole

Ovaj oblik (prihodi, potraživanja, primici) osvrće se na dva od ukupno četiri koraka u procesu. On povezuje transakcijske rizike vezane za pojedine tvrdnje sa značajnim postupcima interne kontrole (ZPIK). Može se koristiti i za međusobno povezivanje s aktivnostima provođenja kontrola.

Subjekt: Kumar & Co. Kraj perioda: 31. 12. 20XX.

1. korak - Opisati transakcijske rizike		Tvrdnje na koje utječu	2. korak –opisati ZPIK-ove (postoji li više kontrola, pogledati matricu oblikovanosti kontrola)	Ocijeniti kontrolu		Rezidualni rizik (V,U,N)
				Oblikovanost	Provođenje	
1	Isporučena roba / obavljene usluge koje nisu fakturisane.	C	Evidencije isporuke se sedmično upoređuju s evidencijama prodaje kako bi se osiguralo da postoji faktura za svaku evidenciju.	OK	545-2	N
2	Prihodi su djelimično evidentirani ili uopće nisu evidentirani (npr. prodaja za gotovinu).	CA	Računovođa svaki mjesec upoređuje izdate prodajne fakture i zabilježene prihode u računovodstvenim evidencijama,	OK	545-2	N
3		CE	Raj pregledava mjesečne prodaje, potraživanja i evidencije računa (Napomena: malo kupaca, a većina prodaje je vezana za Cambridge)	OK	545-2	N

4	Ne primjenjuju se politike priznavanja prihoda.	CEA	Prihod se bilježi nakon isporuke robe i izdavanja faktura. Međutim, nema stvarne kontrole razgraničenja	Djelimična	545-2	M
5	Prihodi/primici evidentirani u pogrešnom periodu	A	Raj i Ruby svake sedmice pregledavaju prodaje	Djelimična	545-2	M
6	Primici su djelomično / uopće nisu deponovani ili evidentirani.	CA	Raj bi vjerovatno primijetio nedeponovane prihode u svojim mjesečnim pregledima potraživanja	Ne	Ne	M
7	Nema ispravki za sumnjiva i nenaplativa salda.	V	Samo na kraju godine	Ne	Ne	H
8	Nisu uočene transakcije s povezanim stranama.	CEAV	Prodaje Dephti bilježe se u poseban račun i Raj ih pregleda svaki mjesec. Međutim, nisu utvrđene povezane strane	Djelimična	545-2	M
9						

Na osnovu profesionalne prosudbe (koja će u obzir uzeti ranije navedene informacije) treba procijeniti rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja (RZPO) za svaku tvrdnju.

Tvrdnja	RMM	Opisati revizijske postupke (poput testa detalja ili testa kontrola) kako bi reagirali na procijenjene rizike	koji su odgovor Ref. RL
Potpunost	Niska	Pogledati revizijski program prodaja i potraživanja.	705-C.100
Postojanje	Niska	Pogledati revizijski program prodaja i potraživanja.	705-C.100
Tačnost	Umjereno	Obaviti dodatni posao za priznavanje prihoda i razgraničenje. Pojediniosti su navedene u programu prodaja i potraživanja.	705-C.100
Vrednovanje	Umjereno	Pažljivo pregledati ispravke za sumnjive račune kako je opisano u C.100	705-C.100

Napomena: RZPO na nivou tvrdnje zasniva se na tvrdnjama na koje utječu transakcijski rizici (iznad) i obimu "rezidualnog rizika" koji ostaje nakon ublažavanja.

3. korak 3—Provođenje kontrole

Provođenje transakcijske kontrole

Izvadak iz postupaka provođenja kontrola prihoda/potraživanja

Ispitane osobe:

<i>Ruby</i>	Datum	22. 2. 20X3.
<i>Raj</i>	Datum	22. 2. 20X3.

Opisati izvedene postupke koji se odnose na određenu transakciju. Osvrnuti se na inicijaciju, odobrenje, unošenje u računovodstvene evidencije i izvještavanje u finansijskim izvještajima.	<i>Sistem djeluje onako kako je opisano u dokumentaciji sistema. Vidjeti RP 535 za kopije dokumenata koji pokazuju djelovanje internih kontrola.</i>
Opisati postupak bilo kojeg prenosa informacija od jedne osobe (vlasnika postupka) do druge.	<i>Riječ je o prenosu iz prodaje u računovodstvo. Na osnovu testa hodograma aktivnosti, prenos je dobro obavljen.</i>
Obratite pažnju na učestalost i vrijeme provedenih postupaka interne kontrole.	<i>Zabilježeno na matrici oblikovanosti kontrola.</i>
Prepoznati sve opće IT kontrole nužne za zaštitu datoteka s transakcijskim podacima i osigurati pravilno djelovanje primjene internih kontrola.	<i>Opće IT kontrole su minimalne zbog male veličine subjekta.</i>
Dokumentovati postojeće postupke koji pokrivaju bolovanja i godišnje odmorne osoblja. Ako godišnji odmor nije iskorišten u posljednjih dvanaest mjeseci, naznačite zašto nije.	<i>Ruby je zaposlena na skraćeno radno vrijeme pa rješava sve zaostatke u evidenciji kada se vrati u kancelariju. Zbog minimalnog broja transakcija, to je bilo dovoljno.</i>
Pitati za obim i vrstu grešaka uočenih u proteklom periodu.	<i>Većina grešaka dogodila se zbog grešaka u količini naručene i isporučene robe. Rajeva kontrola za uočavanje takvih grešaka sastoji se u povezivanju popisa prodaje i narudžbi, a naš test hodograma aktivnosti pokazao je da ona učinkovito djeluje.</i>
Pitati je li se od bilo koga zahtijevalo da zaobiđe dokumentovane postupke.	<i>Nije zabilježen takav slučaj.</i>

4. korak—Dokumentacija o internoj kontroli

Napomena: kontrole se navode masnim slovima.**Izvadak iz dokumentacije poslovnih procesa uz korištenje narativnog pristupa—Kumar&Co.****Poslovni proces** — Sistem prihoda/potraživanja/potvrda**Prodajni nalozi**

Prodajni nalozi se pripremaju za svaku primljenu narudžbu i unose u računovodstveni sistem, koji svakoj narudžbi **automatski dodjeljuje serijski broj**. Jedini izuzetak je namještaj koji se prodaje direktno u trgovini ili drugi manji artikli koji su u direktnoj prodaji.

Raj vodi **zapisnik o naložima** koji prate datum narudžbe, količinu, vrstu proizvoda, datum isporuke, cijenu, itd. On, također, vodi **zapisnik o prodaji** u kojem se nalaze ime kupca, detalji o narudžbi, cijena, itd.

Raj na kraju **mjeseca upoređuje i pregleda** podatke iz zapisnika o narudžbama s onim iz zapisnika o prodaji kako bi provjerio njihovu tačnost.

Kada se artikli pripreme i budu spremni su za isporuku, Ruby priprema račun koji se zajedno s nalogom šalje kupcu.

Prodaja u trgovini

Za sve prodaje izvan dućana, Raj priprema račune u trenutku prodaje i unosi ih u računovodstveni sistem. Sistem automatski izdaje broj računa za svaku prodaju. Računi se daju kupcima.

Većina prodaje u trgovini su gotovinske, stoga je kreditni rizik malen.

Potraživanja

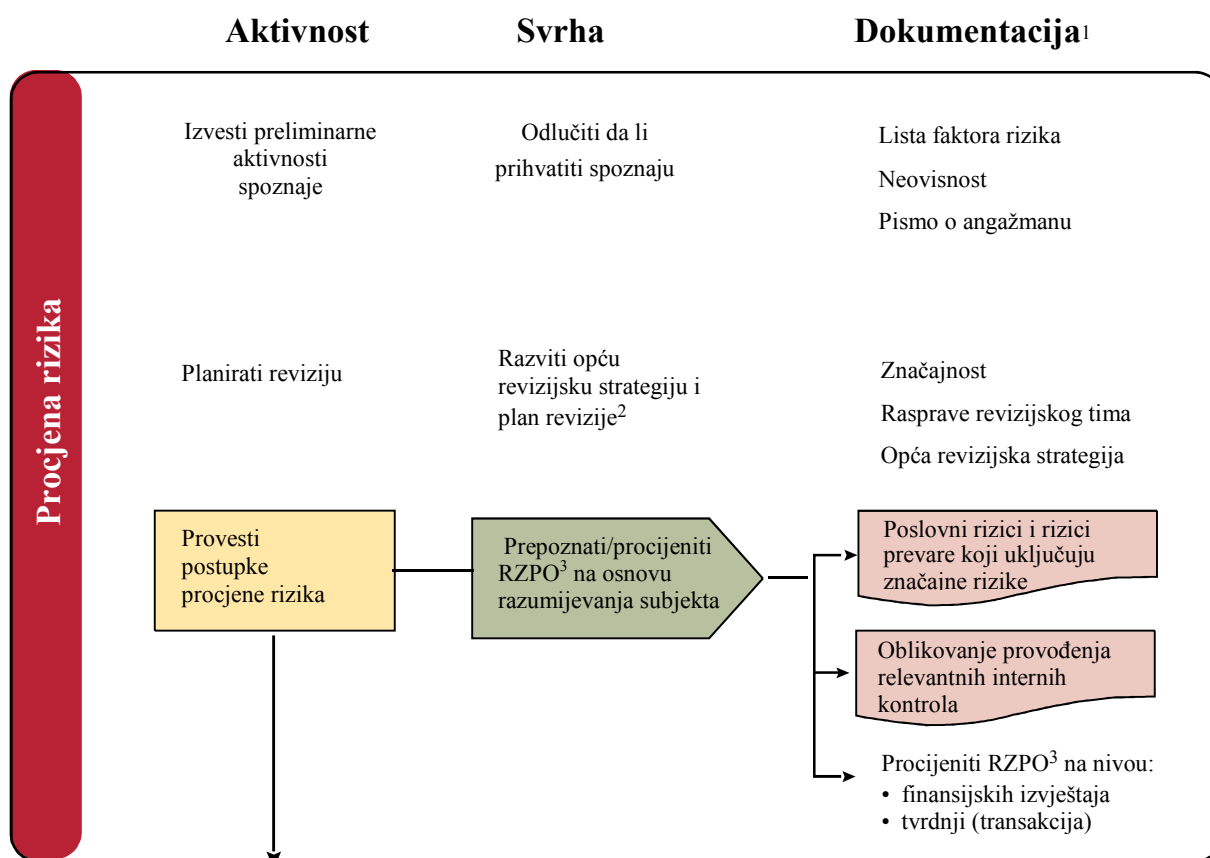
Ruby otvara svu poštu i odvaja primljene uplate koje su namijenjene za pohranu u obliku depozita. Raj na putu kući odlazi u banku i polaže depozite. Ruby zatim unosi uplate u računovodstveni sistem i povezuje uplate s odgovarajućim računima.

Ruby priprema **popis potraživanja po starini** i isti predaje Raju kako bi ga on pregledao.

Ruby svakog mjeseca **prati račune starije od 90 dana**, a popisu se dodaju komentari s informacijama o tome kada je kupac pristao platiti saldo.

13. Obavještanje o nedostacima u internoj kontroli

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice za obavještanje o utvrđenim nedostacima interne kontrole koji, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, zaslužuju pažnju uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje.	265



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 = Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
260.10	<p>Za namjene MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena ispod:</p> <p>(a) Oni koji su zaduženi za upravljanje – lice ili lica ili jedna ili više organizacija (naprimjer, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obavezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka finansijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu obuhvatiti osoblje uprave, naprimjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta iz privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike-direktore. Za razmatranje različitosti struktura upravljanja, vidjeti odjeljke A1-A8.</p> <p>(b) Uprava – lice ili lica s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke poslovne subjekte, uprava obuhvata neke ili sve one koji su zaduženi za upravljanje, naprimjer, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-direktore.</p>
265.6	<p>Za svrhe ovog MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena ispod:</p> <p>(a) Nedostatak u internim kontrolama – postoji kada:</p> <p>(i) su kontrole oblikovane, provedene ili djeluju na takav način da ne mogu pravovremeno spriječiti ili otkriti i ispraviti pogrešna objavljivanja u finansijskim izvještajima, ili</p> <p>(ii) nedostaju kontrole za pravovremeno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima.</p> <p>(b) Važan nedostatak u internim kontrolama – nedostatak ili kombinacija nedostataka u internoj kontroli koji su, po prosudbi revizora, od dovoljne važnosti da zasluže pažnju onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti Odj. A5)</p>
265.7	<p>Revizor treba utvrditi je li, na osnovu obavljenog revizijskog posla, otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama. (Vidjeti Odj. A1-A4)</p>
265.8	<p>Ako je revizor otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama, on treba odrediti, a na osnovu obavljenog revizijskog posla, čine li oni, pojedinačno ili zajedno, važne nedostatke. (Vidjeti Odj. A5-A11)</p>
265.9	<p>Revizor one koji su zaduženi za upravljanje treba pravovremeno u pisanom obliku obavijestiti o važnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tokom revizije. (Vidjeti Odj. A12-A18, A27)</p>
265.10	<p>Revizor odgovarajući nivo uprave također treba pravovremeno obavijestiti: (Vidjeti točke A19, A27.)</p> <p>(a) u pisanom obliku, o važnim nedostacima u internim kontrolama koje je revizor prenio ili namjerava prenijeti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako bi bilo neprimjereno komunicirati s upravom u konkretnim okolnostima; i (Vidjeti Odj. A14, A20-A21)</p> <p>(b) o ostalim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tokom revizije koje upravi nisu prenijela druga lica i koje su, po profesionalnoj prosudbi revizora, od dovoljne važnosti da bi zaslužile pažnju uprave. (Vidjeti Odj. A22-A26)</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
265.11	<p>U pisano obavještenje o važnim nedostacima u internim kontrolama revizor treba uključiti:</p> <p>(a) opis nedostataka i objašnjenje njihovih potencijalnih učinaka; i (Vidjeti Odjeljak A28.)</p> <p>(b) dovoljno informacija kako bi se onima koji su zaduženi za upravljanje i upravi omogućilo razumijevanje konteksta obavještenje. Revizor naročito treba objasniti: (Vidjeti Odj. A29-A30)</p> <p>(i) da je svrha revizije da revizor izrazi mišljenje o finansijskim izvještajima;</p> <p>(ii) da revizija uključuje razmatranja internih kontrola koje su značajne za sastavljanje finansijskih izvještaja, a kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su odgovarajući u konkretnim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola; i</p> <p>(iii) da su pitanja o kojima se obavještava ograničena na one nedostatke koje je revizor otkrio tokom revizije i za koje je revizor zaključio da su od dovoljne važnosti da bi se o njima izvijestili oni koji su zaduženi za upravljanje.</p>

13.1 Pregled

Tokom revizije mogu se prepoznati nedostaci u internoj kontroli. Oni se mogu prepoznati kao rezultat razumijevanja i procjene internih kontrola (vidjeti Dio 2, Poglavlja 11 i 12), ali i pri stvaranju procjene rizika, obavljanju revizijskih postupaka ili na osnovu drugih opažanja u bilo kojoj fazi procesa revizije.

Ne postoje ograničenja o tome o kojim se nedostacima kontrola može razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje i upravom. Međutim, u slučajevima kada revizor procijeni da je uočeni nedostatak značajan, o tome bi najprije trebao razgovarati s upravom, a zatim taj nedostatak (i sve druge značajne nedostatke) u pisanom obliku treba javiti onima koji su zaduženi za upravljanje.

Neki od češćih nedostataka kontrola su navedeni u nastavku.

Prikaz 13.1-1

	Potencijalni nedostaci interne kontrole
Prožimajuće kontrole (kontrole na nivou subjekta)	Slabe kontrole okruženja kontrola (kontrole na nivou subjekta), kao što su neučinkovit nadzor, negativan stav prema internoj kontroli ili zabilježeni slučajevi zaobilaženja kontrola od strane uprave ili prevare.
	Promjene u osoblju zbog kojih su ključna radna mjesta ostala upražnjena ili na kojima zaposleno osoblje (recimo u računovodstvu) nije stručno za obavljanje potrebnih zadataka.
	Utvrđeni nedostaci u općim IT kontrolama.
	Provedene su neodgovarajuće kontrole radi rješavanja značajnih nerutinskih događaja kao što je uvođenje novog računovodstvenog sistema, automatizacija sistema kao što je prodaja ili stjecanje nove firme.

	Potencijalni nedostaci interne kontrole
Prožimajuće kontrole (kontrole na nivou subjekta)	Nemogućnost uprave da nadgleda sastavljanje finansijskih izvještaja. To bi moglo uključivati nedostatak: <ul style="list-style-type: none"> • općih kontrola nadziranja (naprimjer, nadzora osoblja zaposlenog u finansijskom računovodstvu); • kontrola koje se tiču sprječavanja i otkrivanja prevare; • nadzora odabira i primjene značajnih računovodstvenih politika; • kontrola značajnih transakcija s povezanim licima; • kontrola nad značajnim transakcijama izvan redovnog poslovanja subjekta; i • kontrola nad procesom finansijskog izvještavanja na kraju perioda (kao što su kontrole nad jednokratnim knjiženjima u dnevnik).
	Značajni nedostaci, o kojima su već obaviješteni uprava ili oni koji su zaduženi za upravljanje, nisu ispravljani nakon razumnog vremenskog perioda.
Posebne (transakcijske) kontrole	Neučinkovita reakcija uprave na uočene značajne rizike (naprimjer, izostanak kontrole nad takvim rizikom).
	Revizor je primijetio pogrešna objavljivanja, iako su ona trebala biti spriječena ili otkrivena i ispravljena putem internih kontrola subjekta.
	Postojeće interne kontrole nisu: <ul style="list-style-type: none"> • bile dovoljne za ublažavanje rizika (loše su oblikovane); i/ili • djelovale onako kako su oblikovane (loše su provedene). To bi moglo biti rezultat loše edukacije, nedostatka stručnosti zaposlenika ili neodgovarajućih sredstava za obavljanje potrebnih zadataka.

13.2 Prevara

Ako se prikupe dokazi da prevara postoji ili da može postojati, o tome bi se trebao obavijestiti odgovarajući nivo Uprave, što je prije moguće. To bi se trebalo učiniti čak i ako se pitanje može smatrati nevažnim.

Pitanje je profesionalne prosudbe koji je odgovarajući nivo uprave, ali bi trebao biti barem jedan nivo iznad lica koja su uključena u prevaru na koju se sumnja. Na to bi utjecala i vjerovatnost dosluha, te vrsta i veličina prevare na koju se sumnja. Kada je u prevaru uključen viši nivo uprave, potrebno je razmijeniti mišljenja s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ono može biti usmeno ili pismeno.

ZA RAZMATRANJE

Prevara koju je počinio vlasnik-direktor ili oni koji su zaduženi za upravljanje

Kada dođe do prevare na samom vrhu organizacije, ne postoji lice u subjektu kojoj bi se to moglo prijaviti. U tim situacijama revizor može tražiti pravni savjet kako bi utvrdio odgovarajući tok postupanja u konkretnim okolnostima. Svrha pribavljanja takvog savjeta je utvrditi koji su koraci (ako ih ima) potrebni da bi se razmotrilo pitanje javnog interesa u slučaju uočene prevare.

U većini zemalja profesionalna dužnost revizora je čuvati tajnost klijentovih podataka. To može uključivati neprijavlivanje prevare vanjskim stranama. Međutim, revizorova pravna odgovornost varira od zemlje do zemlje i u određenim okolnostima statuti, zakoni ili sudovi dopuštaju zaobilaženje obaveze čuvanja povjerljivosti. U nekim zemljama, revizor finansijske institucije ima zakonsku obavezu nadzornim tijelima prijaviti pojavu prevare. Također, u nekim zemljama je revizor dužan nadležnim tijelima prijaviti pogrešna objavljivanja u slučajevima kada uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu radnje usmjerene na ispravljanje.

13.3 Procjena ozbiljnosti nedostatka

Značajan nedostatak definiše se kao nedostatak ili kombinacija nedostataka interne kontrole koji su, po profesionalnoj prosudbi revizora, dovoljno važni da oni koji su zaduženi za upravljanje obrate pažnju na njih.

Predlaže se da se pri ocjeni interne kontrole (vidjeti Dio 2, Poglavlje 12.) faktori rizika koji vjerovatno neće dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima eliminišu (izostave) iz revizorovog razumijevanja interne kontrole. Ako se ove upute poštuju, većina nedostataka kontrola koje revizor utvrdi vjerovatno će biti značajna.

Kriteriji za utvrđivanje toga je li nedostatak značajan ili ne, slični su kriterijima za bilo koji drugi rizik (vidjeti Dio 2, Poglavlje 9.). Profesionalna prosudba koristi se za procjenu vjerovatnoće pojave pogrešnog objavljivanja i potencijalne veličine pogrešnog objavljivanja ako do njega zaista dođe. Ako zaista dođe do pogrešnog objavljivanja, procjena se treba temeljiti na obimu stvarnog pogrešnog objavljivanja.

Tokom revizije mogu se otkriti i manje ozbiljni ili čak i manji nedostaci kontrola. Može ih se prepoznati na osnovu razgovora s upravom i zaposlenicima, promatranja djelovanja internih kontrola, obavljanja daljnjih revizijskih postupaka i bilo kojih ostalih informacija koje se mogu dobiti. Pitanje je profesionalne prosudbe jesu li ti slučajevi dovoljno važni da bi se prijavili upravi i onima koji su zaduženi za upravljanje.

Neka pitanja koja bi revizor mogao uzeti u obzir kada procjenjuje koliko je ozbiljan određen nedostatak, navedena su u prikazu koji slijedi.

Prikaz 13.3-1

	Prepoznavanje značajnog nedostatka
Kriteriji procjene nedostataka	Vjerovatnoća da će nedostaci u budućnosti dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima.
	Osjetljivost imovine ili obaveza na gubitak ili prevaru.
	Subjektivnost i složenost utvrđivanja procijenjenih iznosa, kao što su računovodstvene procjene fer vrijednosti.
	Iznosi iz finansijskih izvještaja izloženi su nedovoljnim kontrolama.
	Obim aktivnosti, koje su se dogodile ili bi se mogle dogoditi na stanju računa ili klasi transakcija izloženim nedostatku ili nedostacima.
	Važnost kontrola u procesu finansijskog izvještavanja.
	Uzrok i učestalost izuzetaka otkrivenih kao rezultat nedostataka kontrola.
	Međudjelovanje navedenih nedostataka s drugim nedostacima u internim kontrolama.

13.4 Manji subjekti

Prilikom procjene nedostatak kontrola u manjim subjektima, revizor bi trebao obratiti pažnju na sljedeće faktore.

Prikaz 13.4-1

	Razmotriti:
Kontrola u manjem subjektu	Kontrole mogu djelovati uz manje formalnosti i uz manje dokaza o njihovoj učinkovitosti nego u velikim subjektima.
	Određene vrste kontrolnih aktivnosti možda uopće nisu potrebne. Rizici se mogu ublažiti kroz kontrole koje primjenjuje viši nivo uprave (naprimjer, kontrole na nivou subjekta, kao što je okruženje kontrola, a koje bi mogle otkriti ili spriječiti pojavu posebne greške).
	Manje je zaposlenika, što može ograničiti podjelu dužnosti. Vlasnik-direktor može nadoknaditi tu činjenicu kroz učinkovitiji nadzor (npr. kontrolama na razini subjekta kao što je okruženje kontrola) od onog koji je moguće ostvariti u većem subjektu.
	Veća je mogućnost za zaobilaženje kontrola od strane uprave.

Osim toga, prijava nedostataka onima koji su zaduženi za upravljanje može biti manje strukturirana nego u većim subjektima.

13.5 Dokumentovanje nedostataka kontrole

U MRevS se ne navode posebni zahtjevi koji se tiču dokumentovanja nedostataka kontrola. Obim dokumentacije je pitanje koje zahtijeva profesionalnu prosudbu. Kada revizijski tim ima manje iskustva, možda će biti potrebna detaljnija dokumentacija nego u slučajevima kada je tim sastavljen od iskusnih revizora.

Jedan od mogućih pristupa dokumentovanju uočenih nedostataka je naveden u nastavku. Ova dokumentacija može se koristiti za:

- raspravljanje o nedostacima s upravom;
- procjenu ozbiljnosti nedostataka;
- razmatranje potrebe za dodatnim revizijskim postupcima radi reagovanja na neublaženi rizik; i
- pripremu potrebnog obavještenja za upravu i one koji su zaduženi za upravljanje.

Primjer navedene dokumentacije prikazan je u nastavku (bez poveznica na popratne ili druge radne papire).

Prikaz 13.5-1

Na koji faktor rizika ili tvrdnju utječe?	Opisati utvrđeno neslaganje	Koji je potencijalni učinak na finansijske izvještaje?	Značajan nedostatak? (Da/Ne)	Revizijski odgovor
Uprava nije razmotrila ili procijenila koji su rizici od pojave prevare.	Članovi upravljačkog tima vjeruju jedni drugima i nerado uvode skupe politike i slično za suočavanje s rizikom od prevare.	Uprava bi mogla zaobići kontrole i u značajnoj mjeri manipulirati finansijskim izvještajima.	Da	Pogledati provedene posebne postupke koji se tiču knjiženja u dnevnik, povezanih strana i priznavanja prihoda.
Prodaja/usluge evidentirane u pogrešnom obračunskom periodu	Nema kontrola koje bi spriječile da se to dogodi, a i na osnovu testova detalja pronašli smo niz grešaka u razgraničenju.	Prihodi bi mogli biti značajno pogrešno objavljeni u finansijskim izvještajima.	Da	Pogledati koji se provedeni dodatni postupci odnose na razgraničenje.
Slab nadzor i dokumentovanje kao podrška pripremi procjena.	Klijent nije osigurao gotovo nikakve dodatne dokumente kojima bi potvrdio svoje procjene.	S obzirom na veličinu procjena, određena greška mogla bi dovesti do značajne greške u finansijskim izvještajima.	Da	Prikupiti dokaze kako biste potvrdili pretpostavke i ponovo obavili obračune.

ZA RAZMATRANJE**Evidentirati nedostatke na jednom mjestu**

Kada se uoče nedostaci kontrola, treba izabrati određeni revizijski obrazac da bi se evidentirali značajni podaci o njima. Na taj način osigurat će se da su svi uočeni nedostaci budu evidentirani na dosljedan način i na jednom mjestu. Ako su nedostaci raspršeni po dosijeu, moguće ih je previdjeti. To bi moglo dovesti do nepotpunog revizijskog odgovora na uključene rizike i nepotpunog prijavljivanja tih rizika upravi I onima koji su zaduženi za upravljanje.

Opisati implikacije

Pri dokumentovanju nedostataka, treba odvojiti vrijeme i opisati implikacije navedenih nedostataka (tj. “šta bi moglo poći po zlu”) i, ako postoji, predloženi revizijski odgovor na neublaženi rizik.

Koji je preporučeni tok djelovanja?

Nije nužno upravi dati prijedlog o radnjama kojima će se ispraviti uočeni nedostaci kontrola. Međutim, takve preporuke bi upravi mogle biti korisne za određivanje odgovarajućih korektivnih radnji. Kada postoji velika vjerovatnoća da će se upravi dati preporuke, treba dokumentovati prijedloge za poboljšanje istovremeno dok se evidentiraju nedostaci. Ako se ovaj korak ostavi za kasnije, možda će biti potrebno odvojiti dodatno vrijeme za ponovljeno pregledavanje činjenica.

13.6 Usmene razmjene mišljenja s upravom

Prije izdavanja pisanog obavještenja, obično se smatra da je najbolje da se s odgovarajućim licem ili nivoom uprave usmeno razgovara o nalazima (naprimjer, na osnovu nacрта pisma), a možda i s onima koji su zaduženi za upravljanje. Odgovarajuće lice je ono koje može ocijeniti nedostatke i poduzeti potrebne mjere za njihovo otklanjanje. Ovaj korak pomaže revizoru da osigura da su nalazi činjenično tačni i formulisani na način koji odgovara okolnostima. To, također, može omogućiti revizoru stjecanje preliminarnog uvida u odgovor uprave na navedene nalaze.

Kod značajnih nedostataka, odgovarajući novu uprave je najviši nivo u subjektu, a to može biti vlasnik-direktor, glavni izvršni direktor ili direktor finansija (ili njegov ekvivalent). Za ostale nedostatke, odgovarajućim nivoom se mogu smatrati članovi operativnog nivoa uprave koji su direktno uključeni u područja kontrola koja su pogođena tim nedostatkom. Ako su sva lica zadužena za upravljanje ujedno uključena i u upravljanje subjektom, treba imati na umu da prijava takvih nedostataka najvišem nivou uprave možda neće biti najbolji način za informisanje svih koji su odgovorni za upravljanje.

Ako se neki nedostatak direktno tiče uprave (npr. pitanja o njegovom poštenju ili stručnosti), ne bi bilo primjereno o tome direktno razgovarati s upravom. O tim nalazima se obično razgovara s onima koji su zaduženi za upravljanje.

ZA RAZMATRANJE

Ako se neki značajan nedostatak tiče ponašanja ili stručnosti vlasnika-direktora ili onih koji su zaduženi za upravljanje, ne postoji viši nivo u subjektu koji bi se obavijestio o nalazima. U tim situacijama bi revizor trebao razmotriti koliko je moguće nastaviti s obavljanjem revizije. Osim toga, u tom slučaju može zatražiti i pravni savjet.

Razgovori s upravom mu pružaju priliku za razgovaranje o nalazima i upoznavanje s odgovorom uprave prije nego što se napravi konačna verzija rezultata i prije nego što ih se obavijesti pisanim putem, a kako je prikazano u nastavku.

Prikaz 13.6-1

	Prednosti
Razmjene mišljenja s upravom	Pravovremeno upozorava uprava o postojanju nedostataka.
	Prilika za prikupljanje značajnih informacija za daljnje razmatranje, kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • potvrda da su opis nedostatka i s njim povezane činjenice (kao što je obim nekog stvarnog pogrešnog objavljivanja) tačni; • postojanje drugih potencijalnih kompenzacijskih kontrola; • odgovor uprave i razumijevanje stvarnih uzroka nedostataka ili onih na koje se sumnja; te • postojanje izuzetaka koje proizlaze iz nedostataka koje je uprava primijetila.
	Zatražiti od uprave preliminarni odgovor na nalaze.

13.7 Pisana komunikacija

O značajnim nedostacima treba se izvještavati pisanim putem. To govori o važnosti koja se pridaje takvim pitanjima, a pisana obavještenja mogu pomoći upravi i onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih različitih odgovornosti.

Zahtjev da se o značajnim nedostacima obavijeste pisanim putem vrijedi za subjekte svih veličina, uključujući i one u kojima je vlasnik ujedno i direktor, kao i vrlo male subjekte. Obavještanje o takvim pitanjima pisanim putem osigurava da su oni koji su zaduženi za upravljanje zaista upoznati s problemima.

Čim revizor zaključi da postoje značajni nedostaci, o njima treba razgovarati s upravom, a zatim pisanim putem o tome obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje. Iako to nije potrebno, takvo pisano obavještenje može uključivati i prijedloge korektivnih mjera. Zahvaljujući navedenim koracima, uprava može pravovremeno poduzeti korektivne radnje.

13.8 Odgovor uprave na obavještenje

Uprava i oni koji su zaduženi za upravljanje su dužni na odgovarajući način odgovoriti na revizorovo obavještenje o značajnim nedostacima interne kontrole i sve preporuke za njihovo otklanjanje. To se može učiniti na sljedeći način:

- Pokretanjem korektivnih mjera za ispravljanje nedostataka koje je revizor utvrdio;
- Odlukom da se ne poduzmu nikakve radnje. Uprava je možda već svjesna značajnih nedostataka, ali ih je odlučio ne otkloniti zbog troškova ili drugih razloga; ili
- Ne poduzimanjem nikakvih radnji. To može ukazati na loš stav prema internoj kontroli, što utječe na procjenu rizika na razini finansijskih izvještaja. U nekim situacijama nepoduzimanje nikakvih radnji samo po sebi može već biti značajan nedostatak.

Bez obzira na radnju koju uprava izabere, revizor ga je dužan pisanim putem obavijestiti o svim značajnim nedostacima. To se odnosi i na značajne nedostatke o kojima se već izvijestilo u prethodnim periodima.

Nije revizorova dužnost utvrditi je li trošak ublažavanja nedostatka veći od koristi koja bi se time postigla. Međutim, prikladno je da revizor ipak razmisli jesu li kontrole proporcionalne veličini subjekta, te da u tim okolnostima primijeni zdrav razum.

Ako značajan nedostatak, koji je otkriven u prethodnom periodu, i dalje postoji, u obavještenju vezanom za tekući period može se ponoviti isti opis ili jednostavno pozivati na prethodno obavještenje.

Ako takav nedostatak nije značajan, nije ga potrebno navesti u pisanom obavještenju niti ga ponovo navesti u obavještenju iz tekućeg perioda. Međutim, revizor bi mogao ponovo prijaviti ostale nedostatke, ako je došlo do promjene u upravi subjekta ili ako je dobio nove informacije.

Sadržaj obavještenja

Obavještenje o značajnim nedostacima obično uključuje:

- Opis vrste svakog značajnog nedostatka i njihovih potencijalnih učinaka. Nije potrebno nabrojati njihove učinke;
- Sve prijedloge za otklanjanje nedostataka;
- Aktualne ili predložene odgovore uprave; te
- Izjavu o tome je li revizor poduzeo korake kako bi provjerio jesu li odgovori uprave provedeni.

Značajni nedostaci mogu se grupisati za potrebe izvještavanja u slučajevima kada je to prikladno.

Pismo s obavještenjem može sadržavati i ove dodatne elemente:

- Ako bi revizor na internoj kontroli proveo obimnije postupke, naznaku da bi otkrio više nedostataka o kojima treba obavijestiti ili da bi zaključio da neke od prijavljenih nedostataka nije trebalo navesti; te
- bilješku da se obavještenje izdaje za potrebe onih koji su zaduženi za upravljanje, te se ne može koristiti u druge svrhe.

Lokalni uslovi vezani za izvještavanje

U nekim zakonodavstvima postoje zakoni i propisi koji revizoru postavljaju dodatne uslove po pitanju obavještanja o jednom ili više posebnih vrsta nedostataka interne kontrole otkrivenih tokom revizije. Kada se to dogodi:

- Zahtjevi MRevS 265 ostaju na snazi, bez obzira na to zahtijevaju li zakon ili drugi propisi od revizora da koristi posebne pojmove ili definicije;
- Revizor koristi definirane izraze i definicije kako bi njegova obavještenja bila u skladu s važećim zakonima ili propisima.

13.9 Najbolje vrijeme za pisana obavještenja

Revizor je značajne nedostatke u internoj kontroli koje je uočio tokom revizije dužan pravovremeno prijaviti onima koji su zaduženi za upravljanje. Treba razmotriti ove faktore:

- Da li bi informacije zbog neopravdanog kašnjenja u obavještanju o njima izgubile na značaju?
- Da li bi informacije bile važan faktor u omogućavanju onima koji su zaduženi za upravljanje da ispune svoju dužnost nadzora?

Osim kada lokalni zahtjevi ne određuju određeni datum, najkasniji datum kada se pisana komunikacija može izdati je datum prije datuma izvještaja revizora ili nedugo nakon toga. Budući da pisana komunikacija čini dio revizijskog dosijea, to revizoru omogućava da pravovremeno dopuni konačni revizijski dosije.

ZA RAZMATRANJE

Kada je to moguće, treba prijaviti nedostatke u internim kontrolama mnogo prije nego što započne revizijski rad vezan za kraj perioda. Takva rana obavijest bi omogućila upravi da poduzme korektivne mjere koje bi pomogle revizoru tako što bi smanjile opasnost od pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja ili tvrdnji. Naprimjer, preporuka da se zamijeni ili premjesti nestručan računovođa/knjigovođa mogla bi značajno smanjiti obim posla koji je nužan za pregledanje sastavljanja finansijskih izvještaja sa stanjem na kraju perioda.

13.10 Studije slučaja – Obavještavanje o nedostacima u internoj kontroli

Za detalje o studijama slučaja pogledati Dio 2, Poglavlje 2. - Uvod u studije slučaja.

Nedostaci u internim kontrolama mogu se uočiti u svim fazama revizije (procjena rizika, odgovor na rizik I izvještavanje), a revizor ih mora prikupljati za naknadne izvještaje koje će podnositi upravi. Značajni nedostaci interne kontrole (vezani i za njihovu oblikovanost i djelovanje) se prijavljuju upravi putem pisma kao što je ovo što slijedi nastavku.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabtown, United Territories 123-53004

15. 3. 20X3.

Suraj Dephta

Dephta Furniture Inc.

[Adresa]

Re: Revizija finansijskih izvještaja iz 20X2.

Dragi Suraj,

Cilj naše revizije je steći razumno uvjerenje da u finansijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih objavljivanja. Naša revizija nije oblikovana s ciljem uočavanja pitanja o kojima nekog treba obavijestiti. Prema tome, našom revizijom se obično ne mogu uočiti sva pitanja koja bi vas mogla zanimati, te bi bilo pogrešno zaključiti da takva pitanja ne postoje.

Tokom naše revizije društva Dephta Furniture, Inc. za period koji je završio 31. 12. 20X2. godine smo prepoznali sljedeće nedostatke u internim kontrolama koje smatramo značajnim. Značajan nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama je onaj koji je, po našoj profesionalnoj prosudbi, dovoljno važan da lica zadužena za upravljanje na njega obrate pažnju.

Neovlaštena knjiženja u dnevnik

Trenutno nema kontrole nad knjiženjima u dnevnik koja su se tokom cijelog perioda unosila ručno. Ako ne postoji podjela dužnosti i kontrole nad unesenim knjiženjima, greške ili pogrešna objavljivanja mogu proći neopaženo. Iako tokom revizije nismo naišli na takve značajne greške ili pogrešna objavljivanja, činjenica da trenutno sve osoblje društva ima neograničen i nekontrolisan pristup knjiženjima u dnevnik, predstavlja rizik za tačnost finansijskih izvještaja.

Preporučujemo da se dužnosti pravilno rasporede po ulogama i odgovornostima. Osim toga, trebalo bi uspostaviti formalizovani proces pregledanja. Sva značajna knjiženja u dnevnik trebala bi se prije unosa odobriti, a uprava bi ih svakog mjeseca još jednom trebala pregledati.

Slabe kontrole zaliha

Trenutno postoje vrlo ograničene kontrole zaliha. Bez odgovarajuće kontrole, zalihe bi mogle biti nepotpune, nepravilno vrjednovane ili ukradene.

Preporučujemo da Dephta provede formalizovane kontrole nad označavanjem i povremenim prebrojavanjem zaliha. Evidencija zaliha bi se na mjesečnoj razini trebala upoređivati sa stvarnim stanjem proizvoda u skladištu. Svakog mjeseca trebalo bi i fizički pregledati zastarjele i oštećene proizvode kako bi se osiguralo da su svi otpisi zaliha propisno zabilježeni.

Ovo obavještenje je pripremljeno isključivo u svrhu pružanja informacija upravi, te nije namijenjeno nijednoj drugoj svrsi. Ne preuzimamo odgovornost prema trećoj strani koja koristi ovo obavještenje.

S poštovanjem,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Studija slučaja B—Kumar & Co.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. 3. 20X3.

Rajesh Kumar

Kumar & Co. [Adresa]

Re: Revizija finansijskih izvještaja iz 20X2.

Dragi Rajesh,

Cilj naše revizije je steći razumno uvjerenje da u finansijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih objavlivanja. Naša revizija nije oblikovana s ciljem uočavanja pitanja o kojima nekoga treba obavijestiti. Prema tome, našom revizijom obično se ne mogu uočiti sva pitanja koja bi vas mogla zanimati, te bi bilo neprimjereno zaključiti da takva pitanja ne postoje.

Tokom naše revizije društva Kumar & Co. za period koji je završio 31. 12. 20X2. godine, prepoznali smo sljedeće nedostatke u internim kontrolama koje smatramo značajnim. Značajan nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama je onaj koji je, po našoj profesionalnoj prosudbi, dovoljno važan da na njega obrate pažnju oni koji su zaduženi za upravljanje.

Nedostatak podjele dužnosti

U društvu Kumar & Co. trenutno postoji nedostatak podjele dužnosti. Honorarni knjigovođa ima potpuni pristup i kontrolu nad vođenjem svih evidencija u Kumaru. Ako se dužnosti ne podijele između više zaposlenika, postoji rizik da knjigovođa napravi nenamjerne ili namjerne greške koje se možda neće primijetiti.

Preporučujemo da društvo Kumar & Co. razmisli o zapošljavanju još jednog honorarnog zaposlenika koji će preuzeti dio dužnosti knjigovođe. Ako to nije moguće zbog male veličine društva i ograničenja u smislu troškova, preporučujemo da se Raj i Kumar više uključe u aspekte poslovanja koji se tiču vođenja evidencije, a kako bi se osigurao adekvatan nadzor rada knjigovođe.

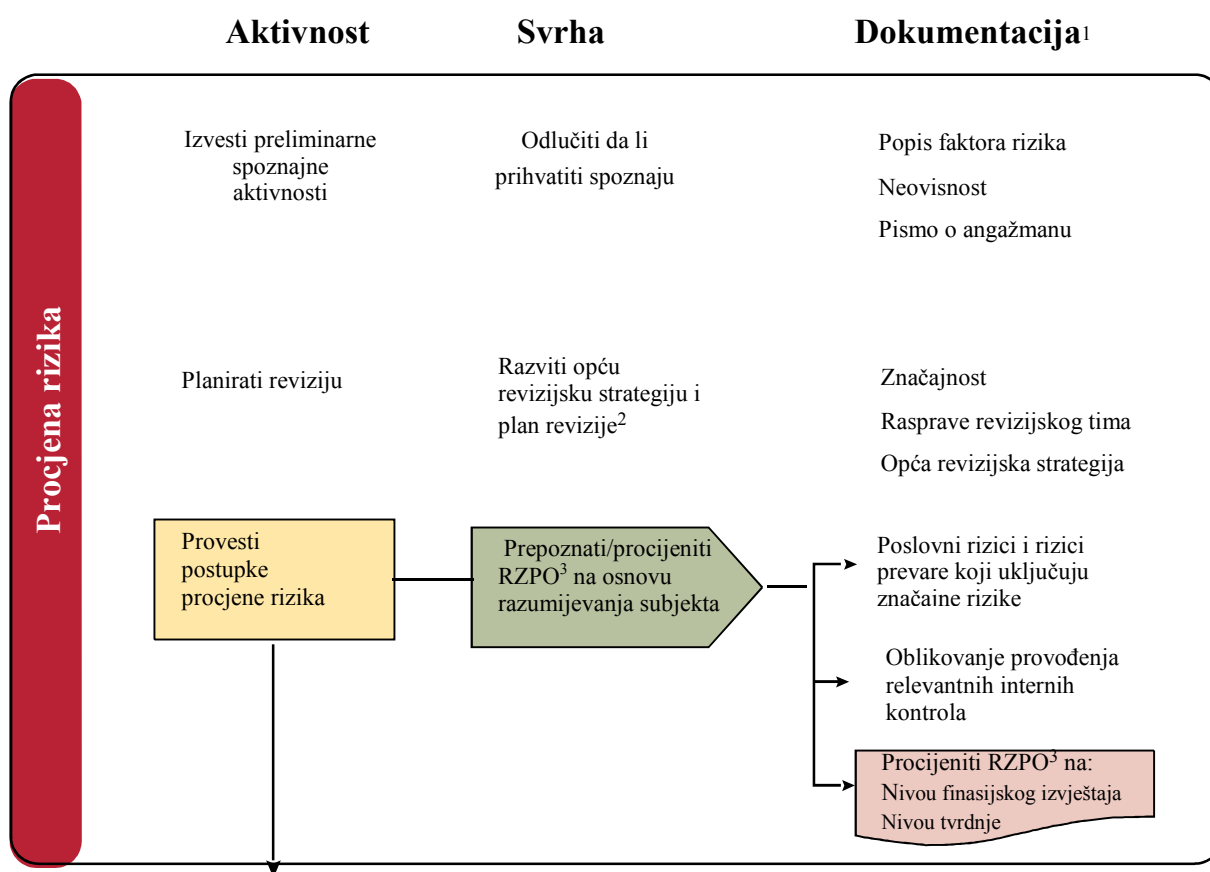
Ovo obavještenje je pripremljeno isključivo u svrhu pružanja informacija upravi, te nije namijenjeno nijednoj drugoj svrsi. Ne preuzimamo odgovornost prema trećoj strani koja koristi ovo obavještenje.

S poštovanjem,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. Zaključenje faze procjene rizika

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice za obavještanje o utvrđenim nedostacima interne kontrole koji, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, zaslužuju pažnju uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje.	265



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 = Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.25	<p>Revizor treba utvrditi i procijeniti rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou:</p> <p>(a) finansijskog izvještaja; i (Vidjeti Odj. A105-A108)</p> <p>(b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objavljivanja (Vidjeti Odj. A109-A113) kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.</p>
315.26	<p>Za tu svrhu, revizor treba:</p> <p>(a) utvrditi rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući i značajne kontrole koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klasa transakcija, stanja računa i objava u finansijskim izvještajima; (Vidjeti Odj. A114-A115)</p> <p>(b) procijeniti utvrđene rizike i ocijeniti da li su prožimajući u finansijskim izvještajima kao cjelini i imaju li potencijalno učinak na mnoge tvrdnje;</p> <p>(c) povezati utvrđene rizike s onim što bi moglo krenuti krivo na nivou tvrdnje, vodeći računa o značajnim kontrolama koje revizor namjerava testirati; i (Vidjeti Odj. A116-A118)</p> <p>(d) razmotriti vjerovatnosti pogrešnog objavljivanja, uključujući mogućnosti višestrukih pogrešnih objavljivanja te je li raspon potencijalnog pogrešnog objavljivanja takav da za posljedicu može imati značajno pogrešno objavljivanje.</p>
315.32	<p>Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti:</p> <p>(a) razmjenu mišljenja u angažovanom timu, kada to zahtijeva odjeljak 10, te donesene značajne odluke;</p> <p>(b) ključne elemente za razumijevanja stečenog u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenog u odjeljku 11, i svaki sastavni dio internih kontrola, naveden u odjeljcima 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika;</p> <p>(c) utvrđene i procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnje, onako kako zahtijeva odjeljak 25; i</p> <p>(d) utvrđene rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz odjeljaka 27-30. (Vidjeti Odj. A131-A134)</p>

14.1 Pregled

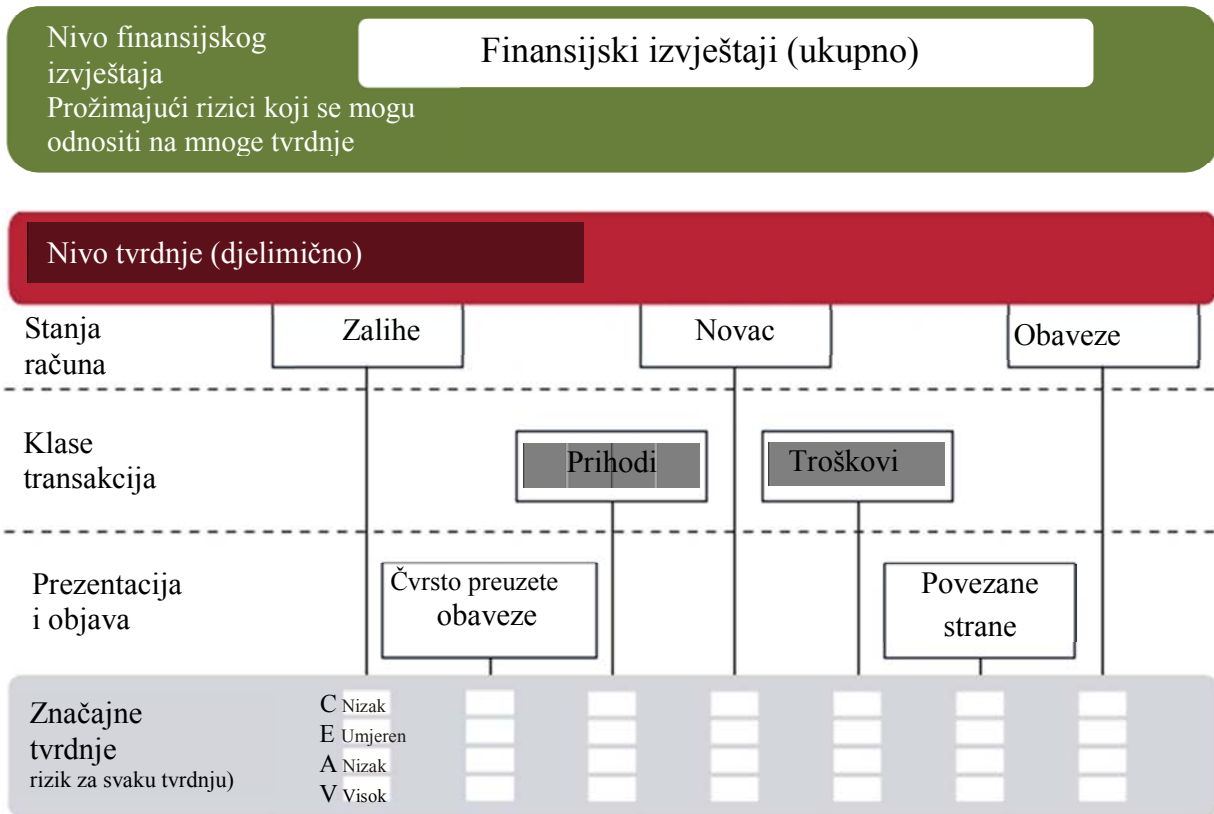
Završni korak u revizijskoj fazi procjene rizika se odnosi na pregled rezultata obavljenih postupaka procjene rizika, a potom na procjenu (ili, ako je ona već provedena, na sažimanje) rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja na:

- nivou finansijskih izvještaja i
- nivou tvrdnji u slučaju klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja.

Popis procijenjenih rizika koji se tako dobije bit će osnova za sljedeću fazu u reviziji, a to je određivanje kako primjereno odgovoriti na procijenjene rizike oblikovanjem daljnjih revizijskih postupaka.

Navedena dva nivoa procjene rizika su predstavljena u sljedećem prikazu:

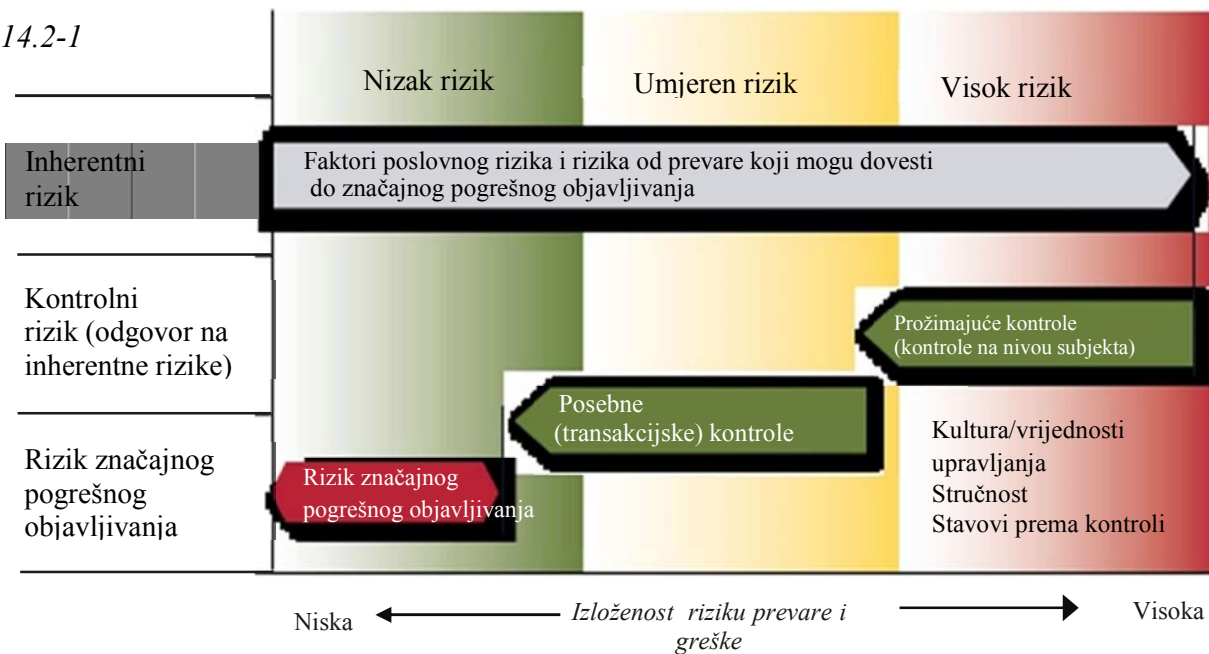
Prikaz 14.1-1



14.2 Do sada prikupljeni revizijski dokazi

Dokazi koji su prikupljeni već obavljenim postupcima procjene rizika su u obzir uzimali utvrđivanje i procjenu inherentnih rizika, kao i oblikovanost i provođenje internih kontrola koje se odnose na te rizike. Ono što ostaje je rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja. Jednostavno rečeno, to je rizik koji preostaje nakon što se u obzir uzme učinak internih kontrola koje su uvedene da se ublaže inherentni rizici. To je predstavljeno u prikazu u nastavku.

Prikaz 14.2-1



Izvori revizijskih dokaza koji bi mogli biti značajni za sažimanje i procjenu rizika na navedena dva nivoa su navedeni u nastavku.

Prikaz 14.2-2

Revizijski dokazi	Dio i poglavlja
Opća strategija revizije	D2 - 5
Značajnost i utvrđivanje značajnih područja finansijskih izvještaja i objava	D2 - 6
Razmjena mišljenja unutar revizijskog tima	D2 - 7
Rezultati provođenja postupaka procjene rizika	D1 - 3 i D2 - 3 do 14
Utvrđivanje i procjena inherentnih rizika	D2 - 8 do 9
Značajni rizici	D2 - 10
Razumijevanje i ocjenjivanje internih kontrola	D2 - 11 i 12
Uočeni značajni nedostaci	D2 - 13

14.3 Sažimanje raznih procjena rizika

Svrha procjene rizika je osigurati osnov i referentnu tačku za ono što je potrebno da se dobro oblikovanim i učinkovitim daljnjim revizijskim postupcima osigura odgovarajući revizijski odgovor.

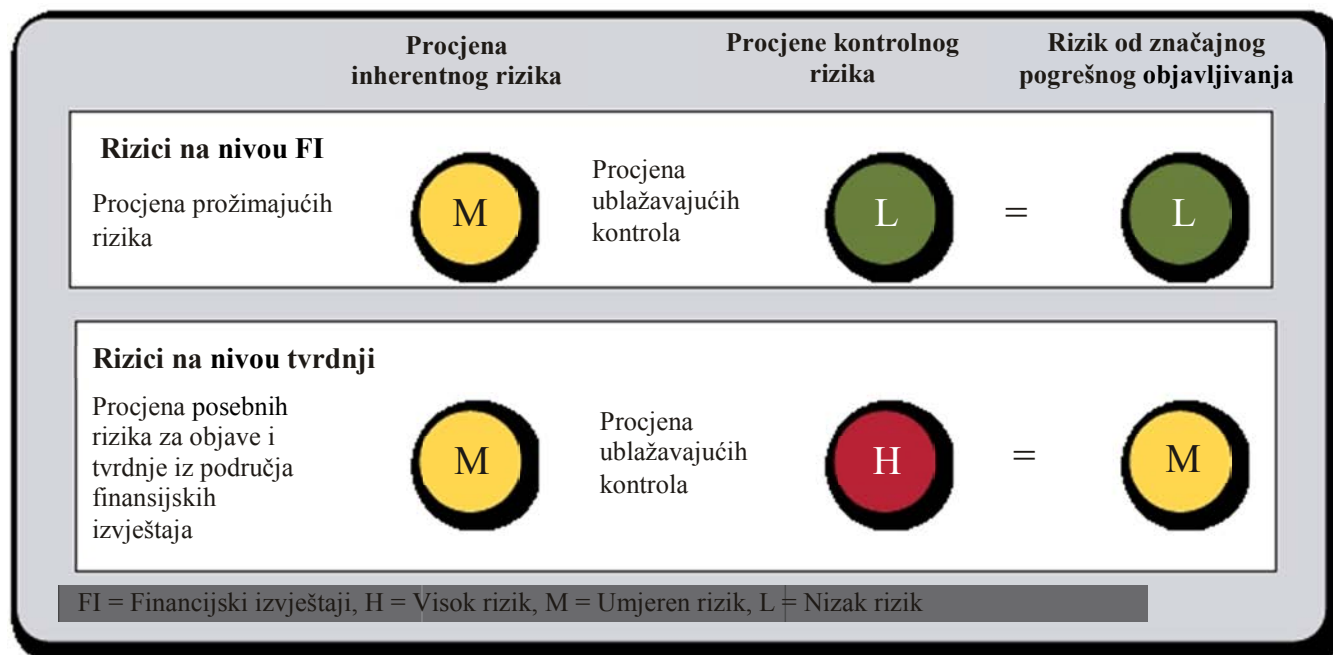
Ako su rizici koji su do sada utvrđeni već dokumentovani i dosljedno procijenjeni, bit će ih prilično jednostavno pregledati i sažeti.

U sažetku procijenjenih rizika se trebaju objediniti uočeni faktori inherentnog rizika i ocjene svih internih kontrola koje su oblikovane da bi ublažile takve rizike. To je pojašnjeno u prikazu 14.3-1.

Napomena: Postoji umjereni nivo rizika na nivou finansijskih izvještaja koji se ublažava dobrim kontrolama na nivou subjekta, a možda i drugim kontrolama. Rezultat je nizak procijenjeni rizik na nivou finansijskih izvještaja.

Sažetak procijenjenih rizika na nivou tvrdnje je kombinacija procjene inherentnih i kontrolnih rizika koji se odnose na pojedina stanja iz finansijskih izvještaja, transakcije i objave. U slučaju navedenom u nastavku, inherentni rizici su umjereni i ne postoje značajne interne kontrole, stoga je kontrolni rizik visok. Rezultat je, dakle, umjeren rezidualni rizik za slučaj ove tvrdnje.

Prikaz 14.3-1



Napomene:

- Prije nego što se zaključi da ne postoje posebni rizici vezani za određeno područje finansijskih izvještaja ili objavu, treba razmotriti postoje li drugi značajni faktori kao što je činjenica da su se greške već ponavljale, izloženost imovine/obaveza prevari, mogućnost za zaobilaženje kontrola od strane uprave i iskustvo iz prethodnog perioda.
- Ako se revizor planira osloniti na kontrolni rizik koji je ocijenjen kao nizak (npr. smanjiti obim dokaznih postupaka), nije potrebno provesti testove operativne učinkovitosti kontrola da bi se potkrijepila takva procjena.
- U nekim slučajevima subjekt može imati određene interne kontrole, ali revizor može ocijeniti da one nisu značajne za reviziju, te ih ne procijeniti. U ovakvim slučajevima navedeni kontrolni rizik bio bi procijenjen kao visok.
- Posebne (transakcijske) kontrole općenito djeluju (rezultirajući niskim procijenjenim rizikom) ili ne djeluju (rezultirajući visokim procijenjenim rizikom). To bi podrazumijevalo da nema rizika koji je procijenjen kao umjeren. Međutim, neki revizori procjenjuju da je kontrolni rizik umjeren kada djelovanje određene kontrole nije potpuno pouzdano, ali se očekuje da će ona većinu vremena djelovati. To često može biti slučaj u manjim subjektima.
- Određivanje rezidualnog rizika koji je rezultat kombinacije inherentnog i kontrolnog rizika je pitanje profesionalne prosudbe. Prikaz u nastavku pokazuje različite kombinacije rizika, ali nije zamjena za profesionalnu prosudbu na osnovu određenih okolnosti.

Prikaz 14.3-2

Inherentni rizik		
V	V	V
V	U	U
V	N	U ili N
U	V	U
U	U	U
U	N	N
N	V	U/N
N	U	N
N	N	N

Legenda: V = Visok U = Umjeren N = Nizak

ZA RAZMATRANJE

Dokumentovati obrazloženje vezano za procjenu rizika

Prilikom sažimanja procijenjenih rizika, svakako treba uključiti i kratak opis razloga za svaku procjenu ili navesti poveznice gdje se takvi razlozi mogu pronaći. To je često važnije od same procjene jer pomaže pri oblikovanju odgovora na rizik koji će biti skrojeni po mjeri i ekonomični.

Procjena inherentnih rizika

Treba imati na umu da procjenu inherentnih rizika uvijek treba završiti prije nego što se počnu razmatrati kontrole koje mogu ublažiti navedeni rizik. Ako pretpostavimo da će većina područja iz finansijskih izvještaja koje treba revidirati premašiti sveukupnu značajnost, inherentni rizik od pogrešnog objavljivanja (prije interne kontrole) vjerovatno (u većini slučajeva) će biti visok za većinu tvrdnji.

Nizak rizik za sve tvrdnje

Kada se procijeni da je rizik nizak kod svih tvrdnji određenog područja finansijskih izvještaja, nema potrebe isto zaključivati za svaku pojedinu tvrdnju. No, treba se navesti razlog zašto su svi rizici procijenjeni kao niski.

14.4 Izmjena procjena rizika

Procjena rizika ne završava u određenom trenutku. Kako revizija napreduje, mogu se prikupljati nove informacije i na osnovu provedenih revizijskih postupaka prepoznati dodatni rizici ili se može uočiti da interne kontrole ne djeluju kako bi trebale. Kada se to dogodi, potrebno je izmijeniti početnu procjenu rizika i razmotriti kakav to utjecaj ima na vrstu i obim daljnjih revizijskih postupaka.

14.5 Dokumentovanje

Sažetak procijenjenih rizika se može dokumentovati na razne načine. U nastavku su navedena tri moguća pristupa.

- **Samostalan dokument.**

Zaseban dokument koji sažima procjene inherentnih i kontrolnih rizika te glavne razloge za kombinovane procjene rizika. Taj se dokument također može koristiti kao opći pregled odgovora na rizik.

- **Uključen u opću strategiju revizije i plan revizije.**

U prvom dijelu svakog odjeljka plana revizije (npr. onog koji se odnosi na potraživanja, obaveze itd.) mogle bi se iznijeti procjene rizika i njihov utjecaj na planirane revizijske postupke.

- **Navesti i procjene rizika u revizorovoj dokumentaciji o daljnjim postupcima.**

U ovom slučaju, za svako područje finansijskih izvještaja procjene rizika, planovi revizije i rezultati obavljenog posla mogu se dokumentovati u sveobuhvatnom radnom papiru za svako područje finansijskih izvještaja.

Osim procjena rizika, na oblik i obim popratne dokumentacije može utjecati i sljedeće:

- vrsta, veličina i složenost subjekta i njegovih internih kontrola;
- dostupnost informacija iz subjekta, te
- revizijska metodologija i tehnologija koje su korištene tokom revizije.

Ostali faktori koje treba razmotriti prilikom izrade dokumentacije obuhvataju:

- jednostavnost i razumljivost;
- poveznice na oblikovanost i provođenje odgovarajućeg revizijskog odgovora;
- mogućnost da se olakša ažuriranje podataka u narednim periodima, te
- jednostavnost pregleda. Lice koja pregledava dokumentaciju trebala bi moći utvrditi jesu li ključni rizici uočeni i da li je predviđeni revizijski odgovor bio odgovarajući.

Dobro dokumentovan sažetak procijenjenih rizika će također biti korisan na sastancima tima na kojima se planiraju aktivnosti u narednim periodima, a na kojima se može razgovarati o vrsti rizika i revizijskim odgovorima.

Pristup u kojem se koristi samostalan dokument, a koji je usko povezan s planom revizije, predstavljen je u sljedećem prikazu. Treba primijetiti da se u prikazu koriste četiri “kombinovane” tvrdnje (za potrebe ovog Vodiča), a kako je definisano u Dijelu 2, Poglavlje 6.

Prikaz 14.5-1

Procijenjeni nivoi rizika

		Tvrdnje	IR	CR	RZPO	Dokumentovati ključne rizike i druge faktore koji doprinose procjeni rizika
						<i>Industrija je u općem padu zbog pojave novih tehnologija. No, prodaja još uvijek bilježi dobre rezultate, a subjekt ulaže u istraživanje i razvoj.</i>
	Nivo finansijskih izvještaja	P	U	N	N	<i>Uprava ima pozitivan stav prema internoj kontroli. Na ključnim pozicijama nalaze se stručna lica.</i>
						<i>Uprava bi mogla zaobići kontrole, ali bi je novouvedene politike trebale odvratiti od toga u većini slučajeva.</i>
						<i>Upravni odbor sastoji se od članova porodice.</i>
	Nivo tvrdnje					
	PFI ili objava u finansijskim izvještajima					
1	Prodaja	C	V	N	U	<i>Vlasnik želi uštedjeti na porezima. Priznavanje prihoda nije dosljedno.</i>
		E	U	N	N	<i>Utvrđene su značajne interne kontrole. Za ovu tvrdnju bi se mogli provesti testovi internih kontrola.</i>
		A	U	N	N	<i>Utvrđene su značajne interne kontrole i nema dokaza o tome da su se greške događale prije.</i>
		V	NA	N	NA	
2	Potraživanja	C	N	N	N	<i>Utvrđene su značajne interne kontrole i nema zabilježenih grešaka.</i>
		E	V	U	U	<i>Bonusi prodavača se temelje na evidentiranim prodajama.</i>
		A	N	N	N	<i>Utvrđene su značajne interne kontrole i nije bilo zabilježenih grešaka.</i>
		V	V	U	U	<i>Namirivanje potraživanja bi moglo biti problematično zbog općeg pada u industriji.</i>
3	Zalihe	C	N	N	N	<i>Utvrđene su značajne interne kontrole i nema zabilježenih grešaka.</i>
		E	V	V	V	<i>Krađa zaliha i loša fizička interna kontrola u skladištu.</i>
		A	N	N	N	<i>Utvrđene su značajne interne kontrole i nema zabilježenih grešaka.</i>
		V	V	V	V	<i>Zbog nove tehnologije dijelovi proizvoda, pa i čitavi proizvodi, će postati zastarjeli.</i>

Legenda:

V = Visoko

U = Umjeren

N = Nizak

D = Detektivne kontrole

NP = Nije primjenjivo

IR = Inherentni rizik

KR = Kontrolni rizik

RZPO= Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja (kombinovani rizik)

PFI = Područje finansijskog izvještaja

A = Tačnost

P = Prožimajući rizici

C = Potpunost

E = Postojanje

V = Vrijednovanje

Dokumentacija procijenjenih rizika može uključivati i:

- Pojediniosti o značajnim rizicima kojima treba posvetiti posebnu pažnju; te

- Rizike za koje sami dokazni postupci neće osigurati dovoljno primjerenih revizijskih dokaza.

14.6 Studije slučaja—Zaključivanje faze procjene rizika

Za detalje o studijama slučaja pogledajte Dio 2, Poglavlje 2. — Uvod u studije slučaja.

Završni korak u procesu procjene rizika se sastoji od procjene kombinovanih rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja i tvrdnji.

Procjene rizika se mogu sažeti pomoću pristupa kakav je prikazan u nastavku. Dodatne informacije (u slučajevima gdje su procjene inherentnih i kontrolnih rizika dokumentovane) nisu prikazane. U praksi bi se dodale i poveznice s potkrjepljujućim podacima.

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

Procijenjene razine rizika

		Tvrdnje	IR	KR	RZPO	Dokumentovati ključne rizike i druge faktore koji doprinose procjeni rizika
						<i>Uprava ima pozitivan stav prema internim kontrolama, a na ključnim položajima se nalaze stručna lica.</i>
	Nivo finansijskih izvještaja	P	U	N	N	<i>Moguće je zaobilaženje kontrola od strane uprave, ali nismo pronašli slučajeve gdje se to dogodilo i stav uprave prema kontroli je pozitivan.</i>
						<i>Mjesečni sastanak radi pregleda poslovanja daje upravi određenu odgovornost.</i>
	Nivo tvrdnje					
	PFI ili objava u finansijskim izvještajima					
1	Prodaja	C	V	N	U	<i>Politike priznavanja prihoda su proturječne.</i>
		E	N	N	N	<i>Politike priznavanja prihoda su proturječne. Pritisak da se uveća prodaja zbog prodajnih bonusa i pritisaka tržišta.</i>
		A	N	N	N	<i>Sistem prodaje dobro djeluje.</i>
		V	NA	N	NA	
2	Potraživanja	C	N	N	N	<i>Nisu uočeni značajni rizici.</i>
		E	V	U	U	<i>Bonusi prodavača se temelje se na evidentiranim prodajama.</i>
		A	N	N	N	
		V	V	U	U	<i>Naplata većeg potraživanja iz maloprodaje bi mogao predstavljati problem ako je upitna kvaliteta proizvoda ili provedeni povrati robe. Osim toga, unatoč padu privrede se ne provjerava kreditna sposobnost prije odobravanja zajmova.</i>

Legenda:

V = Visoko

U = Umjeren

N = Nizak

D = Detektivne kontrole

NP = Nije primjenjivo

IR = Inherentni rizik

KR = Kontrolni rizik

RZPO= Rizik od značajnog

pogrešnog objavljivanja
(kombinovani rizik)

PFI = Područje finansijskog izvještaja

A = Tačnost

P = Prožimajući rizici

C = Potpunost

E = Postojanje

V = Vrijednovanje

U ovom trenutku bi bilo dobro pripremiti obavještenje za upravu u kojem će se dati opći prikaz utvrđenih načajnih slabosti internih kontrola.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Zaključivanje faze procjene rizika

Procijenjeni nivoi rizika

		Tvrdnje	IR	KR	RZPC	Dokumentovati ključne rizike i druge faktore koji doprinose procjeni rizika
						<i>Uprava ima pozitivan stav prema internim kontrolama, a na ključnim položajima se nalaze stručna lica.</i>
	Nivo finansijskih izvještaja				U	<i>Moguće je zaobilaženje kontrola od strane uprave zbog pritiska da se izvrše obaveze prema bankama i smanje porezi. Raj nije dosljedno pregledavao rad knjigovođe tokom cijelog perioda. Knjigovođa je nezadovoljan i mogao bi se naći u prilici da pogrešno prikaže podatke. Zbog toga bi i nenamjerne greške i namjerne prevare mogle proći neopaženo.</i>
						<i>Mjesečni sastanak radi pregleda poslovanja daje upravi određenu odgovornost.</i>
	Nivo tvrdnje					
	Područje ili objava finansijskih izvještaja					
1	Prodaja	C	V	N	U	<i>Za ovu tvrdnju su utvrđene značajne interne kontrole.</i>
		E	V	N	U	<i>Za ovu tvrdnju su utvrđene značajne interne kontrole, ali su zabrinjavajuće transakcije s povezanim stranama.</i>
		A	V	N	U	<i>Za ovu tvrdnju su utvrđene značajne interne kontrole, ali su zabrinjavajuće transakcije s povezanim stranama.</i>
		V	U	U	U	<i>Mogućnost za vraćene prodaje s obzirom na stanje industrije.</i>
2	Potraživanja	C	V	N	U	<i>Većina stanja potraživanja se nalazi u Dephti. Nisu utvrđeni drugi posebni rizici.</i>
		E	V	U	U	<i>Većina stanja potraživanja se nalazi u Dephti. Nisu utvrđeni drugi posebni rizici.</i>
		A	U	U	U	<i>Većina stanja potraživanja se nalazi u Dephti. Nisu utvrđeni drugi posebni rizici.</i>
		V	V	U	U	<i>Manji korisnici mogu imati poteškoća s plaćanjem svojih računa u ovim teškim vremenima za privredu.</i>

Legenda:

V = Visoko

U = Umjeren

N = Nizak

D = Detektivne kontrole

NP = Nije primjenjivo

IR = Inherentni rizik

KR = Kontrolni rizik

RZPC = Rizik od značajnog

pogrešnog objavljivanja

(kombinovani rizik)

PFI = Područje finansijskog izvještaja

P = Prožimajući rizici

C = Potpunost

E = Postojanje

A = Tačnost

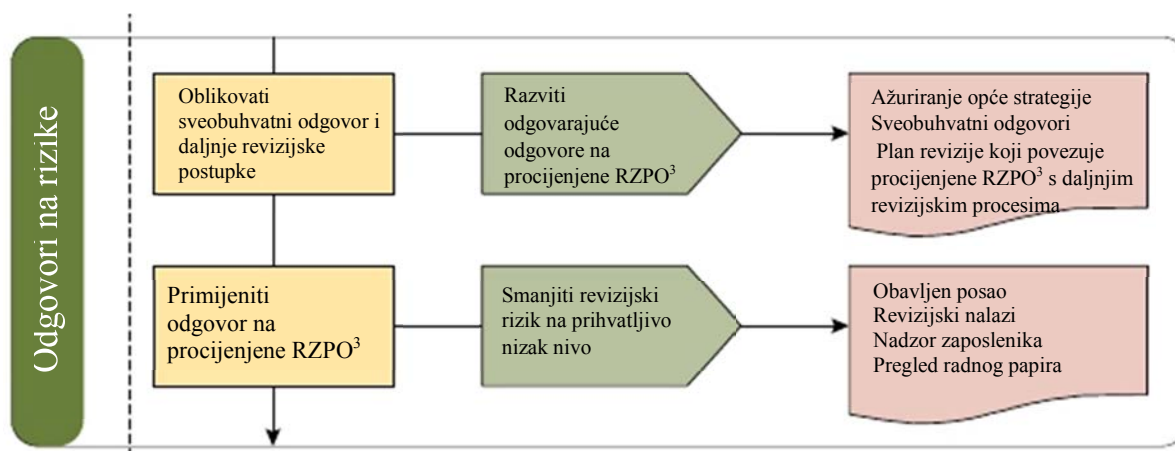
V = Vrjednovanje

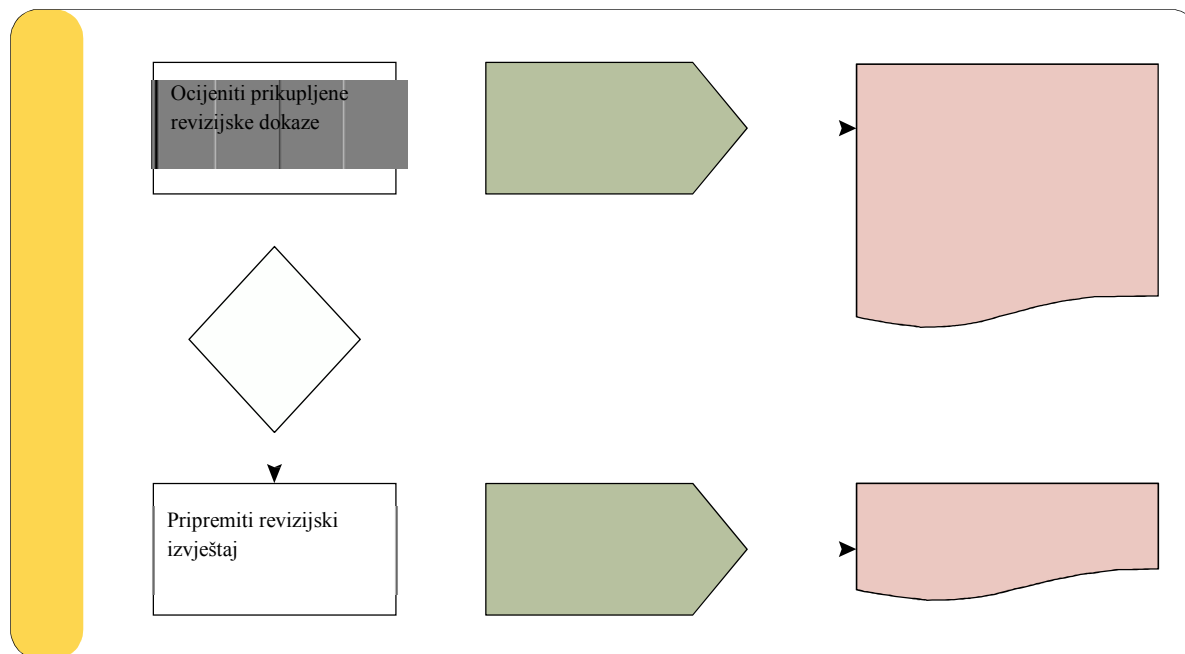
U ovom trenutku bi bilo dobro pripremiti obavještenje za upravu u kojem će se dati opći prikaz utvrđenih značajnih slabosti internih kontrola.

15. Odgovori na rizik - Pregled

Prikaz 15.0-1

Aktivnost	Svrha	Dokumentacija ¹
Izvesti preliminarne spoznajne aktivnosti	Odlučiti da li prihvatiti razinu spoznaje	Popis faktora rizika Neovisnost Pismo o angažmanu
Planirati reviziju	Razviti opću revizijsku strategiju i plan revizije ²	Značajnost Rasprave revizijskog tima Opća revizijska strategija
Izvršiti postupke procjene rizika	Procijeniti RZPO ³ kroz razumijevanje suštine	Poslovni rizici i rizici prevare uključujući značajne rizike Oblikovanje provođenja značajnih internih kontrola Procijenjeni RZPO ³ na: Nivou finasijskog izvještaja Nivou tvrdnje





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 = Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
330.5	Revizor treba oblikovati i ugraditi sveobuhvatne odgovore kako bi se suočio s procijenjenim rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja. (Vidjeti Odj. A1-A3)
330.6	Revizor treba oblikovati i provoditi daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i obim zasnivaju na procijenjenim rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje i koji predstavljaju odgovor na te rizike. (Vidjeti Odj. A4-A8)

Faza odgovora na rizik uključuje korake koji su prikazani u nastavku.

Prikaz 15.0-2



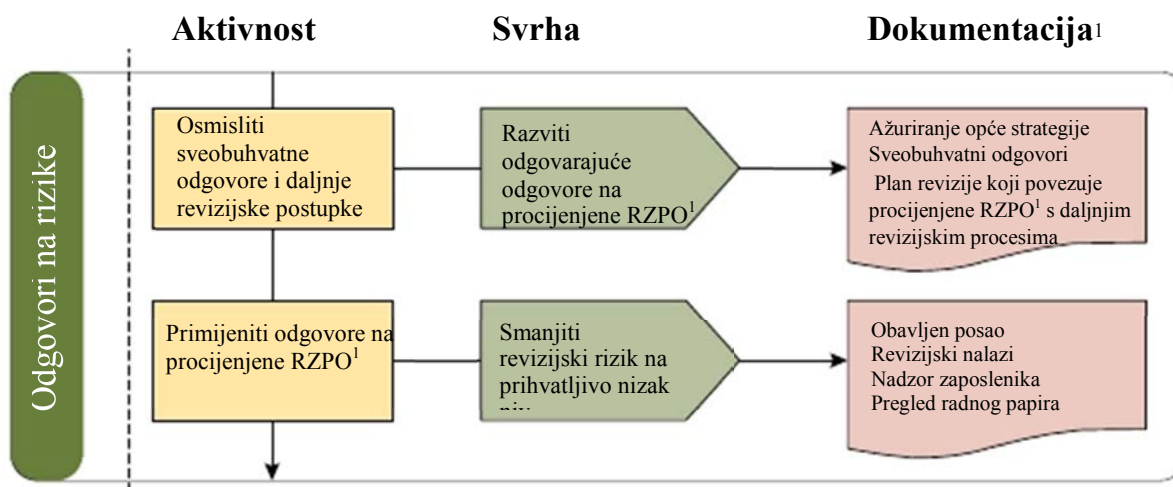
Osnovni pojmovi na koje se treba osvrnuti u fazi odgovora na rizik su navedeni u nastavku.

	Dio i poglavlja
Odgovaranje na procijenjene rizike	D1 - 9
Daljnji revizijski postupci	D1 - 10
Računovodstvene procjene	D1 - 11
Povezane strane	D1 - 12
Naknadni događaji	D1 - 13
Vremenska neograničenost poslovanja	D1 - 14
Sažetak ostalih zahtjeva iz MRevS	D1 - 15
Revizijska dokumentacija	D1 - 16

16. Odgovarajući plan revizije

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Kako planirati učinkovit revizijski odgovor na procijenjene rizike.	260, 300, 330, 500

Prikaz 16.0-1



Napomene:

1. RZPO = Rizici značajnog pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
260.15	Revizor one koji su zaduženi za upravljanje treba obavijestiti o pregledu planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti Odj. A11-A15)
300.9	Revizor treba sastaviti plan revizije koji će uključiti opis: (a) vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata planiranih postupaka procjene rizika, onako kako je određeno u MRevS 315; (b) vrste, vremenskog rasporeda i obuhvata planiranih daljnjih revizijskih postupaka na nivou tvrdnje, onako 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)
300.10	Revizor treba ažurirati i mijenjati opću strategiju revizije i plan revizije kako bude nužno tokom odvijanja revizije. (Vidjeti Odj. A13)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
300.11	Revizor treba planirati vrste, vremenski raspored i obuhvat usmjeravanja i nadziranja članova angažovanog tima i pregleda njihova rada. (Vidjeti Odj. A14-A15)
300.12	Revizor u revizijsku dokumentaciju treba uključiti: (a) sveobuhvatne strategiju revizije; (b) plan revizije; i (c) svaku važnu promjenu izvršenu tokom revizijskog angažmana u općoj strategiji revizije ili planu revizije, i razloge za takve promjene. (Vidjeti Odj. A16-A19)
330.5	Revizor treba oblikovati i ugraditi sveobuhvatne odgovore kako bi se suočio s procijenjenim rizicima od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskih izvještaja. (Vidjeti Odj. A1-A3)
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)
330.7	Prilikom oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor treba: (a) razmotriti razloge za datu procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou tvrdnje za svaku klasu transakcija, stanje računa ili objavu, uključujući: (i) vjerovatnoću značajnog pogrešnog objavljivanja zbog određenih karakteristika značajne klase transakcija, stanja računa, ili objavljivanja (tj. inherentni rizik); i (ii) pitanje je li se prilikom procjene rizika vodilo računa o značajnim kontrolama (tj. o kontrolnom riziku), zahtijevajući time od revizora da prikupi revizijske dokaze kako bi utvrdio djeluju li 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 uvjerljivije revizijske dokaze s povećanjem revizijskog rizika. (Vidjeti Odj. A19)
330.8	Revizor treba oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dovoljne i primjerene revizijske dokaze za učinkovitost djelovanja značajnih kontrola ako: (a) revizorova 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 vrsta, 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, što je veći stepen revizorovog pouzdanja u učinkovitost kontrola, revizor će morati prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze. (Vidjeti Odj. A25)
330.10	Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola revizor treba: (a) kako bi prikupio revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita o: i. načinu na koji su kontrole korištene u relevantnom vremenu tokom perioda obuhvaćenog revizijom; ii. dosljednosti njihove primjene; i iii. tome ko ih je i u kojem smislu primijenio; (Vidjeti Odj. A26-A29) (b) odrediti zavise li kontrole koje treba testirati od drugih kontrola (indirektne kontrole) i, ako zavise, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji će potkrjepljivati učinkovitost djelovanja tih indirektnih kontrola. (Vidjeti Odj. A30-A31)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
330.15	Ako se revizor planira pouzdati u kontrole nad rizikom koji smatra značajnim, on u tekućem periodu treba testirati te kontrole.
330.18	Nezavisno od procijenjenih rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja, revizor treba oblikovati i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. (Vidjeti Odj. A42-A47)
330.19	Revizor treba razmotriti trebaju li se postupci vanjskih konfirmacija provoditi kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti Odj. A48-A51)
330.20	Revizorovi dokazni postupci trebaju uključiti 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 napravljenih 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 rizik, on treba provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kada se revizijski pristup odgovaranja na značajne rizike sastoji samo u provođenju dokaznih postupaka, ti postupci trebaju uključiti testove detalja. (Vidjeti Odj. A53)
330.22	Ako se dokazni postupci provode prije datuma bilansa, revizor treba pokriti preostali period provodeći: (a) dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za posmatrani period; ili (b) ako revizor odredi da je 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)
330.24	Revizor treba obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio je li cjelokupna prezentacija finansijskih izvještaja, zajedno s povezanim objavama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
500.6	Revizor treba oblikovati i izvesti revizijske postupke koji su prikladni konkretnim okolnostima kako bi prikupio dovoljne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti Odj. A1-A25)
500.7	Prilikom oblikovanja i izvođenja revizijskih postupaka, revizor treba razmotriti značajnost i pouzdanost informacija koje će upotrijebiti kao revizijske dokaze. (Vidjeti Odj. A26-A33)
500.10	Prilikom oblikovanja testova kontrola i testova detalja poslovnih događaja, revizor treba odabrati načine izbora stavki za testiranje koji su učinkoviti za ostvarivanje svrhe revizijskog postupka. (Vidjeti Odj. A52-A56)

16.1 Pregled

U fazi revizije u kojoj se oblikuju odgovori na rizike, cilj je dobiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima. To se postiže oblikovanjem i primjenom odgovarajućih odgovora na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja koji postoje na nivou finansijskih izvještaja i tvrdnje.

Revizor može obaviti taj zadatak na različite načine, naprimjer:

- Osvrtanjem na svaki procijenjeni rizik u skladu s njegovom vrstom (odnosno zavisno od pada privrede) i oblikovanjem odgovarajućeg revizijskog odgovora u obliku daljnjih revizijskih postupaka;

- Osvrtanjem na procijenjene rizike po značajnim područjima finansijskih izvještaja ili tvrdnjama na koje utječu. Revizor potom smišlja odgovarajući odgovor u obliku daljnjih revizijskih postupaka; ili
- Sastavljanjem standardnog popisa revizijskih postupaka za svako značajno područje finansijskih izvještaja i tvrdnji, te njegovim prilagođavanjem (postupci dodavanja, mijenjanja i uklanjanja) s ciljem oblikovanja odgovarajućeg odgovora na procijenjene rizike.

Odgovor na procijenjene rizike nije samo obično korištenje standardnog revizijskog programa (tzv. “jedna veličina za sve”) koji se, istina, može primijeniti na svaku tvrdnju, ali nije osmišljen da bi riješio procijenjeni rizik vezan za pojedinu tvrdnju u određenom području finansijskih izvještaja u određenom subjektu. Revizijski programi bi općenito trebali biti prilagođeni (u mjeri u kojoj je to potrebno) nivou rizika u subjektu i njegovim okolnostima.

16.2 Polazište

Polazna tačka za oblikovanje učinkovitog revizijskog odgovora je popis procijenjenih rizika koji je sastavljen na kraju revizijske faze procjene rizika (vidjeti Dio 2, Poglavlje 14.).

Rizici su utvrđeni i procijenjeni na:

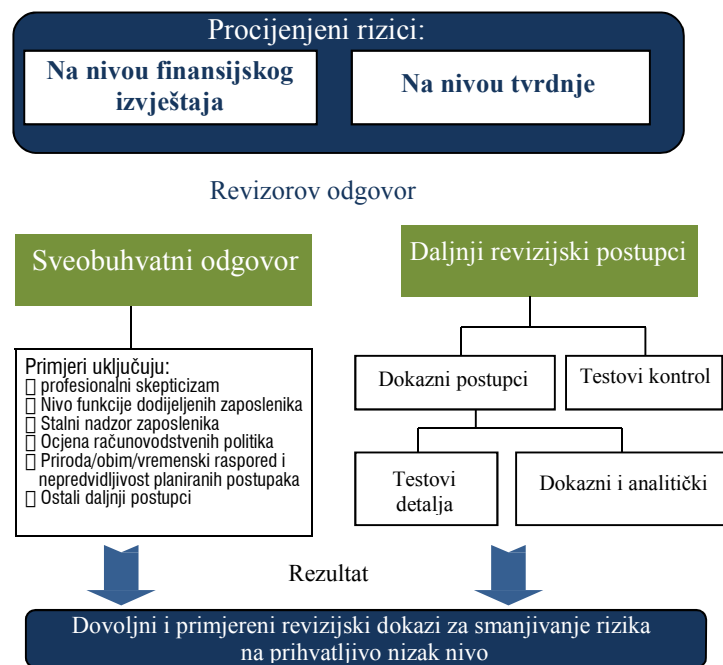
- Nivou finansijskih izvještaja i
- Nivou tvrdnje za područja finansijskih izvještaja i objave.

Manja područja finansijskih izvještaja mogu se grupisati i posmatrati kao jedno veće područje prilikom osmišljavanja odgovarajućeg revizijskog odgovora.

U Dijelu 1, Poglavlje 9. navedeni su mogući odgovori na rizike koji su procijenjeni na navedena dva nivoa.

Vrste nužnih odgovora sažete su u narednom prikazu.

Prikaz 16.2-1



16.3 Sveobuhvatni odgovori

Prožimajući rizici na nivou finansijskih izvještaja (rizici kao što su manjkavo okruženje kontrola i/ili potencijal za prevare koji bi mogao utjecati na brojne tvrdnje) rješavaju se tako da revizor oblikuje i primjenjuje

sveobuhvatne odgovore, a onako kako je prikazano u nastavku. Vidjeti Dio 2, Poglavlje 8. za dodatne informacije o prožimajućim rizicima.

Područja na koja bi se revizor trebao osvrnuti prilikom oblikovanja sveobuhvatnog odgovora uključuju određivanje sljedećeg:

- mjere u kojoj revizijski tim treba podsjećati na korištenje profesionalnog skepticizma;
- kojim zaposlenicima treba dodijeliti koje zadatke, uključujući i one s posebnim vještinama, odnosno hoće li se angažovati stručnjaci;
- obima nadzora koji je potreban tokom revizije;
- potrebe za uključivanjem nepredvidljivih elemenata u izboru daljnjih revizijskih postupaka koje treba provesti; te
- svih potrebnih izmjena općeg karaktera koje se tiču vrste, datuma ili obima revizijskih postupaka. To bi moglo uključivati i trenutak provođenja postupaka (u međuperiodu ili na kraju perioda), odnosno nove/proširene postupke koji se odnose na posebne faktore rizika, naprimjer, na prevaru.

Prikaz 16.3-1

Procjena rizika	Mogući sveobuhvatni odgovor
Učinkovito okruženje kontrola	To omogućuje revizoru da ima više povjerenja u interne kontrole i pouzdanost revizijskih dokaza nastalih unutar subjekta. Sveobuhvatni odgovor mogao bi uključivati određene revizijske postupke koji se provode na datum u međuperiodu radije, nego na kraju perioda.
Neučinkovito okruženje kontrola (postoje nedostaci)	Revizor će vjerojatno trebati obaviti dodatne radnje, kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • imenovanje iskusnijih zaposlenika u reviziji, • provođenje više revizijskih postupaka na kraju perioda umjesto na datum u međuperiodu, • prikupljanje širih revizijskih dokaza na osnovu dokaznih postupaka, • izmjene vrste, vremenskog rasporeda ili obima revizijskih postupaka koje treba provesti.

ZA RAZMATRANJE

Gdje je to moguće, razviti početnu procjenu rizika na nivou finansijskih izvještaja u fazi planiranja. To će omogućiti razvijanje početnog sveobuhvatnog odgovora koji se odnosi na pitanja kao što su: kojim zaposlenicima dodijeliti koje dužnosti (uključujući i one sa posebnim vještinama), nivo potrebnog nadzora i postupci koje treba provesti. Nužno je da se takva početna procjena rizika ažurira kako revizija napreduje, pri čemu se i sveobuhvatni odgovor na rizik treba mijenjati na odgovarajući način.

No, to nije moguće u manjim subjektima u kojima nisu dostupne mjesečne informacije ili informacije iz međuperioda za obavljanje analitičkih postupaka i utvrđivanje/procjenu rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja. Ako se ne mogu provesti ograničeni analitički postupci ili upitima prikupiti informacije u svrhu planiranja revizije, revizor će možda trebati pričekati dok mu ne bude dostupan rani nacrt finansijskih izvještaja subjekta.

16.4 Korištenje tvrdnji prilikom oblikovanja testova

Procjenu rizika od značajnog pogrešnog objavljivanje potrebno je provoditi na nivou finansijskih izvještaja i tvrdnje.

Prilikom oblikovanja odgovarajućeg revizijskog odgovora, cilj je dobiti dokaze koji se odnose na procjene rizika

razvijene za svaku značajnu tvrdnju. Pogledati Dio 1, Poglavlje 6. za više informacija o tvrdnjama.

Prilikom razvijanja odgovora za posebne tokove transakcija, revizor treba primijetiti da tvrdnje, također, predstavljaju zajedničku poveznicu između testiranja interne kontrole i dokaznih postupaka. To je važno za prepoznavanje situacija u kojima je kombinacija testova kontrola i dokaznih postupaka prikladna za smanjivanje rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja, na prihvatljivo nizak nivo.

Naprimjer, revizijski postupci usmjereni na “postojanje” zaliha usredotočit će na testiranje valjanosti stavki koje su već evidentirane u stanju zaliha, i na testiranje kontrola koje trebaju umanjiti rizik od pojavljivanja nepostojećih stavki u stanju zaliha. Test “potpunosti” zaliha treba se usredotočiti na testiranje stavki koje nisu navedene u stanju zaliha, ali će možda pružiti dokaze o stavkama koje nedostaju. To bi moglo uključivati narudžbe za nabavku robe i testiranje kontrola koje ublažavaju rizik od zaliha koje nedostaju.

16.5 Korištenje značajnosti prilikom oblikovanja testova

Ključni faktor u razmatranju obima revizijskog postupka koji se smatra neophodnim je ustanovljena značajnost za provođenje. Značajnost za provođenje zasniva se na utvrđenoj značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu, ali može i radi suočavanja s određenim rizicima koji se odnose na stanja računa, tokove transakcija ili objave u financijskim izvještajima.

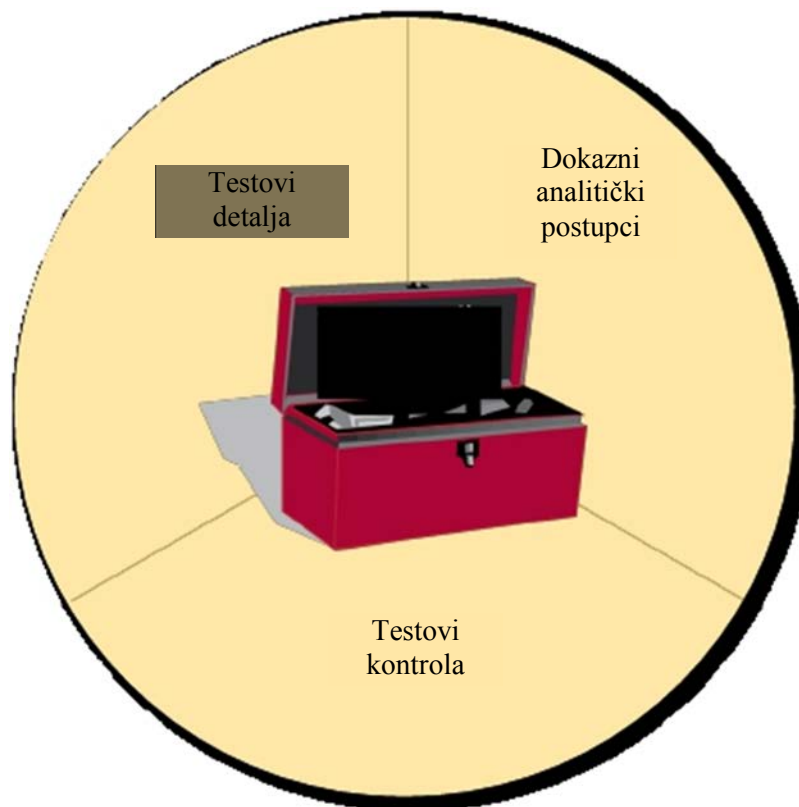
Obim revizijskih postupaka koji se smatraju potrebnim se određuje nakon što se razmotrila značajnost za provođenje, procijenjeni rizik i stepen uvjerenja koji revizor planira ostvariti. Općenito govoreći, obim revizijskih postupaka (kao što je veličina uzorka za test detalja ili nivoa detaljnosti nužna u nekom dokaznom analitičkom postupku) raste kako se povećava rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja. No, povećanje obima određenog revizijskog postupka ima učinak samo ako je sâm postupak značajan za taj poseban rizik. Za dodatne informacije o primjeni značajnosti u oblikovanju testova pogledati Dio 1, Poglavlje 7. i Dio 2, Poglavlja 6. i 17. ovog Vodiča.

16.6 Revizorova kutija s alatima

Kada izrađuje detaljni plan revizije, revizor treba koristiti profesionalnu prosudbu kako bi odabrao odgovarajuće vrste mogućih revizijskih postupaka. Pogledati sadržaj Dijela 1, Poglavlja od 10. do 15. za detaljniji opis daljnjih revizijskih postupaka.

Učinkovit revizijski program zasnivat će se na odgovarajućem spoju postupaka koji zajedno smanjuju revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo. Za potrebe ovog Vodiča, različite vrste revizijskih postupaka koje revizor ima na raspolaganju podijelili smo po kategorijama, kako je predstavljeno sljedećim prikazom.

Prikaz 16.6-1



Prikaz 16.6-2

Vrsta postupka	Opis
Dokazni postupci	<p>18. odjeljak MRevS 330 zahtijeva da se dokazni postupci provedu za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu bez obzira na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja (RZPO). To ukazuje na sljedeće činjenice:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da je revizorova procjena rizika područje koje zahtijeva prosuđivanje i stoga se istom možda neće uočiti svi rizici značajnog pogrešnog objavljivanja; te • postoje inherentna ograničenja interne kontrole koja uključuju i mogućnost zaobilaženja kontrola od strane uprave. <p>Kada je RZPO vrlo nizak, neki ograničeni dokazni postupci, naprimjer testovi detalja ili analitički pregled, mogu biti sasvim dovoljni za prikupljanje dovoljnih i primjerenih dokaza za određenu tvrdnju.</p>

Vrsta postupka	Opis
- Analitički postupci	<p>Dokazni analitički postupci uključuju ocjene finansijskih informacija na osnovu analiza mogućih odnosa i između finansijskih i nefinansijskih podataka. Oni zahtijevaju razvoj preciznih očekivanja za određene iznose (recimo za prodaju) koji bi, u poređenju sa stvarnim evidentiranim iznosima, bili dovoljni da ukažu na pogrešno objavljivanje.</p> <p>Analitički postupci mogu se podijeliti u kategorije na sljedeći način:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jednostavna poređenja podataka koja bi obično bila dio osnovnih dokaznih postupaka. Ti postupci obično se kombinuju s ostalim testovima detalja na nivou tvrdnje. No, sami za sebe oni ne pružaju dovoljno revizijskih dokaza. • Predvidljivi modeli koji bi sami po sebi (ili u kombinaciji s testovima kontrola ili drugim dokaznim postupcima) bili dovoljni za smanjivanje revizijskog rizika na prihvatljivo nizak nivo. Naprimjer, ako neki subjekt ima šest zaposlenika koji rade za fiksni iznos plaće tokom cijelog perioda, bilo bi moguće s visokim stepenom tačnosti procijeniti ukupne troškove plaća za taj period. Uz pretpostavku da su broj zaposlenika i iznos plaća tačni, taj postupak bi mogao osigurati sve revizijske dokaze koji se tiču obračuna plaća. Na taj način možda neće biti potrebno provoditi ostale dokazne postupke (osnovne ili proširene).
- Testovi detalja	<p>Kada se za neke značajne rizike obavljaju samo dokazni postupci, ti dokazni postupci moraju uključivati testove detalja.</p> <p>Pogledati Dio 2, Poglavlje 10. za detaljniji opis značajnih rizika i odgovarajućih revizijskih odgovora.</p>
Testovi kontrola	<p>Tamo gdje postoje ključne kontrole (koje će vjerovatno učinkovito djelovati) za rješavanje određenih tvrdnji, mogu se obaviti testovi kontrola radi prikupljanja potrebnih dokaza o određenoj tvrdnji.</p> <p>Testovi kontrola koji su provedeni da bi smanjili rizik na nizak nivo (a koji zahtijevaju veću veličinu uzorka) mogu osigurati većinu dokaza potrebnih za određenu tvrdnju. Alternativno bi se testovi kontrola mogli provesti s ciljem smanjenja rizika na umjereni nivo (tada je nužan manji uzorak). U posljednjem slučaju, za prikupljanje potrebnih dokaza revizor treba dopuniti testove kontrola dokaznim postupcima koji se odnose na istu tvrdnju.</p> <p>Prema određenim kriterijima, interne kontrole treba testirati samo u svakoj trećoj reviziji. Pogledati raspravu o testovima kontrola u Dijelu 1, Poglavlje 10.5.</p>

16.7 Razvoj plana revizije primjerenog procijenjenim rizicima

Profesionalna prosudba i pomno razmišljanje nužni su za izradu plana revizije koji na odgovarajući način osigurava odgovor na procijenjene rizike. Što se više vremena uloži u razvijanje odgovarajućeg plana revizije, gotovo sigurno će se dobiti učinkovitija i djelotvornija revizija, čime će i zaposlenicima ostati više vremena.

Postoje tri opća koraka koja revizor treba uključiti prilikom razvijanja plana:

- Odgovaranje na procijenjene rizike na nivou finansijskih izvještaja (sveobuhvatni odgovor);
- Utvrđivanje svih posebnih postupaka potrebnih za značajna područja finansijskih izvještaja; te
- Određivanje koji revizijski postupci (alati iz kutije s alatima) i obim testiranja su potrebni.

1. korak - Odgovoriti na procijenjene rizike na nivou finansijskih izvještaja

Prvi korak je razviti odgovarajući sveobuhvatni odgovor na procijenjene rizike na nivou finansijskih izvještaja. Budući da su ti rizici prožimajući, umjereni ili visoki nivo procjene rizika obično će dovesti do toga da je potreban dodatni rad za gotovo svako područje finansijskih izvještaja. Pogledati raspravu o sveobuhvatnim odgovorima u Dijelu 2, Poglavlje 16.3.

2. korak - Utvrditi posebne postupke nužne za značajna područja finansijskih izvještaja

Prije izrade detaljnog odgovora na procijenjene rizike, bilo bi korisno da revizor (za svako značajno područje finansijskih izvještaja) razmisli o pitanjima koja su navedena u sljedećem prikazu.

Prikaz 16.7-1

	Za svako značajno ili potencijalno značajno područje finansijskih izvještaja
Pitanja koja treba razmotriti kada se razvija odgovarajući revizijski odgovor	Postoje li tvrdnje koje se ne mogu riješiti samo putem dokaznih testova? Ako je tako, bit će potrebni testovi kontrola. To se može dogoditi kada: <ul style="list-style-type: none"> • Ne postoji dokumentacija koja bi pružila revizijske dokaze o tvrdnji kao što je potpunost prodaje; ili • Subjekt vodi svoje poslovanje koristeći IT i nema dokumentacije o transakcijama koja se generira ili održava izvan IT sustava.
	Očekuje li se da će interne kontrole nad povezanim tokovima transakcija/procesima biti pouzdane? Ako je tako, test kontrola mogao bi biti moguća, osim ako su transakcije tako malobrojne da bi u tom slučaju dokazni postupci i dalje bili učinkoviti.
	Jesu li dostupni dokazni analitički postupci (naprimjer, u odnosu na povezane transakcijske tokove)?
	Je li potreban element nepredvidljivosti (za analiziranje rizika od prevare itd.)?
	Postoje li "značajni rizici" (tj. prevara, povezane strane, i sl.) kojima se treba baviti, a koji zahtijevaju posebno razmatranje?

3. korak - Odrediti vrstu i obim potrebnih revizijskih postupaka

Treći korak podrazumijeva korištenje profesionalne prosudbe kako biste odabrali odgovarajuću kombinaciju postupaka i obim testiranja kako bi se na primjeren način odgovorilo na procijenjene rizike na razini tvrdnje.

U nastavku je naveden jedan mogući pristup za utvrđivanje odgovarajuće kombinacije postupaka za odgovaranje na tvrdnju o postojanju potraživanja uz pretpostavljene niske, umjerene i visoke nivoe procijenjenog rizika.

Potraživanja – Nizak nivo procijenjenog rizika

Značajnost za provođenje = 12.000 €

Planirani revizijski odgovor

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Nizak	Komentari
Dokazni postupci		Smatra se da su ti postupci sami odgovarajući u odnosu na procijenjeni rizik. Oni će uključivati uobičajene testove detalja i/ili jednostavne analitičke postupke koji se trebaju provoditi u gotovo svakoj reviziji potraživanja. Ti postupci će često biti uključeni u standardni revizijski program za potraživanja.

Potraživanja – Umjereni nivo procijenjenog rizika

Značajnost za provođenje = 10.000 €

Planirani revizijski odgovor

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Umjeren	Komentari
Dokazni postupci		Ovi postupci provode se radi bavljenja s rizikom postojanja općenito (tj. kao i gore u slučaju niskog rizika) i s ciljem: <ul style="list-style-type: none"> bavljenja posebnim rizicima koji su utvrđeni u odnosu na postojanje potraživanja (kao što je rizik od prevare), i obavljanja dovoljnih testova detalja radi smanjivanja procijenjenog rizika na prihvatljivo nizak nivo.

Ako subjekt ima interne kontrole (naprimjer, koje se odnose na prodaju) koje se odnose na postojanje potraživanja, alternativa obavljanju samo dokaznih postupaka je provođenje testa operativne učinkovitosti takvih kontrola.

Potraživanja —Visok nivo procijenjenog rizika

Značajnost za provođenje = 10.000 €

Planirani revizijski odgovor

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Visok	Komentari
Dokazni postupci		Ovi postupci provode se radi analiziranja postojanja rizika općenito (tj. kao i gore u slučaju niskog rizika) i s ciljem: <ul style="list-style-type: none"> • analiziranja posebnih rizika utvrđenih u odnosu na postojanje potraživanja (kao što je rizik od prevare), i • obavljanja dovoljnih testova detalja radi smanjivanja procijenjenog rizika na prihvatljivo nizak nivo.
Testovi kontrola (Operativna učinkovitost)		Da bi se smanjila veličina uzorka potrebnog za test detalja, a kojim bi se rizik spustio na nizak nivo, trebaju se testirati interne kontrole koje se odnose na postojanje da se dobije umjeren nivo smanjenja rizika. U kombinaciji s gore navedenim testovima detalja, na taj će se način procijenjeni rizik smanjiti na prihvatljivo nizak nivo.

U gornjem primjeru je, također, moguće dobiti većinu potrebnih dokaza obavljanjem testa kontrola koji smanjuje rizik na prihvatljivo nizak nivo. Na taj način neće biti potrebno provoditi brojne dokazne postupke.

Prilikom izrade revizijske strategije za pojedina stanja računa ili transakcije, revizor u obzir uvijek treba uzeti posao koji je obavljen na ostalim dijelovima predmetnog toka transakcija.

Drugi primjer je potpunost prodaje u slučaju subjekta koji posjeduje stambenu zgradu i u njoj iznajmljuje stanove.

Potraživanja—Umjeren nivo procijenjenog rizika

Značajnost za provođenje = 6.000 €

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Umjeren	Komentari
Testovi detalja	–	U slučaju dokaznog analitičkog postupka opisanog u nastavku, ti postupci možda uopće neće biti potrebni ili će se ograničiti na prikupljanje dokaza radi potkrjepljivanja korištenih tvrdnji.
Dokazni analitički postupci		Poznati broj jedinica za najam je 64, a mjesečna stanarina iznosi 1.000 € za 46 dvosobna stanova i 800 € za 18 jednosobnih stanova. <ul style="list-style-type: none"> • Izračunati predviđeni prihod od najma iznosi 724.800 €. • Stvarni prihodi koji su evidentirani u računovodstvenoj Evidenciji su iznosili 718.800 €, dakle postoji razlika od 6.000 €. <p>Nakon provjere, utvrđeno je da razlika postoji zbog činjenice da je šest dvosobnih stanova bilo slobodno mjesec dana tokom godine.</p>

ZA RAZMATRANJE

Izbjegavati korištenje generičkih ili standardnih revizijskih postupaka kada je to moguće

Najučinkovitiji revizijski postupci su oni koji se odnose baš na uzroke procijenjenih rizika.

Višestruke tvrdnje

Gdje god je to moguće, izabrati revizijske postupke koji se odnose na višestruke tvrdnje. Na taj način ćete smanjiti potrebu za ostalim testovima detalja.

Područja niskog rizika

Iskoristite podatke prikupljene na osnovu procjene rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja da biste smanjili potrebu za provođenjem dokaznih postupaka u područjima niskog rizika.

Razmisliti o korištenju testova kontrola

Iskoristiti prikupljene informacije o internoj kontroli da bi se utvrdile ključne kontrole na kojima se mogla testirati operativna učinkovitost. Testiranje kontrola (pri čemu neke mogu zahtijevati testiranje tek svake tri godine) često može podrazumijevati mnogo manje posla od provođenja opširnih testova detalja. Također pogledati Dio 2, Poglavlje 17.

Ne ignorisati IT kontrole

Veličina uzorka za testiranje automatizovane kontrole može uključivati samo jednu stavku jer će automatizovana kontrola vjerovatno svaki put djelovati na isti način, što je čini reprezentativnom za sve druge stavke u populaciji. Međutim, to bi se temeljilo na pretpostavci da se u subjektu provode učinkovite opće IT kontrole.

Testovi s dvostrukom svrhom

U slučaju kada se testovi kontrola planiraju za istu klasu transakcija kao i dokazni testovi, treba razmisliti o obavljanju testova s dvostrukom svrhom. To je u slučaju gdje se na istoj transakciji istovremeno izvodi test kontrola i test detalja. Iako se svrha testa kontrola razlikuje od one za test detalja, ciljevi i jednog i drugog se mogu ostvariti u isto vrijeme. Naprimjer, mogao bi se pregledati račun da se utvrdi je li on odobren (test kontrola) i je li transakcija propisno evidentirana u računovodstvenim evidencijama (test detalja).

Razmotriti posao koji je obavljen na svim dijelovima toka transakcije

Iskoristiti posao koji je obavljen na drugim dijelovima toka transakcija. Naprimjer, test kontrola nad potpunošću prodaje može pružiti dokaze za potpunost potraživanja.

Odabrati revizijsku strategiju i postupke u fazi planiranja

Kada je to moguće, odrediti vrstu i obim revizijskih postupaka u fazi planiranja revizije jer to je vrijeme u kojem se tim može dogovoriti o pristupu koji će koristiti. Na taj način manje iskusni zaposlenici neće sami morati oblikovati revizijske postupke ili ponovo koristiti one koje su proveli prethodne godine.

ZA RAZMATRANJE (nastavak)**Ne zaboraviti koristiti analitičke postupke**

Analitički postupci koriste se u svakoj fazi revizije.

- Na početku revizije analitički postupci koriste se kao postupak procjene rizika.
- Tokom revizije analitički postupci izvode se radi analize odstupanja u podacima i radi potkrjepljivanja određenih tokova transakcija i stanja računa.
- Pri kraju revizije analitički postupci izvode se kako bi se utvrdilo jesu li finansijski izvještaji u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta ili da se ukaže na prethodno neprepoznati rizik od pogrešnog objavljivanja zbog prevare.

16.8 Odgovaranje na rizik od prevare

Rizik od prevare (uključujući i zaobilaženje kontrola od strane uprave) može postojati u gotovo svakom subjektu i s njim se treba baviti u fazi razvoja plana revizije. Prvi korak je procjena potencijalnog rizika od prevare, a zatim oblikovanje odgovarajućeg detaljnog i sveobuhvatnog odgovora na isti.

Napomena: Revizor je dužan procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja koji su nastali usljed prevare smatrati značajnim rizicima. Značajan rizik od revizora zahtijeva sljedeće:

- Stjecanje razumijevanja o povezanim kontrolama subjekta, uključujući kontrolne aktivnosti značajne za takve rizike; i
- Izvođenje dokaznih postupaka koji su poseban odgovor na taj rizik.

U slučajevima kada se pristup značajnom riziku sastoji isključivo od dokaznih postupaka, ti postupci trebaju uključivati i testove detalja.

Kada revizor procjenjuje potencijalni rizik i odgovarajući odgovor na prevaru, treba razmotriti sljedeće:

- već razvijene sveobuhvatne odgovore bavljenja s procijenjenim rizicima na nivou finansijskih izvještaja;
- već razvijene posebne odgovore u odnosu na ostale rizike procijenjene na razini tvrdnje;
- scenarije prevare (ako postoje) koji su nastali tokom rasprava u fazi planiranja;
- rizike od prevare (prilike, podsticaji i opravdavanja) koji su utvrđeni kao rezultat obavljanja postupaka procjene rizika;
- osjetljivost određenih stanja finansijskih izvještaja i transakcija na prevaru;
- sve poznate slučajeve stvarne prevare u prošlosti ili u tekućem periodu; te
- rizike koji se tiču zaobilaženja kontrola od strane uprave.

Sljedeći prikaz pokazuje neke moguće odgovore na rizike navedene iznad.

Prikaz 16.8-1

Sveobuhvatni odgovori na prevaru	
Prožimajući rizici na nivou finansijskih izvještaja	<p>Razmisliti je li potrebno sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Naglašeniji profesionalni skepticizam kod ispitivanja određene dokumentacije ili potkrjepljivanja značajnih izjava uprave; • Ljudi sa stručnim vještinama/znanjem, kao što su informacijske tehnologije (IT); • Razvijanje posebnih revizijskih postupaka da bi se prepoznalo postojanje prevare; te • Element nepredvidljivosti u izboru revizijskih postupaka koji će se koristiti. <p>Razmisliti o prilagođavanju vremenskog rasporeda određenih revizijskih postupaka, korištenju različitih metoda uzorkovanja ili provođenju nenajavljenih postupaka.</p>
Posebni odgovori na potencijalne rizike od prevare	
Posebni rizici na nivou tvrdnje	<p>Razmislite o sljedećem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Promjeni vrste, vremenskog rasporeda i obima revizijskih postupaka koji se odnose na navedeni rizik. To se može postići na sljedeći način: <ul style="list-style-type: none"> – prikupljanjem više pouzdanih i relevantnih revizijskih dokaza ili dodatnih potkrepljujućih informacija potrebnih za podržavanje tvrdnji uprave, – obavljanjem fizičkog promatranja ili provjerom određene imovine, – nenajavljenom provjerom popisa zaliha, i – obavljanjem daljnjeg pregleda zaliha da bi se prepoznale neobične stavke, neočekivani iznosi i ostale stavke za postupak praćenja. • Obavljanju dodatnog posla radi ocjenjivanja razumnosti procjena uprave te osnovnih pretpostavki i prosudbi; • Povećanju veličine uzoraka ili obavljanju detaljnijih analitičkih postupaka; • Korištenju kompjuterski potpomognutih revizijskih tehnika. Naprimjer, može se: <ul style="list-style-type: none"> – prikupiti više dokaza o podacima koji se nalaze na značajnim računima ili elektronskim datotekama o transakcijama, – obaviti obimnije testiranje elektronskih transakcija i datoteka o računima, – odabrati transakcije za uzorak iz ključnih elektronskih datoteka, – sortirati transakcije posebnih karakteristika, i – testirati cijelu populaciju umjesto samo uzorka. • Traženju dodatnih informacija u vanjskim confirmacijama. Naprimjer, za potvrdu potraživanja, revizor mogao bi zatražiti potvrdu detalja iz ugovora o prodaji kao što su datum ugovora, sva prava povrata i uslovi isporuke. Treba, međutim, razmisliti da li bi zahtjev za dodatnim informacijama značajno usporio vrijeme odgovaranja. • Pomicanju izvođenja dokaznih postupaka s datuma u međuperiodu na datum blizu kraja perioda. Međutim, ako postoji rizik od namjernog pogrešnog objavljivanja ili manipulacije, revizijski postupci kojima bi se revizijski zaključci s datuma u međuperiodu pomakli na kraj perioda, ne bi bili učinkoviti.

Rizici koji se tiču zaobilaženja kontrola od strane uprave	
Izvor rizika	Razmotriti
Knjiženja u dnevnik	<p>Prepoznavanje, odabir i testiranje knjiženja u dnevnik i druga usklađivanja na osnovu sljedećeg:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Razumijevanja subjektovog postupka finansijskog izvještavanja i oblikovanja/provođenja interne kontrole. • Razmišljanja o sljedećem: <ul style="list-style-type: none"> – Obilježjima lažnih knjiženja u dnevnik ili drugih usklađivanja; – Prisutnosti faktora rizika prevare koji se odnose na određene klase knjiženja u dnevnik i ostala usklađivanja; te – Postavljanju upita pojedincima koji su uključeni u proces finansijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima.
Procjene uprave	<p>Pregledavanje procjena koje se odnose na posebne transakcije i stanja radi prepoznavanja moguće pristranosti uprave. Daljnji postupci mogu uključivati sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ponovno razmatranje procjena kao cjeline; • Retrospektivne preglede mišljenja uprave i njihovih pretpostavki vezanih za značajne računovodstvene procjene iz prethodnog perioda; te • Određivanje dovodi li kumulativni efekt pristranosti u procjenama uprave do značajnog pogrešnog objavljivanja u finansijskim izvještajima.
Značajne transakcije	<p>Stjecanje razumijevanja poslovne logike u kontekstu značajnih transakcija koje su neobične ili se događaju van redovnog poslovanja. To uključuje i procjenu sljedećeg:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stavlja li uprava veći naglasak na potrebu za posebnim računovodstvenim tretmanom, nego na ekonomske procese koji se nalaze u podlozi te transakcije? • Jesu li dogovori oko takvih transakcija pretjerano složeni? • Je li uprava raspravljala o vrsti takvih transakcija i njihovom opravdavanju s onima koji su zaduženi za upravljanje? • Jesu li u transakcije uključene ranije neprepoznate povezane strane ili strane koje nemaju sredstva ili finansijsku moć za izvođenje navedene transakcije bez pomoći subjekta pod revizijom? • Jesu li lica zadužena za upravljanje propisno pregledala i odobrila transakcije koje uključuju nekonsolidovane povezane strane, uključujući i subjekte s posebnom namjenom, te • postoji li odgovarajuća dokumentacija?

Rizici koji se tiču zaobilaženja kontrola od strane uprave	
Transakcije s povezanim stranama	<p>Steći razumijevanje o poslovnim odnosima koje su povezane strane direktno ili indirektno uspostavile sa subjektom, i to na sljedeći način:</p> <ul style="list-style-type: none"> • postavljanjem upita i razgovaranjem s upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje; • postavljanjem upita povezanim stranama; • provjerom značajnih ugovora s povezanim stranama, te • odgovarajućim pozadinskim istraživanjem, naprimjer, pretragom na Internetu ili putem posebnih vanjskih baza podataka s poslovnim podacima. <p>Na osnovu nalaza navedenih iznad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prepoznati i procijeniti rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja koji se tiču odnosa s povezanim stranama; • Smatrati da značajne transakcije s povezanim stranama koje se javljaju van redovnog poslovanja subjekta dovode do značajnih rizika; te • Utvrditi jesu li potrebni dokazni revizijski postupci kao odgovor na utvrđene rizike.
Priznavanje prihoda	<p>Izvođenje dokaznih analitičkih postupaka. Razmisliti o korištenju kompjuterski pomognutih revizijskih tehnika (CAAT) radi prepoznavanja neobičnih ili neočekivanih odnosa prihoda ili transakcija.</p> <p>Potvrđivanje značajnih ugovornih uslova s kupcima (kriteriji prihvatanja, isporuke i uslovi plaćanja) i odsutnosti pobočnih ugovora (naprimjer, ponude kupcu prava povrata robe odmah nakon kraja perioda).</p>

16.9 Rizik od pogrešnog objavljivanja u prezentaciji i objavama

Neki procijenjeni rizici mogu nastati iz prezentacije finansijskih izvještaja i njihovih objava u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Zbog toga će možda biti potrebno oblikovati posebne postupke da se na odgovarajući način odgovori na uključene rizike.

Ti revizijski postupci bi se odnosili na sljedeće:

- Jesu li pojedinačni finansijski izvještaji prezentovani na način koji sadrži odgovarajuću klasifikaciju i opis finansijskih informacija;
- Uključuje li prezentacija finansijskih izvještaja odgovarajuće objave značajnih pitanja i neizvjesnosti. To uključuje oblik, raspored i sadržaj finansijskih izvještaja i njima dodane bilješke (uključujući I terminologiju koja se koristi), iznos datih detalja, klasifikaciju stavki u izvještajima i osnove za utvrđene iznose; te
- Je li uprava objavila određena pitanja u svjetlu okolnosti i činjenica kojih je revizor svjestan u trenutku potpisivanja revizorovog izvještava.

16.10 Utvrđivanje je li plan revizije potpun

Prije nego što se zaključi da je revizija potpuna, revizor treba razmotriti je li se na odgovarajući način bavio sljedećim faktorima.

Prikaz 16.10-1

Vrsta postupka	Opis
Jesu li obuhvaćena sva značajna područja finansijskih izvještaja?	Dokazni postupci moraju se oblikovati i obaviti za sve značajne klase transakcija, stanja računa i objave. To vrijedi bez obzira na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja.
Jesu li potrebne vanjske konfirmacije?	Razmisliti trebaju li se provesti postupci vanjske konfirmacije kao dokazni revizijski postupci. Takvi primjeri mogu uključivati sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> • bankovna stanja; • potraživanja; • zalihe i ulaganja koja drže treća lica; • obaveze prema zajmodavcima; • uslove ugovora; • Ugovore; i • transakcije između subjekta i drugih stranaka. Vanjska konfirmacija može se koristiti i da se analizira nedostaju li određeni uslovi. Naprimjer, činjenica da ne postoje dodaci na ugovore o prodaji koji bi mogli utjecati na razgraničenje prihoda.
Mogu li se koristiti dokazi prikupljeni u prethodnim periodima?	Ako se dokazi ne odnose na neki značajan rizik i ako se primjenjuju neki drugi kriteriji (naprimjer, ako nema promjene u kontrolama i značajnih manualnih elemenata u radu kontrola), test operativne učinkovitosti kontrola će se možda trebati izvoditi samo u svakoj trećoj reviziji (vidjeti Dio 1, Poglavlje 10.5 za više informacija).
Je li potreban revizorov ekspert?	Je li ekspertiza u nekom području, osim računovodstva ili revizije, potrebna za prikupljanje dovoljnih i primjerenih revizijskih dokaza?
Je li se revizor bavio procesom dovršavanja finansijskog izvještaja?	Sljedeći dokazni postupci potrebni su za proces dovršavanja finansijskog izvještaja: <ul style="list-style-type: none"> • Usaglašavanje ili usklađivanje finansijskih izvještaja s računovodstvenim evidencijama; i • Ispitivanje knjiženja u dnevnik i ostalih usklađivanja koja su provedena za vrijeme sastavljanja finansijskih izvještaja.
Je li se bavio značajnim rizicima?	Za svaki rizik koji je procijenjen kao značajan, revizor je dužan oblikovati i obaviti dokazne postupke (koje eventualno može dopuniti testovima kontrola). Dokazni analitički postupci ne mogu se koristiti sami i moraju se nadopuniti testovima detalja. Kada se u kontekstu nekog značajnog rizika revizor oslanja na interne kontrole, dužan je te kontrole testirati u tekućem periodu.

Vrsta postupka	Opis
Jesu li ažurirani dokazi koji su prikupljeni testiranjem u međuperiodu?	Ažurirati dokazne postupke iz međuperioda pokrivanjem preostalog perioda. To možete učiniti na sljedeći način: <ul style="list-style-type: none"> • Dokaznim postupcima u kombinaciji s testovima kontrola za međuperiod; ili • Daljnjim dokaznim postupcima koji pružaju razumnu osnovu za proširenje revizijskih zaključaka od privremenog datuma do kraja perioda.
Da li se bavilo potencijalnim rizicima od prevare?	Naprimjer, pojačani profesionalni skepticizam, element nepredvidljivosti u oblikovanju revizijskih postupaka, itd. (Vidjeti Dio 2, Poglavlje 16.8)

16.11 Dokumentovanje sveobuhvatnog odgovora i detaljnih planova revizije

Sveobuhvatni odgovori se mogu dokumentovati kao samostalan dokument ili, što je češće, kao dio opće strategije revizije.

Detaljan plan često se dokumentuje u obliku revizijskog programa koji navodi vrste i obim postupaka i tvrdnji koje se analiziraju. Nakon toga se može predvidjeti prostor za evidentiranje detalja o tome ko je izveo koji korak, kao i za nalaze.

ZA RAZMATRANJE

Vrijeme

Razmisliti mogu li se neki od planiranih daljnjih revizijskih postupaka provesti istovremeno kada i postupci procjene rizika.

Izmjene plana

Ako se planirani postupci trebaju izmijeniti na osnovu revizijskih dokaza ili drugih prikupljenih informacija, treba ažurirati opću strategiju i plan revizije, te navesti razloge za uvođenje izmjena.

Pregled

Pobrinuti se da su lica zadužena za sastavljanje i pregledavanje potpisala i datirala revizijske postupke i s njima povezane radne papire prije završetka revizije.

16.12 Obavještanje o planu revizije

Revizor je u potpunosti odgovoran za opću strategiju revizije, sveobuhvatne odgovore i plan revizije. Međutim, često se može pokazati korisnim da se s upravom razgovara o određenim elementima iz detaljnog plana revizije (kao što je njen vremenski raspored). Ishod takvih razgovora često su manje izmjene plana radi koordinacije vremenskog rasporeda i lakšeg provođenja određenih postupaka.

S upravom se ne treba detaljno razgovarati o tačnoj vrsti, vremenskom rasporedu i obimu planiranih postupaka, niti se navedeno treba mijenjati ili smanjiti na zahtjev uprave. Takvi zahtjevi uprave bi mogli kompromitovati učinkovitost revizije, učiniti revizijske postupke suviše predvidljivim i ograničiti djelokrug revizije.

U MRevS 260 se navodi niz pitanja o kojima revizor treba obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje. (Pogledati Dio 2, Poglavlje 5.3 za popis takvih pitanja.) Ti zahtjevi su oblikovani radi osiguravanja učinkovite dvosmjerne komunikacije između revizora, uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje.

ZA RAZMATRANJE

Revizori trebaju razmisliti o povremenim ili redovnim kontaktima s upravom radi ažuriranja statusa, te, kako bi upravu informisali o svim preliminarnim nalazima, te kako bi zatražili dodatnu dokumentaciju ili potrebnu pomoć i/ili raspravili o drugim pitanjima.

Uprava i lica zadužena za upravljanje, također, treba obavijestiti o svim značajnim izmjenama plana revizije.

16.13 Studije slučaja—Plan revizije primjeren procijenjenim rizicima

Za detalje o studijama slučaja treba pogledati Dio 2, Poglavlje 2. - Uvod u studije slučaja.

Primjeri studija slučaja u nastavku navode razmatranja i moguće revizijske postupke koji bi se mogli koristiti za razvijanje detaljnog plana revizije za potraživanja. Budući da je svrha plana revizije da se rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja smanji na prihvatljivo nizak nivo, važno je pregledati rizike koji su utvrđeni u fazi procjene rizika za ciklus prihod/potraživanja/primitaka.

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

Prema procjeni rizika iz Dijela 2, Poglavlje 14.6—Zaključivanje faze procjene rizika, procijenjeni rizici su bili sljedeći

Procijenjeni rizici na nivou finansijskih izvještaja (visoki, niski ili umjereni)	<i>Niski</i>			
Tvrđnje (C = Potpunost, E = Postojanje, A = Tačnost i V = Vrjednovanje)	C	E	A	V
Procijenjeni rizici na nivou tvrdnje (Visoki, Niski ili Umjereni)	N	U	N	U
Promjene u procijenjenim rizicima iz prethodnog perioda. <i>Nema</i>				

Pitanja koja treba razmotriti prilikom izrade plana revizije za potraživanja:

Razmatranja prilikom planiranja	Odgovor
1. Postoje li tvrdnje kojima se ne može baviti samo pomoću dokaznih testova?	<i>Potpunost prodaje revidirat će se kombinovanjem testova kontrola i analitičkih postupaka. Napomena za sljedeću godinu - ako internetska prodaja nastavi rasti, možda će biti potrebni dodatni testovi kontrola zbog nedostatka dokumentacije u papirnom obliku.</i>
2. Očekuje li se da će interne kontrole nad tokovima povezanih transakcija/procesa biti pouzdane? Ako da, mogu li se kontrole testirati da se smanji potreba/djelokrug ostalih dokaznih postupaka?	<i>Testovi kontrola se mogu koristiti za smanjivanje nivoa rizika koji zahtijevaju drugi dokazni postupci (konfirmacije) vezani za potraživanja. No, nismo potpuno sigurni da kontrole pouzdano djeluju, stoga ćemo koristiti samo dokazne postupke.</i>
3. Jesu li dostupni drugi dokazni analitički postupci koji bi smanjili potrebu/djelokrug ostalih revizijskih postupaka?	<i>Ne</i>
4. Je li potrebno uključiti element nepredvidljivosti ili daljnje revizijske postupke (naprimjer, za analiziranje prevare, rizik, itd.)?	<i>Provest će se određeni prošireni revizijski postupci radi bavljenja s utvrđenim rizicima vezanim za zaobilaženje kontrola od strane uprave.</i>
5. Postoje li značajni rizici koji zahtijevaju posebnu pažnju?	<i>Postoje potencijalni rizici od prevare (Dio 2. Poglavlje 9.) povezani s priznavanjem prihoda. Oni će se rješavati prikladno oblikovanim dokaznim testovima detalja. <i>Vrjednovanje potraživanja je poseban rizik koji zahtijeva posebnu pažnju. Obavit će se dodatna analiza i pregled naknadnih plaćanja. Tokom čitave revizije treba voditi računa o neobjavljenim transakcijama s povezanim stranama van redovnog poslovanja.</i></i>

Na osnovu profesionalne prosudbe revizora, odgovarajuća kombinacija postupaka je nužna radi smanjivanja rizika od značajnog pogrešnog objavljivanja (RZPO) na prihvatljivo nizak nivo u slučaju značajnih tvrdnji (primjenjivo na stanja potraživanja). U nastavku nalazi se uzorak revizijskog odgovora na procijenjeni nivo rizika vezan za potraživanja.

Sažetak predloženog revizijskog odgovora (Označiti kućice u odgovarajućim kolonama)	C	E	A	V
A. Dokazni testovi detalja - sve značajne klase transakcija, stanja i objave	X	X	X	X
B. Dokazni testovi detalja - oblikovani prema posebnim rizicima (uzorkovanje, prevara, značajni rizici, itd.)				X
C. Dokazni analitički postupci (dokazivanje u zbiru, itd.)		X		
D. Testovi kontrola (operativna učinkovitost)	X			
Na osnovu profesionalne prosudbe, mislite li da su iznad navedeni postupci dovoljni za rješavanje procijenjenih rizika? (Da / Ne) Ako ne, obrazložite u nastavku.	Da	Da	Da	Da
Komentari:				

Uzorak revizijskog programa kao odgovora na utvrđene rizike naveden je u bilješkama studija slučaja u Dijelu 2. Poglavlje 17.7.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Prema procjeni rizika iz Dijela 2, Poglavlje 14.6—Zaključivanje faze procjene rizika, procijenjeni rizici bili su sljedeći:

Procijenjeni rizici na nivou finansijskih izvještaja (visoki, niski ili umjereni)	Umjeren			
	C	E	A	V
Tvrdnje (P = Potpunost, E = Postojanje, A = Tačnost i V = Vrjednovanje)				
Procijenjeni rizici na nivou tvrdnje (Visoki, Niski ili Umjereni)	N	U	U	N
Promjene u procijenjenim rizicima iz prethodnog perioda. <i>Nema</i> <i>Povećani rizici koji se tiču transakcija s povezanim stranama i moguće prevare kao rezultat Rajeve odsutnosti.</i>				

Pitanja koja treba razmotriti prilikom izrade plana revizije za potraživanja:

Razmatranja prilikom planiranja	Odgovor
1. Postoje li tvrdnje kojima se ne može baviti samo pomoću dokaznih testova?	<i>Ne</i>
2. Očekuje li se da će interne kontrole nad tokovima povezanih transakcija/procesa biti pouzdane? Ako da, mogu li se kontrole testirati da se smanji potreba/djelokrug ostalih dokaznih postupaka?	<i>Zbog male veličine preduzeća, kontrole su ograničene. Stekli smo razumijevanje o internoj kontroli, ali nećemo testirati kontrole niti se na njih imalo oslanjati.</i>
3. Jesu li dostupni drugi dokazni analitički postupci koji bi smanjili potrebu/djelokrug ostalih revizijskih postupaka?	<i>Bavit ćemo se potpunošću prodaje kombinacijom dokaznog analitičkog pregleda i testova detalja.</i>
4. Je li potrebno uključiti element nepredvidljivosti ili daljnje revizijske postupke (naprimjer, za analiziranje prevare, rizik, itd.)?	<i>Ne smatra se potrebnim jer se stanja potraživanja na kraju godine odnose ponajprije na Dephtu.</i>
5. Postoje li značajni rizici koji zahtijevaju posebnu pažnju?	<i>Bavit ćemo se mogućnošću nedosljednog priznavanja prihoda ili prevare pomoću dokaznih testova detalja krojenih po mjeri.</i> <i>Tokom čitave revizije treba voditi računa o neobjavljenim transakcijama s povezanim stranama vanredovnog poslovanja.</i>

U nastavku se nalazi uzorak revizijskog odgovora na procijenjeni nivo rizika vezan za potraživanja.

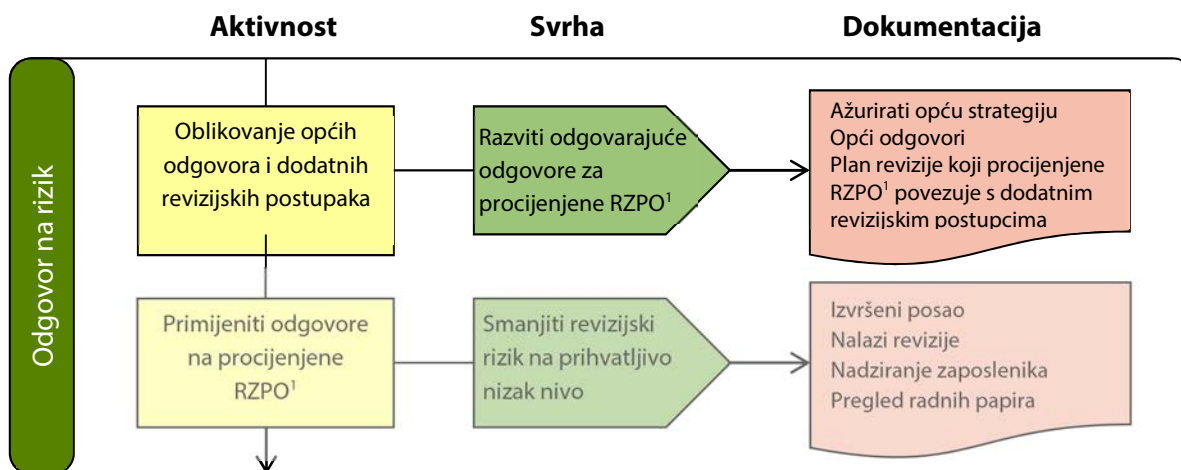
Sažetak predloženog revizijskog odgovora (Označiti kućice u odgovarajućim kolonama)	C	E	A	V
A. Dokazni testovi detalja - sve značajne klase transakcija, stanja i objave	X	X	X	X
B. Dokazni testovi detalja - oblikovani prema posebnim rizicima (uzorkovanje, prevara, značajni rizici, itd.)	X	X	X	
C. Dokazni analitički postupci (dokazivanje u zbiru, itd.)		X		
D. Testovi kontrola (operativna učinkovitost)				
Na osnovu profesionalne prosudbe, mislite li da su iznad navedeni postupci dovoljni za rješavanje procijenjenih rizika? (Da / Ne) Ako ne, obrazložite u nastavku.	Da	Da	Da	Da
Komentari: Nema				

Uzorak revizijskog programa kao odgovora na utvrđene rizike naveden je u bilješkama studija slučaja u Dijelu 2. Poglavlje 17.7.

17. Određivanje obima testiranja

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice za određivanje obuhvata testiranja potrebnog kako bi se odgovorilo na procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja.	330, 500, 530

Prikaz 17.0-1



Napomena:

RZPO = Rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
330.12	Ako revizor prikupi revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola tokom međuperioda, on treba: (a) prikupiti revizijske dokaze o značajnim izmjenama tih kontrola nakon međuperioda; i (b) odrediti dodatne revizijske dokaze koje je potrebno prikupiti za preostali period. (Vidjeti Odj. A33-A34)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
330.13	<p>Prilikom određivanja je li primjereno koristiti revizijske dokaze i učinkovitosti djelovanja kontrola upotrijebljenih u ranijim revizijama i, ako jeste, dužine vremenskog perioda koji može proteći prije ponavljanja testa kontrole, revizor treba razmotriti sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) učinkovitost ostalih elemenata interne kontrole, uključujući okruženje kontrole, nadgledanje kontrola u subjektu, kao i postupak procjene rizika u subjektu; (b) rizike koji proističu iz karakteristika kontrole, uključujući i to je li ručna ili automatizovana; (c) učinkovitost općih IT kontrola; (d) učinkovitost kontrole i njene primjene u subjektu, uključujući prirodu i obuhvat odstupanja koja su nastala tokom primjene kontrole i koje su zabilježene u ranijim revizijama, kao i jesu li se desile promjene u osoblju koje značajno utječu na primjenu kontrole; (e) predstavlja li nemijenjanje određene kontrole rizik nakon promjene okolnosti; i (f) rizike od značajnog pogrešnih objavljivanja i nivo pouzdanosti kontrola. (Vidjeti Odj. A35)
330.14	<p>Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja određenih kontrola iz ranije revizije, on treba utvrditi trajnost značaja tih dokaza prikupljajući revizijske dokaze o tome jesu li se značajne izmjene tih kontrola desile nakon ranije revizije. Revizor ove dokaze treba prikupiti vršeći upit u kombinaciji s posmatranjem i provjeravanjem, a kako bi potvrdio razumijevanje tih određenih kontrola, i:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Ako se se desile izmjene koje utječu na trajnost značaja revizijskih dokaza iz ranije revizije, revizor treba u tekućoj reviziji testirati kontrole. (b) Ako se takve izmjene nisu desile, revizor treba testirati kontrole najmanje jednom u svakoj trećoj reviziji, te testirati neke kontrole u svakoj reviziji kako bi izbjegao mogućnost testiranja svih kontrola na koje se planira osloniti u istom revizijskom periodu, a bez testiranja kontrola u naredna dva revizijska perioda. (Vidjeti Odj. A37-A39)
530.5	<p>Za potrebe MRevS, naredni termini imaju ispod dodijeljeno značenje:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Revizijsko uzorkovanje (uzorkovanje) — Primjena revizijskih postupaka na manje od 100% stavki unutar populacije od značaja za reviziju, i to tako da sve uzorkovane jedinice imaju jednaku mogućnost da budu odabrane, a kako bi se revizoru pružila prihvatljiva osnova za donošenje zaključaka o čitavoj populaciji. (b) Populacija — Zbir svih podataka iz kojih se bira uzorak i o kojima revizor želi donijeti zaključke. (c) Rizik uslovljen uzorkovanjem — Rizik od toga da zaključak revizora, zasnovan na uzorku, može biti drugačiji od zaključka koji bi bio donesen da je čitava populacija bila predmet istog revizijskog postupka. Rizik uslovljen uzorkovanjem može voditi ka dvije vrste pogrešnih zaključaka: <ul style="list-style-type: none"> (i) U slučaju testa kontrola, da su kontrole učinkovitije nego što zapravo jesu ili, u slučaju testa detalja, da značajno pogrešno objavljivanje ne postoji iako zapravo postoji. Revizor prvenstveno vodi računa o ovoj vrsti pogrešnog zaključka jer on pogađa učinkovitost revizije i vjerovatnije je da će voditi neodgovarajućem revizijskom mišljenju. (ii) U slučaju testa kontrola, da su kontrole manje učinkovite nego što zapravo jesu ili, u slučaju testa detalja, da značajno pogrešno objavljivanje postoji iako zapravo ne postoji. Ova vrsta pogrešnog zaključka pogađa učinkovitost revizije tako što obično vodi dodatnom poslu kojim će se ustanoviti da su početni zaključci bili pogrešni.

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
530.5 (<i>nastavak</i>)	<p>(d) Rizik neuslovljen uzorkovanjem — Rizik od toga da revizor donese pogrešan zaključak iz bilo kojeg razloga koji nije povezan sa rizikom uzorkovanja. (Vidjeti Odj. A1)</p> <p>(e) Anomalija — Pogrešno iskazivanje ili odstupanje koje dokazivo nije reprezentativni primjer pogrešnog iskazivanja ili odstupanja u populaciji.</p> <p>(f) Jedinica uzorka — Pojedinačna stavka koja čini populaciju. (Vidjeti Odj. A2)</p> <p>(g) Statističko uzorkovanje — Pristup uzorkovanju koji ima sljedeće karakteristike:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) nasumični izbor stavki uzoraka; i (ii) primjena teorije vjerovatnoće za procjenu rezultata uzorka, uključujući mjerenje rizika uzorkovanja. <p>Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike (i) i (ii) smatra se nestatističkim uzorkovanjem.</p> <p>(h) Stratifikacija — Postupak dijeljenja populacije u potpopulacije, od kojih svaka predstavlja grupu uzorkovanih jedinica sa sličnim karakteristikama (često novčanu vrijednost).</p> <p>(i) Prihvatljivo pogrešno iskazivanje — Novčani iznos koji odredi revizor, a u vezi sa kojim on nastoji steći odgovarajući nivo uvjerenosti da stvarno pogrešno iskazivanje u populaciji ne premašuje iznos koji je on odredio. (Vidjeti Odj. A3)</p> <p>(j) Prihvatljivi stepen odstupanja — Stepene odstupanja od propisanih internih kontrolnih postupaka koje je odredio revizor, a u vezi sa kojim on nastoji steći odgovarajući nivo uvjerenosti da stvarni stepen odstupanja u populaciji ne prelazi onaj koji je on odredio.</p>

17.1 Pregled

Dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza može se prikupiti izborom i ispitivanjem sljedećeg:

Prikaz 17.1-1

Izbor i ispitivanje	
Sve stavke (100%-tno ispitivanje)	<p>Ovo je prikladno kada:</p> <ul style="list-style-type: none"> • populaciju čini mali broj stavki velike vrijednosti; • postoji značajan rizik, a drugi načini ne pružaju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza; i • kompjuterski pomognute revizijske tehnike (CAAT) mogu se primijeniti na veću populaciju kako bi se elektronički ispitala ponavljajuća računanja ili neki drugi postupak.

Izbor i ispitivanje	
Specifične stavke	<p>Ovo je prikladno za:</p> <ul style="list-style-type: none"> visoku vrijednost ili ključne stavke koje pojedinačno mogu rezultirati značajnim pogrešnim objavljivanjem; sve stavke preko određene vrijednosti; bilo koje neobične ili osjetljive stavke ili objavljivanja u finansijskim izvještajima; bilo koje stavke koje su veoma podložne pogrešnim objavljivanjima; stavke koje pružaju informacije o pitanjima kao što priroda subjekta, priroda transakcija i interna kontrola; i stavke za ispitivanje učinkovitosti određenih kontrolnih aktivnosti.
Reprezentativni uzorak stavki iz populacije	<p>Ovo je prikladno za donošenje zaključka o ukupnom setu podataka (populaciji), i to izborom i ispitivanjem reprezentativnog uzorka stavki iz populacije.</p> <p>Uzorkovanje omogućava revizoru da prikupi i procijeni revizijske dokaze o određenim karakteristikama. Određenje veličine uzorka može se izvršiti koristeći ili statističke ili nestatističke metode.</p>

Odluka o tome koji će se pristup koristiti zavisi od okolnosti. Primjena bilo kojeg ili kombinacija gore navedenih načina može biti prikladna u određenim okolnostima.

Izbor uzorkovanja, kao najučinkovitije metode smanjenja rizika za neku tvrdnju, ima brojne prednosti koje su prikazane ispod.

Prikaz 17.1-2

	Koristi
Korištenje reprezentativnih uzoraka	Mogu se donijeti valjani zaključci. Cilj revizora je ostvariti razumno smanjenje rizika, a ne potpunu sigurnost.
	Rezultati se mogu kombinovati sa rezultatima drugih ispitivanja. Dokazi prikupljeni iz jednog izvora mogu se potkrijepiti dokazima prikupljenim iz drugog kako bi se postiglo bolje smanjenje rizika.
	Ispitivanje svih podataka ne bi pružilo potpunu sigurnost. Npr. nezabilježene transakcije nikad se neće otkriti.
	Manji troškovi. Troškovi ispitivanja svakog knjiženja u računovodstvenim evidencijama i svih pratećih dokaza bi bili neekonomični.

U Dijelu 1, Poglavlje 10 ističu se priroda i upotreba daljnjih revizijskih postupaka. Ovo poglavlje fokusira se na obuhvat ispitivanja i upotrebu tehnika uzorkovanja.

Tehnike uzorkovanja

Uzorkovanje se ne mora izabrati kao revizijski postupak, ali (kada se koristi) zahtijeva se da sve jedinice uzorka u populaciji (kao što su prodajne transakcije ili stanje potraživanja) imaju mogućnost da budu izabrane. Ovo je potrebno kako bi se revizoru omogućilo donošenje prihvatljivih zaključaka o ukupnoj populaciji.

U bilo kojem uzorku koji čini manje od 100% populacije, uvijek postoji rizik od toga da pogrešno objavljivanje neće biti otkriveno i da ono može premašiti prihvatljivi nivo pogrešnog iskazivanja ili odstupanja. Ovo se zove rizik uzorkovanja. Rizik uzorkovanja može se smanjiti povećavanjem veličine uzorka, dok se rizik neuslovljen uzorkovanjem može smanjiti pravilnim planiranjem, nadzorom i pregledom angažmana.

Postoje dvije vrste uzorkovanja koje se obično koriste u reviziji, i to onako kako je prikazano ispod.

Prikaz 17.1-3

	Karakteristike uzorka
Statističko uzorkovanje	Uzorak se bira nasumično. To znači da svaka jedinica u populaciji ima poznatu (statistički primjerenu) vjerovatnoću da bude izabrana.
	Rezultati se mogu matematički projicirati. Teorija vjerovatnoće može se koristiti za procjenu rezultata uzorka, uključujući i mjerenje rizika uzorkovanja.
Nestatističko ili procjenjivačko uzorkovanje	Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike istaknute iznad za statističko uzorkovanje.

Prilikom određivanja veličine uzorka, revizor treba odrediti prihvatljivi stepen odstupanja (izuzetke) koji će biti prihvatljiv.

- **Dokazni postupci**

Značajnost učinka (ukupna ili za određenu stavku) određuje se u odnosu na ukupnu značajnost (ukupno ili za određenu stavku). Prihvatljivi nivo pogrešnog objavljivanja određuje se u odnosu na značajnost učinka (ukupno ili za određenu stavku, zavisno o kojem slučaju se radi). Što je prihvatljivi nivo pogrešnog objavljivanja viši, to je veličina uzorka manja. Što je prihvatljivi nivo pogrešnog objavljivanja niži, to je veličina uzorka veća. Treba napomenuti da će prihvatljivi nivo pogrešnog objavljivanja često biti isti kao i značajnost učinka.

- **Testovi kontrola**

Kod testova kontrola, prihvatljivi stepen odstupanja vjerovatno će biti veoma mali, koji često dozvoljavaja možda samo jedno odstupanje ili ga ne dozvoljavaja uopće. Testovi kontrola pružaju dokaze o tome djeluju li kontrole ili ne. Prema tome, oni će se koristiti samo tamo gdje se smatra da je učinkovitost kontrole pouzdana.

17.2 Korištenje uzorkovanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
530.6	Prilikom oblikovanja revizijskog uzorka, revizor treba razmotriti svrhu revizijskog postupka i karakteristike populacije iz koje će se uzorak izvući. (Vidjeti Odj. A4-A9)
530.7	Revizor treba odrediti veličinu uzorka koja je dovoljna za smanjenje rizika uzorkovanja na prihvatljivo nizak nivo. (Vidjeti Odj. A10-A11)
530.8	Revizor treba izabrati stavke za uzorak tako da svaka jedinica uzorka u populaciji ima šansu da bude izabrana. (Vidjeti Odj. A12-A13)
530.9	Revizor treba revizijske postupke koji su primjereni svrsi izvršiti na svakoj izabranoj stavci.
530.10	Ako se revizijski postupak ne može primijeniti na izabranu stavku, revizor postupak treba izvršiti na zamjenskoj stavci. (Vidjeti Odj. A14)
530.11	Ako revizor nije u mogućnosti da na izabranu stavku primijeni oblikovane revizijske ili primjerene alternativne postupke, on tu stavku treba tretirati kao odstupanje od propisane kontrole, u slučaju testova kontrole, ili kao pogrešno objavljivanje, u slučaju testova na detalje. (Vidjeti Odj. A15-A16)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
530.12	Revizor treba ispitati prirodu i razloge za bilo kakvo utvrđeno odstupanje ili pogrešno objavljivanje, te procijeniti njihov mogući utjecaj na svrhu revizijskog postupka, kao i na druga područja revizije. (Vidjeti Odj. A17)
530.13	U izrazito rijetkim okolnostima, kada revizor smatra da su pogrešno objavljivanje ili odstupanje otkriveni u uzorku anomalija, on treba steći visok stepen sigurnosti da to pogrešno objavljivanje ili odstupanje nisu reprezentativni za populaciju. Revizor treba steći stepen sigurnosti vršeći dodatne revizijske postupke, a kako bi prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da pogrešno objavljivanje ili odstupanje ne utječu na ostatak populacije.
530.14	Kod testova na detalje, revizor pogrešna objavljivanja koja su otkrivena u uzorku treba projicirati na cijelu populaciju. (Vidjeti Odj. A18-A20)
530.15	Revizor treba procijeniti: (a) rezultate uzorka; i (Vidjeti Odj. A21-A22) (b) da li je korištenje revizijskog uzorkovanja pružilo dovoljnu osnovu za zaključke o populaciji koja je bila testirana. (Vidjeti Odj. A23)

Građenje temelja

Kad god se razmatraju statističke ili nestatističke tehnike uzorkovanja, revizor treba tretirati i dokumentovati sljedeća pitanja:

Prikaz 17.2-1

Faktori za razmatranje	Komentari
Svrha testa?	Polazna tačka za oblikovanje testa je određivanje njegove svrhe i toga kojim tvrdnjama će se baviti.
Osnovni izvor dokaza?	Koji je osnovni izvor dokaza za svaku tvrdnju kojom ćemo se baviti, a koji dodatni? Ovo razlikovanje osigurat će da se revizijski trud usmjeri na pravo mjesto.
Ranije iskustvo?	Kakvo je iskustvo (ako ga imamo) u vršenju sličnih testova u ranijim periodima? Razmotriti učinkovitost testa, kao i postojanje i raspored odstupanja (grešaka), ako bi postojala, pronađenih u izabranom uzorku.
Koja populacija?	Osigurati da je populacija stavki koje će biti testirane prikladna za ostvarivanje ciljeva testa. Uzorkovanjem se neće utvrditi ili testirati stavke koje nisu već uključene u populaciju. Npr. uzorak stanja potraživanja može se koristiti za testiranje postojanja tih potraživanja, ali takva populacija ne bi bila prikladna za testiranje njihove poptunosti. Također, treba razmotriti i veličinu populacije. U nekim slučajevima, statistički zaključak se ne može izvući ako je testirana populacija premala za uzorkovanje.
Koju jedinicu uzorkovanja koristiti?	Razmotriti svrhu testa i tvrdnje kojom se isti bavi. Ova odluka će odrediti koje stavke će biti izabrane za testiranje. Primjeri uključuju fakture za prodaju, narudžbe i potraživanja od kupaca.

Faktori za razmatranje	Komentari
Statistički ili nestatistički?	Statistički zaključci mogu se izvući iz statističkih uzoraka. Zaključci zasnovani na profesionalnoj procjeni mogu se donijeti iz procjenjivačkih nestatističkih uzoraka. Nestatistički uzorci često se koriste u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima koji se bave istom tvrdnjom.
Definicija odstupanja?	Neuspjeh u pravilnom definisanju odstupanja za rezultat imati će protraćeno vrijeme osoblja na pregledanje manjih izuzetaka koji nisu odstupanje. Također, treba odrediti kako će revizijsko osoblje pratiti razloge i utjecaje otkrivenih odstupanja.
Treba li isključiti neke stavke visoke vrijednosti?	Ako postoje veće transakcije ili salda u populaciji, a koja se mogu procijeniti odvojeno, to za rezultat može imati manje veličine uzoraka od preostalih stavki u populaciji. U nekim slučajevima, dokazi prikupljeni testiranjem većih transakcija ili salda mogu biti dovoljni da se potpuno poništi potreba za uzorkovanjem.
Korištenje KPRT (CAAT)?	Mogu li kompjuterski pomognute revizijske tehnike (CAAT) pružiti bolji ili učinkovitiji rezultat? Kod mnogih testova se na taj način može testirati 100% populacije (ne samo uzorak), a mogu se pripremiti i prilagođeni izvještaji kojima se ističu neobične stavke koje treba pratiti.
Je li moguća stratifikacija?	<p>Treba razmotriti može li se populacija stratifikovati, dijeleći je na manje potpopulacije koje imaju prepoznatljivu karakteristiku.</p> <p>Npr. ako populacija sadrži niz transakcija veće vrijednosti, populacija (kod testova na detalje) može biti stratifikovana prema novčanoj vrijednosti. To omogućava da se veći revizijski trud usmjeri na stavke veće vrijednosti, jer te stavke mogu sadržavati i najveću mogućnost pogrešnog objavljivanja u vidu prevelikog iskazivanja.</p> <p>Populacija se, također, može stratifikovati prema određenoj karakteristici koja upućuje na veći rizik od pogrešnog objavljivanja. Kada se testira prikladnost ispravki potraživanja od spornih kupaca (vrednovanje potraživanja od kupaca), stanja kupaca se mogu stratifikovati po starosti.</p> <p>Kada se podpopulacije testiraju odvojeno, pogrešna objavljivanja će se i projicirati za svaku grupu odvojeno. Projicirana pogrešna objavljivanja za svaku grupu se potom mogu kombinovati da bi se razmotrio mogući utjecaj tih pogrešnih objavljivanja na saldo računa ili klasu transakcija.</p>
Kolika preciznost se zahtijeva?	<p>Značajnost učinka često se koristi kao osnova za prihvatljiva pogrešna objavljivanja. Ona, također, predstavlja preciznost za statistički test.</p> <p>Značajnost učinka treba biti postavljena na iznos koji omogućava da moguće postojanje neutvrđenih i beznačajnih pogrešnih objavljivanja preraste u značajan iznos.</p>

Faktori za razmatranje	Komentari
Koji nivo pouzdanosti se zahtijeva?	<p>Pouzdanost je nivo prihvatljivog rizika (rizika neotkrivanja) da test neće donijeti tačne rezultate. Zahtijeva li se visok nivo pouzdanosti (koji vodi većem uzorku) ili nizak nivo pouzdanosti (koji vodi manjem uzorku)?</p> <p>Zahtijevani nivo pouzdanosti u određenom testu zasniva se na faktorima kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dokazi prikupljeni iz drugih izvora kao što su analitički pregled, drugi dodatni postupci i testiranje operativne učinkovitosti povezanih kontrola; i • značaj tvrdnje ili stavke u finansijskim izvještajima u poređenju s ukupnim značajem. <p>Npr. nivo pouzdanosti od 95% označava da će, ako je određeni test izveden 100 puta (nasumično birajući reprezentativne transakcije), rezultati biti tačni (unutar granica pogrešnog objavljivanja) u 95 od tih 100 testova. Postoji rizik da će 5 od 100 testova pružiti netačne rezultate.</p>

Kada se planira statističko uzorkovanje, prihvatljivo pogrešno objavljivanje ili stepen odstupanja također trebaju biti tretirani.

Prikaz 17.2-2

Faktori za razmatranje	Komentari
Koja su prihvatljiva pogrešna objavljivanja i stepen odstupanja?	<p>Prihvatljivo pogrešno objavljivanje koristi se u testu detalja kako bi se tretirao rizik od toga da zbir beznačajnih pogrešnih objavljivanja izazove značajno pogrešno objavljivanje u finansijskim izvještajima, kao i da bi dalo ograničenje mogućih neutvrđenih grešaka. Prihvatljivo pogrešno objavljivanje je primjena značajnosti učinka na određeni postupak uzorkovanja. Prihvatljivo pogrešno objavljivanje može biti isti iznos kao i značajnost učinka ili niži od toga.</p> <p>Prihvatljivi stepen odstupanja koristi se kod testova kontrola kada revizor određuje stepen odstupanja od propisanih postupaka interne kontrole, a kako bi dostigao odgovarajući nivo sigurnosti. Revizor nastoji steći odgovarajući nivo sigurnosti da stvarni stepen odstupanja u populaciji ne premašuje postavljeni stepen odstupanja.</p>

17.3 Obuhvat dokaznih postupaka (Korištenje statističkog uzorkovanja)

Što je veći rizik od pogrešnog objavljivanja, veći je i obuhvat zahtijevanih dokaznih postupaka. Obuhvat dokaznih postupaka može se smanjiti ispitivanjem operativne učinkovitosti interne kontrole. Međutim, ako rezultati nisu zadovoljavajući, obuhvat dokaznih postupaka možda treba povećati.

Određivanje veličine uzorka — Uzorkovanje novčanim jedinicama

Najčešća metoda uzorkovanja kod testa detalja je uzorkovanje novčanim jedinicama. Kod ove metode, vjerovatnoća da stavka (npr. stanje potraživanja) bude izabrana za testiranje je direktno proporcionalna njenoj novčanoj vrijednosti. Dakle, stanje potraživanja od 6.000 € ima tri puta veću šansu da bude izabrano od stanja potraživanja od 2.000 €. Korištenjem ove metode, ne bi bilo prikladno birati fizičke jedinice, npr. svaku 50. fakturu ili transakciju.

Iako je uzorkovanje novčanim jedinicama najčešći način uzorkovanja koji koriste revizori, postoje i mnoge druge metode koje u određenim okolnostima mogu biti primjerenije. U ovaj Vodič nije uključena rasprava o tim drugim metodama uzorkovanja.

Izbor faktora pouzdanosti

Prilikom oblikovanja dokaznih testova, revizor može smatrati korisnim da koristi tri nivoa smanjenja rizika poput visoki, umjereni i niski. Razlika između ovih nivoa može se zasnivati na faktoru pouzdanosti koji je korišten za izbor uzorka. Što je viši faktor pouzdanosti, to je veća veličina uzorka i viši je nivo smanjenja rizika. Ovo je predstavljeno u narednom prikazu u kojem su dati tipični nivoi pouzdanosti za ostvarivanje visokog, umjerenog i niskog smanjenja rizika.

Prikaz 17.3-1

Zahtijevano smanjenje rizika	Nivo pouzdanosti	Faktor pouzdanosti
Visoko	95%	3,0
Umjereni	80-90%	1,6 – 2,3
Nisko	65-75%	1,1 – 1,4

Učinkoviti set revizijskih postupaka, koji su oblikovani kako bi se odgovorilo na procijenjene rizike i određene tvrdnje, može sadržavati kombinaciju testova kontrola i dokaznih postupaka.

Naredna tabela daje djelimični popis faktora pouzdanosti za različite nivoe pouzdanosti. Npr. ako se zahtijeva nivo pouzdanosti od 90%, korišteni faktor pouzdanosti bit će 2,3.

Prikaz 17.3-2

Nivo pouzdanosti	Faktor pouzdanosti
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

*Izbor uzorka**Prikaz 17.3-3*

Novčana jedinica	Opis
Postupak izbora uzorka	Izbaciti iz populacije ključne stavke i stavke visoke vrijednosti.
	Izračunati interval uzorkovanja.
	Odrediti nasumičnu početnu tačku za izbor prve stavke. Nasumična početna tačka može varirati od 1 € do intervala uzorkovanja. Svaki naredni izbor vrši se prema vrijednosti prethodne tačke plus jedan interval uzorkovanja.

Napomena: Osigurati da je postupak izbora uzorka, uključujući i osnovu za izbor nasumične početne tačke (pomoću generatora nasumičnih brojeva ili koristeći profesionalnu procjenu), dokumentovan na odgovarajući način.

Korak 1 — Izračunati interval uzorkovanja

Formula je sljedeća:

$$\text{Interval uzorkovanja} = \text{Značajnost učinka (Prihvatljivo pogrešno objavljivanje)} \div \text{Faktor pouzdanosti}$$

Ako je interval uzorkovanja bio 17.391 €, prvi račun može se izabrati nasumično kao neki koji sadrži 10.000-ti €. Drugi izabrani račun bio bi neki koji sadrži kumulativni iznos 27.391. € (polazna tačka + interval uzorkovanja = 10.000 € + 17.391 €). Treći račun bio bi onaj u kojem je sadržan kumulativni iznos 44.782. eura (27.391 € + 17.391 €). Ovaj postupak nastavio bi se do kraja populacije.

Korak 2 — Izračunati veličinu uzorka

Veličina uzorka reprezentativnih stavki kod uzorkovanja novčanim jedinicama obično je određena sljedećom formulom:

$$\text{Veličina uzorka} = \text{Populacija koja se testira} \div \text{Interval uzorkovanja}$$

Iz populacije koja se testira treba isključiti bilo koje specifične stavke koje su izdvojene za posebnu procjenu.

Korak 3 — Izbor uzorka

Iz populacije treba isključiti ključne stavke i stavke visoke vrijednosti (radi posebnog razmatranja), te izračunati interval uzorkovanja (pogledati iznad Korak 1). Potom treba odrediti nasumičnu polaznu tačku za izbor prve stavke. Nasumična polazna tačka može varirati od 1 € do intervala uzorkovanja. Svaki naredni izbor vrši se prema vrijednosti prethodne tačke plus jedan interval uzorkovanja.

Sljedeća tri primjera objašnjavaju postupak:

Primjer 1 — Uzorkovanje stanja potraživanja

Prikaz 17.3-4

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	Uvjeriti se u postojanje potraživanja izborom uzorka stanja potraživanja i slanjem zahtjeva za potvrdom.
Rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja značajnih tvrdnji	Postojanje = visok rizik
Populacija koju ćemo testirati	Stanja potraživanja na kraju perioda
Novčana vrijednost populacije	177.203 €
Određene stavke koje su predmet posebne procjene	38.340 €
Smanjenje rizika postignuto testovima kontrola	Nema
Smanjenje rizika iz drugih postupaka kao što su postupci procjene rizika	Ograničeno
Faktor pouzdanosti koji će se koristiti (smanjiti za smanjenje rizika postignuto iz drugih izvora)	Nema drugih izvora smanjenja rizika pa će se koristiti 95% ili 3,0
Značajnost učinka	15.000 €
Očekivana odstupanja u uzorku	Nema

$$\text{Interval uzorkovanja} = 15.000 \text{ €} / 3,0 = 5.000 \text{ €}$$

$$\text{Veličina uzorka} = (177.203 \text{ €} - 38.240 \text{ €}) / 5.000 \text{ €} = 28$$

U ovom primjeru, interval uzorkovanja je 5.000 €. Prema tome, ako je prva nasumično izabrana stavka bila 436 €, naredna stavka bit će u transakciji ili stanju koje sadrži kumulativni iznos od 5.436 €. Treća stavka transakcija bit će u transakciji ili stanju koje sadrži kumulativni iznos od 10.436 €, i tako dalje dok se ne izabere 28 stavki.

Napomena: Stavke više vrijednosti vjerovatno će biti izabrane za testiranje (pogledati djelimičnu populaciju stanja potraživanja ispod).

Prikaz 17.3-5

	Stanje potraživanja	Kumulativni iznos	Interval uzorkovanja	Uključiti u uzorak?
Kupac A	4.750	4.750	436	Da
Kupac B	3.500	8.250	5.436	Da
Kupac C	1.800	10.050	10.436	Ne
Kupac D	2.700	12.750	10.436	Da
Kupac E	950	13.700	15.436	Ne
Kupac F	2.580	16.280	15.436	Da

Primjer 2 — Uzorkovanje stanja potraživanja

Prikaz 17.3-6

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	Uvjeriti se u postojanje potraživanja izborom uzorka stanja potraživanja i slanjem zahtjeva za potvrdom.
Rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja značajnih tvrdnji	Postojanje = umjereni rizik
Populacija koju ćemo testirati	Stanje potraživanja na kraju perioda
Novčana vrijednost populacije	177.203 €
Određene stavke koje su predmet posebne procjene	38.340 €
Smanjenje rizika postignuto testovima kontrola	Utvrđen je nizak nivo kontrolnog rizika za povezane kontrole
Smanjenje rizika iz drugih postupaka kao što su postupci procjene rizika	Ograničeno
Faktor pouzdanosti koji će se koristiti (smanjiti za smanjenje rizika postignuto iz drugih izvora)	U svjetlu drugih izvora dokaza, koristit će se faktor pouzdanosti od 70% (1,2)
Značajnost učinka	15.000 €
Očekivana odstupanja u uzorku	Nema

$$\text{Interval uzorkovanja} = 15.000 \text{ €} / 1,2 = 12.500 \text{ €}$$

$$\text{Veličina uzorka} = (177.203 \text{ €} - 38.240 \text{ €}) / 12.500 \text{ €} = 12$$

Primjer 3 — Uzorkovanje ulaznih faktura

Prikaz 17.3-7

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	Uvjeriti se u postojanje i tačnost nabavki izborom uzorka ulaznih faktura
Rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja značajnih tvrdnji	Postojanje = nizak rizik Tačnost = nizak rizik
Populacija koju ćemo testirati	Ulazne fakture za period
Novčana vrijednost populacije	879.933 €
Određene stavke koje su predmet posebne procjene	46.876 €
Smanjenje rizika postignuto testovima kontrola	Nema
Smanjenje rizika iz drugih postupaka kao što su postupci procjene rizika	Umjereno učinkoviti dokazni analitički postupci

Pitanje	Odgovor
Faktor pouzdanosti koji će se koristiti (smanjiti za smanjenje rizika postignuto iz drugih izvora)	U svjetlu drugih izvora dokaza, koristit će se faktor pouzdanosti od 80% (1,6)
Značajnost učinka	15.000 €
Očekivana odstupanja u uzorku	Nema

$$\text{Interval uzorkovanja} = 15.000 \text{ €} / 1,6 = 9.375 \text{ €}$$

$$\text{Veličina uzorka} = 879.933 \text{ €} - 46.876 \text{ €} / 9.375 \text{ €} = 89$$

Kao što je prikazano iznad, veličine uzoraka za dokazne testove mogu biti veoma velike kada se ispituju tokovi transakcija. Često je učinkovitije testirati interne kontrole (gdje je veličina uzorka manja) ili vršiti druge vrste revizijskih postupaka kako bi se prikupili potrebni dokazi.

Projeciranje pogrešnih objavljanja

Postupak je predstavljen u narednom prikazu.

Prikaz 17.3-8

1.	Izračunati postotak pogrešnih objavljanja u svakoj stavci. Ako je pronađeno da je iznos 50 €, a trebao je biti 60 €, pogrešno objavljanje je 10 € ili 17%.
2.	Sabrati postotke pogrešnih objavljanja, notirajući precjenjivanja i potcjenjivanja.
3.	Izračunati prosječan postotak pogrešnog objavljanja po uzorkovanoj stavci dijeljenjem ukupnog postotka pogrešnih objavljanja s brojevima svih uzorkovanih stavki (sa i bez pogrešnih objavljanja).
4.	Pomnožiti prosječan postotak pogrešnog objavljanja sa ukupnom novčanom vrijednošću reprezentativne populacije (isključiti ključne i stavke visoke vrijednosti). Ovo dovodi do projiciranog pogrešnog objavljanja za uzorak. Očito, ovo isključuje bilo kakva pogrešna objavljanja pronađena kod ključnih i stavki visoke vrijednosti, a koje su prethodno izuzete iz uzorka.

Npr. uzorak od 50 izabranih stavki iz populacije od 250.000 € je sadržavao sljedeća tri pogrešna objavljanja.

Prikaz 17.3-9

Tačna vrijednost	Revidirana vrijednost	Pogrešno objavljanje	Postotak greške
500 €	400 €	100 €	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Ukupni % greške (suma postotaka pogrešnih objavljanja)			37,86%
Prosječan % pogrešnih objavljanja: 37,86% ÷ 50 (veličina uzorka) =			0,7572%
Projecirano pogrešno objavljanje: 0,7572% × 250.000 € (populacija)			1,893 €

Projecirano pogrešno objavljanje nekad se naziva "najvjerojatnijom greškom" (MLE – most likely error).

ZA RAZMATRANJE

Anomalije

Može postojati iskušenje da se neka pogrešna objavljivanja ili odstupanja (otkrivena u uzorku) proglašavaju anomalijom (nereprezentativnom za populaciju) i da se isključe prilikom projiciranja pogrešnih objavljivanja za populaciju. Međutim, zahtijeva se dodatni revizijski posao, bez obzira je li pogrešno objavljivanje / odstupanje za populaciju reprezentativno ili nije:

- Ako je odstupanje reprezentativno za populaciju, revizor treba ispitati prirodu i razloge, te procijeniti njihov mogući utjecaj na svrhu revizijskog postupka, kao i na druga područja revizije.
- Ako se smatra da je odstupanje anomalija, revizor treba steći visok stepen sigurnosti da takvo pogrešno objavljivanje ili odstupanje nisu reprezentativni za populaciju. To zahtijeva vršenje dodatnih revizijskih postupaka kako bi se prikupilo dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da pogrešno objavljivanje ili odstupanje ne utječu na ostatak populacije.

Treba naglasiti da se MRevS 530.13 navodi da se anomalije javljaju samo u izrazito rijetkim okolnostima.

17.4 Obuhvat dokaznih analitičkih postupaka

Dokazni analitički postupci su ili osnovni test stanja računa ili će se koristiti u kombinaciji sa drugim testovima detalja kojima je na odgovarajući način sužen obuhvat.

U Dijelu 1, Poglavlje 10 ističu se dva nivoa smanjenja rizika, a koji se mogu postići vršenjem dokaznih analitičkih postupaka. Ovo smanjenje rizika veoma je učinkovito (tj. dokazni test) i umjereno učinkovito.

Jednostavni analitički postupci (kao što je upoređivanje prošlogodišnjih rezultata sa ovom godinom) može pomoći otkrivanju pitanja koja treba pratiti, ali koja pružaju malo dodatnih revizijskih dokaza. Ova vrsta analitičkog postupka može se koristiti prilikom razumijevanja subjekta, vršenja postupaka procjene rizika i pregledanja konačnih finansijskih izvještaja.

Prilikom oblikovanja dokaznih analitičkih postupaka, revizor će:

- Utvrditi veličinu odstupanja od očekivanja, a koja se može prihvatiti bez dodatnog ispitivanja. Na ovo prvenstveno trebaju utjecati značajnost i dosljednost željenom nivou smanjenja rizika;
- Razmotriti mogućnost da kombinacija pogrešnih objavljivanja za određeno stanje računa, klasu transakcija ili objavljivanje može u zbiru dovesti do neprihvatljivog iznosa; i
- Povećati željeni nivo smanjenja rizika kako se bude povećavao rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja.

Prikaz 17.4-1

Primjer dokaznog analitičkog postupka

Pitanja	Odgovor	
Opisati postupak koji će se izvršiti, kao i željeni ishod	<i>Pomnožiti iznose najamnina po jedinici sa brojem iznajmljenih jedinica kako bi se predvidjeli prihodi od stanova, a potom uporediti rezultat sa prihodima evidentiranim u knjigama subjekta.</i>	
Koja je vrijednost evidentiranog iznosa ili omjer?	278.000 €	
Kojim tvrdnjama ćemo se baviti?	<i>Potpunost, postojanje i tačnost</i>	
Koja značajnost učinka će se koristiti?	10.000 €	
Koja veličina odstupanja (između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti) je prihvatljiva?	1%	
Preostali rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja nakon izvršenog postupka (tj. umjeren ili nizak)	Nizak	
Opisati detalje svakog elementa podataka korištenih u računanju očekivanog ishoda (tj. finansijskog i nefinansijskog).	Opisati postupke izvršene da bi se procijenila pouzdanost svakog elementa korištenih podataka (razmotriti izvor, uporedivost, prirodu, značaj i kontrole tokom pripreme).	Poziv na radne papire
1. Jedinice za iznajmljivanje	<i>Pregledali smo nacрте i fizički izvršili pregled zgrade zbog mogućih većih promjena.</i>	
2. Najamnina po jedinici	<i>Pregledali smo uzorak ugovora o iznajmljivanju kako bismo utvrdili plative najamnine.</i>	
3.		
4.		
Pružiti detalje o kalkulaciji, očekivanom ishodu i rezultatima upoređivanja sa evidentiranim iznosom ili omjerom: <i>Broj iznajmljenih jedinica = 26 Najamnina po jedinici = 12.000 € godišnje</i> <i>Kalkulacija = 26 x 12.000 = 312.000 €. Razlika u odnosu na evidentirani iznos je 34.000 €.</i>		
Kada razlika (između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti) premaši prihvatljivu vrijednost, objasniti koje ispitivanje je izvršeno i utvrđene rezultate (tj. ispitivanje uprave, prikupljanje dodatnih dokaza i vršenje drugih revizijskih postupaka). <i>Istražili smo razlike i uvjerali se da su, u prosjeku, dvije jedinice (ne iste) slobodne svakog mjeseca tokom godine, a jedna jedinica nije iznajmljena, ali je korištena za potrebe sastanaka i kao povremeni smještaj za goste. To objašnjava 36.000 € razlike, što ostavlja 2.000 € neobjašnjenim. Ovo je ispod prihvatljivog nivoa opisanog iznad.</i>		
Zaključak: <i>Test je uspješno završen.</i>		

ZA RAZMATRANJE

Korištenje "nefinansijskih" podataka u dokaznom analitičkom postupku često može poboljšati rezultat. Nefinansijski podaci mogu uključivati informacije kao što su broj zaposlenika, kvadraturu prodajnog prostora ili broj određenih isporučenih proizvoda.

Prilikom vršenja analitičkih postupaka, nužno je odrediti očekivanja (npr. odnos s povezanim stanjima, promjene iz prethodnog perioda i tako dalje) i potom ih uporediti sa informacijama iz finansijskih izvještaja. Treba izbjeći suprotan pristup započinjanja sa finansijskim informacijama i onda pokušavati objasniti razlike koristeći znanje o klijentu i njegovom okruženju. Analitički postupci su mnogo učinkovitiji kada ih oblikuju očekivanja zasnovana na razumijevanju subjekta i njegovog okruženja. Ipak, pouzdanost bilo kakvih "nefinansijskih" podataka koji su korišteni treba biti utvrđena prije njihovog korištenja u dokaznom analitičkom postupku.

17.5 Testovi kontrola — Operativna učinkovitost

Revizijski postupci korišteni za testove kontrola se sastoje od jedne ili više vrsta od četiri prikazane ispod.

Prikaz 17.5-1

Testovi interne kontrole za operativnu učinkovitost	
Vrste postupaka	Istraživanje među odgovarajućim zaposlenicima. (Trebalo bi zapamtiti, međutim, da samo istraživanje nije dovoljno da bi se testirala operativna učinkovitost kontrola.)
	Provjera dokumentacije koja se na to odnosi.
	Posmatranje poslovanja subjekta.
	Ponavljanje izvođenja kontrole.

Prožimajuće kontrole (na nivou subjekta)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
315.14	Revizor treba steći razumijevanje o okruženju kontrole. Kao dio toga, revizor treba procijeniti: (a) da li je uprava, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, razvila i održala kulturu poštenja i etičkog ponašanja; i (b) da li snage elemenata okruženja kontrole zajedno pružaju odgovarajući temelj za druge dijelove interne kontrole, kao i da li su ti drugi dijelovi oslabljeni zbog opiranja u okruženju kontrole. (Vidjeti Odj. A69-A78)

Testiranje prožimajućih kontrola koje postoje na nivou subjekta naginje ka tome da bude subjektivnije (kao što je testiranje privrženosti ka kompetentnosti subjekta ili razumijevanja politika subjekta o prihvatljivim ponašanjima), nego što su testiranja određenih transakcionih kontrola. Ipak, ove kontrole zajedno pružaju odgovarajući temelj za druge dijelove interne kontrole.

U prikazu ispod se predstavljaju neke moguće metode za testiranje prožimajućih kontrola na nivou subjekta.

Prikaz 17.5-2

Okruženje kontrole	Mogući testovi kontrola
Komunikacija i poticanje integriteta i etičkih vrijednosti	<ul style="list-style-type: none"> • Čitanje izvještaja na web stranici subjekta, kao i nekog kodeksa ponašanja ili sl. • Pregled komunikacija sa zaposlenicima. • Obavljanje razgovora sa uzorkom zaposlenika.
Privrženost kompetentnosti	<ul style="list-style-type: none"> • Pregled politika unajmljivanja i otpuštanja. • Pregled opisa poslova i dokumentacije sadržane u dosijeima izabranih zaposlenika.
Učestvovanje onih koji su zaduženi za upavljanje	<ul style="list-style-type: none"> • Pregled bilo kakvih procjena koje je subjekt napravio o sebi. • Pregled kvalifikacija članova odbora i zapisnika sa sastanaka. • Prisustvovanje sastanku kao posmatrač.
Filozofija uprave i stil upravljanja	<ul style="list-style-type: none"> • Pregled bilo kakvih dostupnih dokumenata, a koji su s ovim povezani. • Obavljanje razgovora sa uzorkom zaposlenika.
Organizaciona struktura	<ul style="list-style-type: none"> • Pregled strukture u svjetlu prakse koja je najbolja za prirodu subjekta.
Dodjeljivanje ovlaštenja i odgovornosti	<ul style="list-style-type: none"> • Pregled bilo kakve dokumentacije kao što su opisi poslova.
Kadrovske politike i prakse	<ul style="list-style-type: none"> • Pregled politika i prakse, te njihove usaglašenosti. • Pregled dosijea zaposlenika zbog procjena o njima, programima usavršavanjima na koja su išli, itd.

Slične vrste testova kontrola se mogu oblikovati kako bi se bavili drugim prožimajućim kontrolama (na nivou subjekta), kao što su:

- Procjena rizika;
- Informacioni sistemi;
- Monitoring;
- Proces zaključivanja rezultata na kraju perioda; i
- Kontrole protiv prevara.

Rezultati vršenja testova prožimajućih kontrola mogu, također, biti teži za dokumentovanje nego interna kontrola na nivou poslovnog procesa (kao što je provjera je li plaćanje odobreno, što može biti dokumentovano jednostavnim da/ne odgovorom). Kao rezultat, procjena prožimajućih kontrola (na nivou subjekta) i općih IT kontrola, često se dokumentuje u obliku memoranduma uz popratne dokaze.

Npr. da bismo testirali prenosi li uprava važnost integriteta i etičkih vrijednosti na sve zaposlenike, kao i provodi li svoje politike, trebalo bi izabrati uzorak zaposlenika za razgovore. Zaposlenike možemo pitati šta im je uprava prenijela o tome, koje s tim povezane politike i postupci postoje, koje vrijednosti

vide na svakodnevnom primjeru uprave, kao i koje se politike zaista provode. Ako je uobičajeni odgovor među zaposlenicima taj da im je uprava zaista prenijela važnost integriteta i etičkih vrijednosti te da postoje slučajevi u kojima su politike provođene, onda je test bio uspješan. Detalji o razgovoru sa svakim zaposlenikom i popratna dokumentacija (kao što su politike subjekta, primjeri komunikacije i provođenja) potom će biti zabilježeni u obliku bilješki zajedno sa donesenim zaključcima.

ZA RAZMATRANJE

Vrijeme

Preporučljivo je testirati prožimajuće kontrole (na nivou subjekta) ranije u procesu revizije. Rezultati testiranja ovih kontrola mogu utjecati na prirodu i obuhvat drugih revizijskih postupaka koji su planirani. Npr. ako je otkriveno da stav uprave o kontrolama nije tako dobar kao što se očekivalo, zahtijevaju se dodatni postupci u odnosu na stanja računa i klase transakcija.

Planiranje

Treba uzeti vremena kako bi se odredio najprikladniji način za testiranje prožimajućih kontrola (na nivou subjekta). Treba razmotriti korištenje odgovarajuće kombinacije ispitivanja, posmatranja, ponavljanja nekih akcija i provjeravajućih provjera.

Postavljanje otvorenih pitanja

Treba izbjegavati postavljanje pitanja na koja se daje da/ne odgovor. Umjesto toga, treba postavljati pitanja kojima će se izvući informacije koje nam možda nisu poznate od ranije. Npr. treba pitati: "Jesu li od Vas tražili da odstupite od utvrđenih računovodstvenih politika ili da uradite nešto zbog čega ste se osjećali neugodno?". Također, zapamtite da pažljivo slušate odgovor upitanika, te da gledate njegov ili njen govor tijela zbog znakova nelagode ili uzbuđenja tokom odgovaranja.

Praćenje vanrednih pitanja

Ako uprava ili neki zaposlenik odbiju pružiti tražene informacije ili ako dobijete neočekivane informacije, osigurajte da iste budu na odgovarajući način ispraćene, kao i da, ako je to potrebno, budu izvršene izmjene ukupne strategije revizije i planiranih postupaka.

Praćenje kontrola u većim subjektima

Neki veći subjekti razvili su kontrole za praćenje na nivou subjekta koje pružaju dokaze o tekućem djelovanju kontrola na nivou subjekta. Kada je to slučaj, treba razmotriti možemo li se pouzdati u ove kontrole kako bi se smanjio ukupan obuhvat drugih potrebnih testova.

Iako će većina prožimajućih kontrola (na nivou subjekta) i općih IT kontrola biti testirana tokom vršenja profesionalne procjene i objektivno primijenjena u okolnostima, postoje neke situacije u kojima je moguće korištenje reprezentativnog uzorka. Primjer toga bi bila raspoloživost dokaza da su mjesečni finansijski izvještaji pregledani i da su poduzete prikladne mjere.

Transakcione kontrole — Uzorkovanje karakteristika

Testovi kontrola pružaju dokaze o tome da kontrola učinkovito djeluje tokom perioda, a koji može biti određen kao godina.

S obzirom na to da transakcijske kontrole ili djeluju ili ne djeluju učinkovito, ne isplati se testirati djelovanje kontrola koje će se na kraju pokazati kao nepouzdana. Nepouzdanje kontrole su one kod kojih postoji izvjesnost otkivanja odstupanja. Veličine uzoraka za testove kontrola su često male jer se zasnivaju na tome da neće biti pronađeni nikakvi izuzeci. Inače se zahtijeva da veličine uzoraka budu mnogo veće.

Neki od faktora koje treba razmotriti prilikom procjene pouzdanosti kontrola su navedeni ispod.

Prikaz 17.5-3

Oblikovanje testa kontrola	
Faktori za razmatranje	Je li moguće da je uprava zaobišla uspostavljene postupke (tj. izbjegavanje kontrole od strane uprave)?
	Postoji li u kontroli uključen značajan ljudski faktor koji bi mogao biti sklon grešci?
	Je li slaba kontrola okruženja?
	Jesu li opće IT kontrole slabe?
	Je li slab tekući nadzor internih kontrola?
	Jesu li se tokom perioda desile promjene u kadru koje značajno utječu na djelovanje kontrole?
	Da li mali broj osoblja uključenog u djelovanje kontrole čini smislenu podjelu zadataka nepraktičnom?
	Jesu li promijenjene okolnosti povećale potrebu za promjenama u djelovanju kontrole?

Oslanjanje na indirektnu internu kontrolu

Treba razmotriti potrebu za prikupljanjem revizijskih dokaza koji potvrđuju učinkovito djelovanje značajnih indirektnih internih kontrola. To su kontrole od kojih zavise druge kontrole, kao što su nefinancijske informacije nastale u odvojenim procesima, tretman izuzetaka, kao i periodični pregledi izvještaja od strane menadžera. Kada je značajno, zahtijevat će se dokazi o učinkovitosti djelovanja indirektnih internih kontrola. Ako je bilo koji od gore navedenih faktora značajan, moglo bi biti učinkovitije izvršiti dokazne postupke.

Prilikom oblikovanja testa kontrola, revizor se treba fokusirati na dokaze koji će se prikupiti u vezi značajnih tvrdnji kojima se bavio (mjesto u finansijskim izvještajima na kojima se mogu pojaviti pogrešna objavljivanja), umjesto na prirodu same kontrole. Kontrole su oblikovane kako bi smanjile rizike i kako bi osigurale, recimo, potpunost prihoda od prodaje.

Postoje brojne praktične prednosti oblikovanja kontrole koje se prvo fokusiraju na tvrdnje kojima se bavimo. Naprimjer:

- Testirane kontrole se mogu direktno povezati s rizicima od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima;
- S obzirom na to da cilj testa ne zavisi od određenih kontrola, mogu se testirati i druge kontrole koje se bave istim rizicima (ili istim ciljevima kontrole). To dozvoljava korištenje nepredvidljivosti ili odstupanja prilikom testiranja; i
- To čini jednostavnijim procjenu i testiranje novih kontrola koje je uveo subjekt i koje se bave istim tvrdnjama.

Testovi kontrola često se oblikuju kako bi pružili ili nizak ili umjeren nivo kontrolnog rizika (visok ili umjeren nivo smanjenja rizika (pouzdanosti)) da testirana kontrola djeluje učinkovito.

Kada oblikuje testove kontrola, revizor može smatrati korisnim da razmotri postizanje dva nivoa pouzdanosti testovima kontrola:

- Visok nivo pouzdanosti (nizak nivo preostalog rizika). Ovo se primjenjuje kada osnovni dokazi potiču iz testova kontrola; i
- Umjeren nivo pouzdanosti (umjeren nivo preostalog rizika). Ovo se primjenjuje kada se testovi kontrola kombinuju s drugim dokaznim postupcima, a kako bi se bavili određenom tvrdnjom.

Uzorkovanje karakteristika se često koristi za testiranje kontrola. Ova tehnika koristi najmanji uzorak koji je u stanju osigurati određenu vjerovatnoću utvrđivanja stepena odstupanja koji premašuje prihvatljivi stepen.

Prikaz 17.5-4

	Prednosti
Uzorkovanje karakteristike / otkivanja	Idealno za testiranje učinkovitosti djelovanja internih kontrola koje su tokom procjene oblika kontrole i njenog provođenja već procijenjene kao visoko pouzdane.
	Ako se prilikom vršenja kontrole očekuje bilo koji nivo odstupanja, preporučuje se razmatranje alternativnih pristupa prikupljanju revizijskih dokaza.
	Ako se u uzorku testa kontrole ne otkrije nikakvo odstupanje, revizor može tvrditi da kontrola djeluje učinkovito. Ako se odstupanje otkrije, obično je učinkovitije zaustaviti postupak i, umjesto toga, izvršiti alternativne dokazne revizijske postupke. Samo jedno odstupanje u kontroli će vjerovatno dovesti do revizije procijenjenog nivoa kontrolnog rizika. Da bi se test nastavio nakon što je otkriveno odstupanje, zahtijeva se povećanje veličine uzorka, pa je moguće da nikakva dodatna odstupanja neće biti otkrivena.

Određivanje veličine uzorka

Veličine uzorka se određuju na način prikazan ispod.

$$\text{Veličina uzorka} = \text{Faktor pouzdanosti} \div \text{Prihvatljivi stepen odstupanja}$$

Za testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola uz minimalno oslanjanje na drugi izvršeni posao, često se koristi nivo pouzdanosti od 90% (povezani nivo pouzdanosti = 2,3) (vidjeti Prikaz 17.3-2 za tabelu faktora pouzdanosti). Maksimalni prihvatljivi stepen odstupanja može biti 10%. Najmanja veličina uzorka će u ovom slučaju biti 23, što je izračunato na sljedeći način.

$$\text{Faktor pouzdanosti (2,3)} \div \text{Prihvatljivi stepen odstupanja (0,1)} = \text{Veličina uzorka (23)}$$

Kada su za određenu tvrdnju prikupljeni drugi dokazi (kao što su dokazi iz dokaznih revizijskih postupaka), faktor pouzdanosti može se smanjiti tako da se testiranjem učinkovitosti djelovanja kontrole postigne samo umjereni nivo smanjenja rizika. U tom slučaju, može se koristiti nivo pouzdanosti od 80% (povezani faktor pouzdanosti = 1,61), što dovodi do najmanje veličine uzorka od 8. Neki subjekti koriste nešto više faktore pouzdanosti, što dovodi do najmanje veličine uzorka od 10 stavki za umjereni nivo smanjenja rizika i 30 za više nivoe smanjenja rizika.

Izbor uzorka

Biranje uzorka je predstavljeno ispod.

Prikaz 17.5-5

	Koraci koje treba poduzeti
Izbor uzorka	Odrediti svrhu postupka i koje dokaze će pružiti u vezi tvrdnji koje se odnose na karakteristike kontrole koje će se testirati.
	Izabrati odgovarajuću populaciju stavki kako bi se ostvario cilj testa. Ovo se može razlikovati zavisno od povezanih tvrdnji kojima se bavimo. Npr. za testiranje postojanja prihoda od prodaje se mogu izabrati računi, ali ovi dokumenti neće pružiti dokaze o njihovoj potpunosti. U tom slučaju, bolji izbor bi moglo biti - pratiti broj unosa ili dokumenata o isporuci prvo u odnosu na fakture, a onda na potraživanja od kupaca.
	Odrediti najmanju veličinu uzorka potrebnu da bi se postigao zahtijevani nivo smanjenja rizika. To može biti ili umjereni ili visoki nivo smanjenja rizika.
	Koristiti generator nasumičnih brojeva ili drugu odgovarajuću metodu da bi se odredile pojedinačne stavke koje će se provjeriti. Svaka stavka u populaciji treba imati jednaku vjerovatnoću da bude izabrana.

Kontrolni postupci koji se ne provode svakodnevno

Sljedeće smjernice mogu pomoći prilikom izbora uzoraka kada se kontrola ne provodi svakodnevno. Ipak, stvarne veličine korištenih uzoraka trebaju uvijek biti zasnovane na profesionalnoj procjeni.

Prikaz 17.5-6

Učestalost kontrole	Predloženi minimalni uzorak	Postotak pokrivenosti testom
Sedmično	10	19%
Mjesečno	2-4	25%
Kvartalno	2	50%
Godišnje	1	100%

ZA RAZMATRANJE

Kada se statističko uzorkovanje koristi za testiranje učinkovitosti djelovanja interne kontrole, zahtijevana veličina uzorka se ne povećava s rastom veličine populacije. Nasumični uzorak od samo 30 stavki bez odstupanja može pružiti visok nivo pouzdanosti da kontrola učinkovito djeluje.

Prilikom oblikovanja testova kontrola, treba izdvojiti vrijeme za tačno utvrđivanje šta predstavlja grešku ili izuzetak kod testa. To će uštedjeti vrijeme tokom vršenja testa ili procjene rezultata, te će odstraniti sumnje kod utvrđivanja šta je to odstupanje od kontrole.

Ako se očekuje bilo kakav nivo odstupanja od učinkovitosti djelovanja kontrole, preporučuje se razmatranje prikupljanja revizijskih dokaza alternativnim pristupima.

Ovo je jednostavan plan koji se može koristiti za uzorkovanje karakteristika:

Zasnovano na stepenu pouzdanosti od 95% (stopa odstupanja je 5%), preporučuje se:

- Uzorak od 10 stavki bez odstupanja će pružiti umjereni nivo smanjenja rizika. Ako se otkrije odstupanje, smanjenje rizika se ne može postići;
- Uzorak od 30 stavki bez odstupanja pružiti će visok nivo smanjenja rizika. Ako se otkrije barem jedno odstupanje, može se postići samo umjereni nivo smanjenja rizika. Ako se otkrije više od jednog odstupanja, smanjenje rizika se ne može postići; i
- Uzorak od 60 stavki s maksimalno jednim odstupanjem pružit će visok nivo smanjenja rizika. Ako se otkriju dva odstupanja, može se postići samo umjereni nivo smanjenja rizika. Ako se otkrije više od dva odstupanja, testiranjem kontrola ne može se postići smanjenje rizika.

17.6 Procjena odstupanja

Postupak procjene odstupanja je prikazan ispod.

Prikaz 17.6-1

	Koraci koje treba poduzeti
Procjena odstupanja	Utvrđiti odstupanja. Svaku stavku iz uzorka treba svrstati u jednu od dvije kategorije: "odstupanje" ili "bez odstupanja".
	Priroda i razlog svakog odstupanja treba se pažljivo razmotriti. Npr. ako postoje znakovi zaobilaženja kontrola od strane uprave ili moguće prevare, kao i ako je problem jednostavno posljedica toga što je odgovorno lice na odmoru?
	Razmotriti rizik uzorkovanja. Ako su otkrivena odstupanja, razmotriti treba li smanjiti oslanjanje na učinkovitost kontrole, povećati veličinu uzorka (vidjeti ispod) ili izvršiti alternativne postupke.

ZA RAZMATRANJE

Kao što je navedeno iznad, nema mnogo smisla testirati kontrole ako je izvjesno da će odstupanja biti otkrivena. To je zato što je povećanje veličine uzorka jedini način za postizanje zahtijevane pouzdanosti. Tada, ako se otkrije još jedno odstupanje, uzorak ponovo treba povećati i tako dalje. Bilo bi mnogo bolje izvršiti alternativne postupke nego povećavati veličinu uzorka.

Mogući izuzetak bi bio kada se razlog za određenu vrstu odstupanja može jasno utvrditi i kada se to može uzeti u obzir prilikom oblikovanja testa. Npr. možemo se baviti odstupanjima tokom određenog perioda, kao kada je lice koje obično vrši kontrolu na odmoru, umjesto vršenja nekih dokaznih postupaka.

Rezultati uzorka mogu se procijeniti upoređivanjem maksimalno prihvatljivog stepena odstupanja sa onim što zovemo gornjom granicom odstupanja. Gornja granica odstupanja procjenjuje se sljedećom formulom:

$$\text{Gornja granica odstupanja} = \text{Prilagođeni faktor pouzdanosti} \div \text{Veličina uzorka}$$

Prilagođeni faktor pouzdanosti može biti zasnovan na broju otkrivenih odstupanja, i to onako kako prikazano ispod.

Prikaz 17.6-2

Zahtijevani nivo pouzdanosti	Prilagođeni faktor pouzdanosti za broj otkrivenih odstupanja				
	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Npr. pretpostavimo da je uzorkovano 30 stavki (koristeći nivo pouzdanosti od 90% i 10% maksimalno prihvatljivog stepena odstupanja) i da su otkrivena dva odstupanja. Gornja granica odstupanja izračunati će se na sljedeći način:

$$\text{Prilagođeni faktor pouzdanosti (5,3)} \div \text{Veličina uzorka (30)} = \text{Gornja granica odstupanja od 17\%}$$

Rezultat od 17% je mnogo viši od maksimalno prihvatljivog stepena odstupanja od 10%, što znači da se mora smanjiti oslanjanje na učinkovitost kontrole. Međutim, ako se odlučimo na povećanje veličine uzorka, to povećanje moralo bi biti na 60 stavki i bez otkrivanja novih odstupanja. To bi smanjilo gornju granicu odstupanja (kao što je izračunati ispod) na prihvatljiv nivo (tj. blizu početnog nivoa od 10%).

$$\text{Prilagođeni faktor pouzdanosti (5,3)} \div \text{Veličina uzorka (60)} = \text{Gornja granica odstupanja od 9\%}$$

Ipak, ako se otkriju nova odstupanja, to bi zahtijevalo još jedno povećanje uzorka kako bismo pokušali dobiti željene rezultate. To vjerovatno ne bi bilo učinkovito trošenje vremena za reviziju, s obzirom na to da bi ponovo moglo biti otkriveno novo odstupanje.

$$\text{Prilagođeni faktor pouzdanosti (6,7)} \div \text{Veličina uzorka (75)} = \text{Gornja granica odstupanja od 9\%}$$

17.7 Studija slučaja — Obuhvat testiranja

Za detalje o studiji slučaja, pogledati Dio 2, Poglavlje 2 — Uvod u studije slučaja.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.

Određivanje obuhvata testiranja

Oblikovanje dodatnih postupaka — Potraživanja

U nastavku je prikazan program revizije za potraživanja. Ovaj program uključuje statistički uzorak potraživanja.

Dephta Furniture, Inc.

Potraživanja — Revizijski postupci

Klijent: Dephta Furniture, Inc.

	Obuhvaćene tvrdnje	Posao obavio: (inicijali)	Poziv na radne papire	Komentari
POSTUPCI				
1. Analitički postupci Utvrditi očekivanja za stanja potraživanja na kraju perioda, i to na osnovama informacija stečenih razumijevanjem subjekta. Ispitati značajne promjene ili trendove kod: Stanja potraživanja. Redanja potraživanja od kupca po dospelosti. Prosječnog roka naplate potraživanja. Potražnog salda računa kupaca. Drugih neočekivanih promjena. Objasniti. Drugih potraživanja (koja nisu nastala u redovnom poslovanju). Nalazi iz dokumenata.	<i>CEA</i>	<i>MAG</i>	<i>C.120</i>	<i>Potraživanja se povećala za 60% u odnosu na prethodni period.</i> <i>Prosječan rok naplate od dužnika se, također, povećao sa 39 na 45 dana.</i>
2. Popis Pribaviti detaljan (poredan po starosti) popis potraživanja na kraju perioda: Provjeriti aritmetičku tačnost i usaglasiti sa glavnom knjigom.	<i>E</i>	<i>MAG</i>	<i>C.110</i>	

	Obuhvaćene tvrdnje	Posao obavio: (inicijali)	Poziv na radne papire	Komentari
<p>b) Uporediti nazive i iznose sa pomoćnom knjigom.</p> <p>c) Pitati zaposlenike koji se bave potraživanjima o bilo kakvim slučajevima u kojima:</p> <ul style="list-style-type: none"> • je kupcu dat povlašten status, • su izmijenjeni uslovi prodaje, • su se desile transakcije sa povezanim stranama, ili • su značajno prekoračeni utvrđeni limiti zaduženja. 	<i>E</i> <i>A</i>	<i>MAG</i>		<i>Iz razgovora sa Arjanom i Karlom smo saznali da uslovi prodaje variraju od kupca do kupca, te da iste odobrava Arjan.</i>
<p>3. Ispravka sumnjivih potraživanja</p> <p>Osigurati da su ispravke sumnjivih potraživanja povezane sa određenim računima te da su primjerene:</p> <p>a) Pregledati popis potraživanja prema roku dospjeća i uporediti sa prethodnim periodima.</p>	<i>CV</i>	<i>MAG</i>	<i>C.120</i>	<i>Broj potraživanja starijih od 60 dana se u postotku povećao u prihodima od prodaje u odnosu na prethodni period.</i> <i>Pregledati popisa dospelih potraživanja s Arjanom i prikupiti detalje o ispravkama.</i>
<p>b) Pregledati stavke naplaćene nakon isteka perioda (ako je moguće, prikupiti popis otvorenih stavki na kraju perioda s priloženim naknadnim naplatama istih).</p>	<i>AV</i>	<i>MAG</i>		
<p>4. Razgraničenje između perioda</p> <p>Izvršiti i dokumentovati postupke razgraničenja između perioda</p>	<i>A</i>	<i>MAG</i>	<i>C.115</i>	<i>Prikupiti popis izvršenih povrata robe kao dio testiranja razgraničenja. U prošloj godini bilo je nekoliko velikih povrata robe.</i> <i>Kad dio testiranja prihoda od prodaje, pregledani su uslovi povrata iz prodajnih ugorova. Vidjeti radni papir 503.1.</i> <i>Sva knjiženja u dnevnik oko kraja perioda pregledana su u radnom papiru 626.</i>
DOKAZNI POSTUPCI — UZORKOVANJE				
<p>S1. Proširena confirmacija</p> <p>Izabrati 15 confirmacija potraživanja onako kako je navedeno u popisu potraživanja koje je potrebno potvrditi.</p> <p>Sažeti rezultate i ispitati razlike istražujući popratnu dokumentaciju i upitima.</p>	<i>EA</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	

	Obuhvaćene tvrdnje	Posao obavio: (inicijali)	Poziv na radne papire	Komentari
TESTOVI KONTROLA				<i>Nema</i>
PROŠIRENI POSTUPCI — za određene rizike od prevare koji su utvrđeni				
E1. Konfirmacije potraživanja – (rizik od prevare) a) Potvrditi nazive uzorka, adrese i brojeve telefona/faksa izabranih kupaca sa telefonskim ili poslovnim imenicima kako bi se osiguralo da su to stvarni subjekti. b) Razmotriti pregled web stranica ili drugih online informacija o kupcima, a kao dodatak slanju konfirmacija radi potvrde detalja o potraživanju i uslova prodaje. Pitati o bilo kakvim dodatnim ponudama ili posebnim uslovima. c) Razmotriti prihvatanje samo originalnih (potpisanih) primjeraka konfirmacija.	<i>EA</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	<i>Potvrđeno je 5 imena, adresa i brojeva faksa iz izabranih konfirmacija. Nisu primijećeni nikakvi izuzeci.</i> <i>Dva kupca su pozvana kako bi se potvrdili detalji i ugovoreni uslovi prodaje. Nisu primijećeni nikakvi izuzeci.</i>
E2. Ispravka sumnjivih potraživanja a) Testirati uzorak od 10 naknadnih uplata na bankovne račune. b) Pregledati sva odobrenja poslije kraja perioda. Razmotriti pregled kartica kupaca ili popratnu dokumentaciju, zavisno od toga šta je prikladnije. c) Pregledati sve otpise potraživanja nakon kraja perioda kako bi se uvjerali da ona nisu bila sumnjiva u prethodnom periodu.	<i>V</i>	<i>MAG</i>	<i>C.121</i>	<i>Nisu primijećeni nikakvi izuzeci.</i> <i>Izvršena su dva odobrenja kupaca nakon kraja perioda, ali ona nisu bila značajna. Kupci su vratili artikle jer su bili oštećeni u momentu primitka. Nije jasno jesu li artikli oštećeni u transportu ili su već bili oštećeni kad su izašli iz fabrike.</i>

Dokazni postupci — Uzorkovanje

U nastavku je prikazan oblik testa statističkog uzorka radi utvrđivanja postojanja i tačnosti stanja potraživanja. Fature su uzete kao izvor za kupce koji su izabrani za konfirmaciju, a zato što su određeni kupci naglasili da neće potvrditi stvarna stanja na kraju perioda.

Koristit će se statistički uzorak (koristeći uzorkovanje novčanim jedinicama) da bismo utvrdili postojanje i tačnost potraživanja.

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	<i>Uvjeriti se u postojanje i tačnost potraživanja birajući uzorak stanja potraživanja i šaljući zahtjeve za konfirmaciju</i>

Pitanje	Odgovor
Rizik od značajnih pogrešnih objavlivanja značajnih tvrdnji	<i>Postojanje = umjereni rizik Tačnost = nizak rizik</i>
Populacija koju ćemo testirati	<i>Stanje potraživanja na kraju perioda</i>
Novčana vrijednost populacije	<i>177.203 €</i>
Određene stavke koje su predmet posebne procjene	<i>38.340 €</i>
Smanjenje rizika postignuto testiranjem učinkovitosti djelovanja interne kontrole	<i>Umjereno</i>
Smanjenje rizika postignuto drugim postupcima kao što je procjena rizika	<i>Ograničeno</i>
Faktor pouzdanosti koji se koristi (smanjiti za smanjenje rizika postignuto iz drugih izvora)	<i>Test kontrola je planiran za prihode/potraživanja/primitke; prema tome, koristit će se interval pouzdanosti od 75% ili 1,4</i>
Značajnost	<i>15.000 €</i>
Očekivana odstupanja u uzorku	<i>Nema</i>

Procjenjivanje velične uzorka

Određene stavke će se testirati odvojeno. Postoje dva potraživanja od povezanih strana, tj. 28.340 € i 10.000 € od Kalyani Dephta i Vinjay Sharma, koja moraju biti potvrđena odvojeno.

Preostalo stanje potraživanja od 138.863 € (177.203 € - 38.340 €) ćemo morati testirati na postojanje i tačnost koristeći konfirmacije potraživanja. S obzirom na to da neki kupci ne mogu potvrditi stanje, konfirmacije potraživanja će biti zasnovane na potvrdama računa i:

- Interval uzorkovanja:

Preciznost (značajnosti) ÷ faktor pouzdanosti

15.000 € ÷ 1,4 (75%) = 10.714 €

- Veličina uzorka:

Populacija koju ćemo testirati ÷ interval uzorkovanja

Isključiti određene stavke za odvojenu procjenu

138.340 € ÷ 10.714 € = 13

S obzirom na to da su uzorkovane jedinice u ovoj populaciji fakture, uzorak se sastoji od 13 faktura izabranih za konfirmaciju, plus dva stanja transakcija s povezanim stranama koje su utvrđene iznad.

Izbor faktura koje ćemo testirati

Da bismo izabrali fakture i kupce za konfirmaciju, fakture trebaju biti izabrane primjenom uzorkovanja novčanom jedinicom. Za preostalo stanje potraživanja od 138.340 €, izabrana je polazna tačka od 913 €. Korištenjem intervala uzorkovanja od 10.714 €, izabrano je 13 faktura.

Studija slučaja B — Kumar & Co.*Određivanje obuhvata testiranja**Oblikovanje dodatnih postupaka — Potraživanja*

Program revizijskih postupaka za Kumar:

Stanje potraživanja

Osnovni postupci:

Postupak	Tvrđnje	Posao obavio i poziv na RP	Komentari
Analitički postupci Primjena analitičkih postupaka na stanje potraživanja, ročnost i ključne odnose te upoređivanje trendova i rezultata s prethodnim periodom	<i>CEA</i>	<i>C.110</i> <i>LP</i>	<i>Day's sales in AR have increased to 106 days from 58 days two years ago. Majority of increase seems to be due to increases in Dephta AR.</i>
Popis Prikupljanje popisa potraživanja po ročnosti i provjera aritmetičke tačnosti, usaglašavanje sa glavnom knjigom, kao i pregled popisa zajedno s Ruby za stanje sa povezanim stranama. Provjera tačnosti ročnosti pregledom 5 faktura, izabranih procjenom, i uvjeravanje u tačnost izvještaja o ročnosti.	<i>A</i>	<i>C.105</i> <i>LP</i> <i>C.105</i> <i>LP</i>	<i>Popis se slaže sa glavnom knjigom te nisu pronađene nikakve greške u vezi ročnosti i aritmetičke tačnosti.</i> <i>Nisu izdvojeni nikakvi dokazi.</i>
Ispravka Prikupljanje detalja o ispravkama sa Raj i pregled ročnosti. Razmijeniti mišljenja o naplativosti potraživanja nakon 90 dana. Prikupljanje popisa naknadnih uplata izvršenih do kraja našeg testiranja naknadnih događaja.	<i>V</i>	<i>C.120</i> <i>LP</i>	<i>Popis pregledan s Raj. Samo su dva potraživanja starija od 90 dana. Fature starije od 90 dana su od Dephta u ukupnom iznosu od 10.590 €. Raj misli da je to naplativo i da će uskoro biti plaćeno. Neke fature su naplaćene nakon kraja perioda.</i>
Razgraničenje između perioda Pregled uzorka od 10 faktura prije i poslije kraja perioda te dokumentovanje drugih postupaka razgraničavanja da bi se uvjerali kako su transakcije evidentirane u pravom periodu. Ispitati dokaze o tome da su kod izabranih transakcija dobra isporučena prije kraja perioda.	<i>A</i>	<i>C.122</i> <i>LP</i>	<i>Nisu primijećene nikakve greške ni ovdje ni prilikom testiranja prihoda povezanih sa razgraničenjima.</i> <i>Pregledana su sva knjiženja u dnevnik oko kraja perioda, radni papir 626.</i>

Postupak	Tvrdnje	Posao obavio i poziv na RP	Komentari
<p>Konfirmacije Potvrditi sva potraživanja sa povezanim stranama.</p> <p>Procjenom izabrati stanja potraživanja (isključujući stanja sa povezanim stranama iznad) za pokrivenost od 60%. Provjeriti uzorak naziva i adresa prije slanja konfirmacija, a kako bi se uvjerali da su informacije o subjektima tačne. Telefonskim pozivom potvrditi detalje iz konfirmacija koje su nam vraćene faksom.</p>	EA	C.130 LP	<p><i>Potvrđeno je potraživanje od Dephte te je usaglašeno stanje s onim u Dephtinoj kartici.</i></p> <p><i>Konfirmacije potraživanja su stigle u samo 45% slučajeva pa su izvršeni i alternativni postupci.</i></p>

Dokazni postupci — Uzorkovanje

Uzorak konfirmacija je proširen radi postizanja umjerenog nivoa rizika. Oslonili smo se na dokazne postupke.

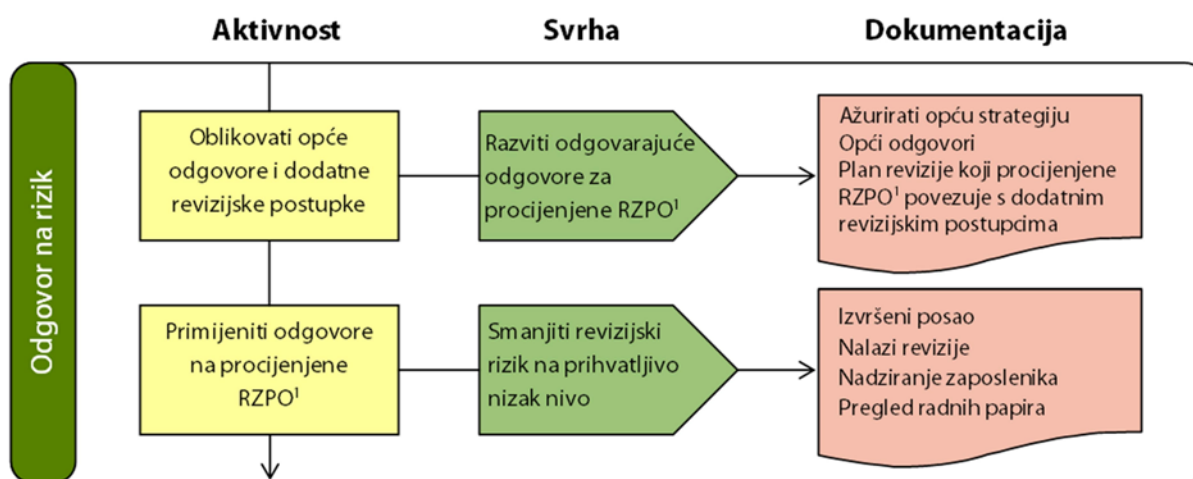
Prošireni/ostali dokazni postupci

S obzirom na rizik od zaobilaženja kontrola od strane uprave, provjereni su nazivi i adrese za uzorak konfirmacija koje su poslate. Za svaku konfirmaciju koja je vraćena faksom, pojedivosti o konfirmaciji potvrđeni su telefonskim pozivom, a kako bi se uvjerali u njihovu tačnost.

18. Dokumentovanje izvršenog posla

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Vodič za pravilno i odgovarajuće dokumentovanje revizorovih odgovora na rizik u revizijskom dosijeu.	230

Prikaz 18.0-1



Napomena:

RZPO = Rizik od značajno pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
230.7	Revizor treba blagovremeno pripremiti revizijsku dokumentaciju. (Vidjeti Odj. A1)
230.8	Revizor treba pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dovoljna da iskusnom revizoru, bez ranije veze s tom revizijom, omogući razumijevanje: (Vidjeti Odj. A2-A5, A16-A17) (a) prirodu, vremenski okvir i obuhvat revizijskih postupaka izvršenih kako bi se zadovoljili zahtjevi MRevS, kao i zahtjevi važećih zakona i drugih propisa; (Ref: Para. A6-A7) (b) rezultata izvršenih revizijskih postupaka, te prikupljenih dokaza; i (c) značajnih pitanja koja su se pojavila tokom revizije, iz toga izvedenih zaključaka, kao i značajnih profesionalnih procjena napravljenih prilikom donošenja tih zaključaka. (Vidjeti Odj. A8-A11)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
230.9	Prilikom dokumentovanja prirode, vremenskog okvira i obuhvata izvršenih revizijskih postupaka, revizor treba evidentirati: (a) prepoznatljive karakteristike određenih stavki ili pitanja koja su testirana; (Vidjeti Odj. A12) (b) ko je izvršio revizijski posao i datum na koji je rad završen; i (c) ko je pregledao izvršeni revizijski posao te datum i obuhvat tog pregleda. (Vidjeti Odj. A13)
230.10	Revizor treba dokumentovati razmjene mišljenja o značajnim pitanjima s upravom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, zatim prirodu značajnih pitanja o kojima je razmjenjivano mišljenje, kao i kada i s kim su mišljenja razmijenjena. (Vidjeti Odj. A14)

18.1 Pregled

Dokumentacija u dosijeu ima ključnu ulogu u planiranju i vršenju revizije. Ona pruža evidenciju o tome da je posao stvarno obavljen, te stvara osnovu za izvještaj revizora. Ona će se, također, koristiti za preglede kontrole kvaliteta, nadzor usklađenosti sa zahtjevima MRevS, zakona i drugih propisa, kao i za moguće inspekcije trećih strana.

Konkretnim zahtjevima i prirodom revizijske dokumentacije smo se opširnije bavili u prvom dijelu Vodiča, Poglavlje 16 i nećemo ih ponavljati ovdje. Naredni prikaz daje popis nekih pitanja kojima se treba baviti prilikom kompletiranja dosijea.

Prikaz 18.1-1

Razmatranja u vezi dokumentacije	Da/Ne
Da li je dokumentovana usklađenost sa firminim zahtjevima u vezi dokumentacije, a onako kako je određeno u njenom priručniku za kvalitet kontrole?	
Je li revizijska dokumentacija dobro organizovana i potpuna te uključuje li jasne poveznice sa mjestima na kojima se bavila značajnim pitanjima?	
<p>Pokazuje li dokumentacija:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ko je izvršio revizijski posao, kao i datum kada je taj posao završen? • Ko je pregledao izvršeni revizijski posao, kao i datum i obuhvat tog pregleda? <p>Ishode razmjene mišljenja o značajnim pitanjima s upravom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, zatim prirodu značajnih pitanja o kojima su razmjenjivana mišljenja, kao i kad i s kim su mišljenja razmijenjena?</p>	
<p>Može li iskusni revizor, a koji nema ranije veze s ovom revizijom, shvatiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prirodu, vremenski okvir i obuhvat revizijskih postupaka koji su izvršeni kako bi se postigla usklađenost sa važećim zakonskim, regulatornim i profesionalnim zahtjevima? • rezultate revizijskih postupaka i prikupljene revizijske dokaze? • prirodu značajnih pitanja koja su se pojavila, donesene zaključke, kao i značajne profesionalne procjene koje su napravljene prilikom donošenja tih zaključaka? 	
<p>Sadrži li dosije dokumentaciju koja se odnosi na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ispunjenost preduslova za reviziju i odluku o prihvatanju ili nastavku angažmana? • Opću strategiju revizije? • Razmjenu mišljenja s angažovanim timom? • Ključne elemente za razumijevanje preuzetog subjekta, kao i svake od pet komponenti interne kontrole, uključujući i izvore prikupljenih informacija? • Rezultate izvršenih postupaka procjene rizika? • Utvrđene i procijenjene rizike od značajnog pogrešnog objavljivanja na nivou finansijskog izvještaja i na nivou tvrdnje? • Detaljan plan revizije kojim se odgovara na procijenjene rizike? • Rezultate izvršenih revizijskih postupaka, uključujući značaj i pouzdanost prikupljenih dokaza, te tretman otkrivenih izuzetaka, kao i bilo kakve izmjene potrebne u procjeni rizika? • Informacije i izvršene postupke kojim su tretirani bilo kakvi pokazatelji prevare otkriveni tokom revizije? • Izmjene značajnosti kao posljedica novih prikupljenih dokaza? • Dovoljno informacija za ponavljanje svakog postupka, ako je to ikad bilo potrebno? • Značajne izmjene u općoj strategiji ili planu revizije napravljene tokom revizijskog angažmana, kao i razloge za te izmjene? • Pojednosti o značajnim pitanjima i odgovorima na iste, kao što su značajne nesigurnosti, nedoumice u vezi procjena uprave, naknadni događaji, te druga pitanja koju mogu dovesti do modifikovanog revizijskog mišljenja? 	

Razmatranja u vezi dokumentacije	Da/Ne
Jesu li dokumentovane razmjene mišljenja unutar firme, kao i sa stručnjacima koje su unajmili revizor i uprava? Kada se koristi rad stručnjaka, je li dokumentovana prikladnost njegovo rada kao revizijskog dokaza?	
Je li dokumentovana usklađenost sa zahtjevima MRevS 600, a u vezi komunikacije sa revizorima komponente?	
Jesmo li se bavili zahtjevima za dokumentacijom svih značajnih MRevS? (Vidjeti Dio 1, Poglavlje 16 za popis MRevS sa konkretnim zahtjevima za dokumentacijom.)	

Vlasništvo nad dosijeom

Osim kada je drugačije propisano u zakonu ili drugim propisima, revizijska dokumentacija je vlasništvo revizijske firme.

Kopije evidencija subjekta

Sažeci ili kopije evidencija subjekta (npr. značajnih i određenih ugovora i sporazuma) se mogu uključiti kao dio revizijske dokumentacije, ako se to smatra prikladnim. Ipak, kopije računovodstvenih evidencija subjekta nisu zamjena za odgovarajuću revizijsku dokumentaciju.

ZA RAZMATRANJE

Pravovremenost pripreme

Pravovremena priprema revizijske dokumentacije pomaže poboljšanju kvaliteta revizije te doprinosi učinkovitim pregledu i procjeni prikupljenih revizijskih dokaza, kao i zaključaka koji su doneseni prije nego što je završen izvještaj revizora. Dokumentacija pripremljena poslije revizijskog posla će vjerovatno biti manje tačna nego dokumentacija pripremljena u vrijeme vršenja tog posla.

Može li revizijski dosije biti sam sebi dovoljan?

Kada je moguće, revizijska dokumentacija treba biti precizna i razumljiva bez potrebe za dodatnim usmenim objašnjenjima. Usmena objašnjenja, sama po sebi, ne predstavljaju odgovarajuću potporu izvršenom poslu ili donesenim zaključcima. Ona se, međutim, mogu koristiti kako bi se objasnile ili razjasnile informacije sadržane u revizijskoj dokumentaciji.

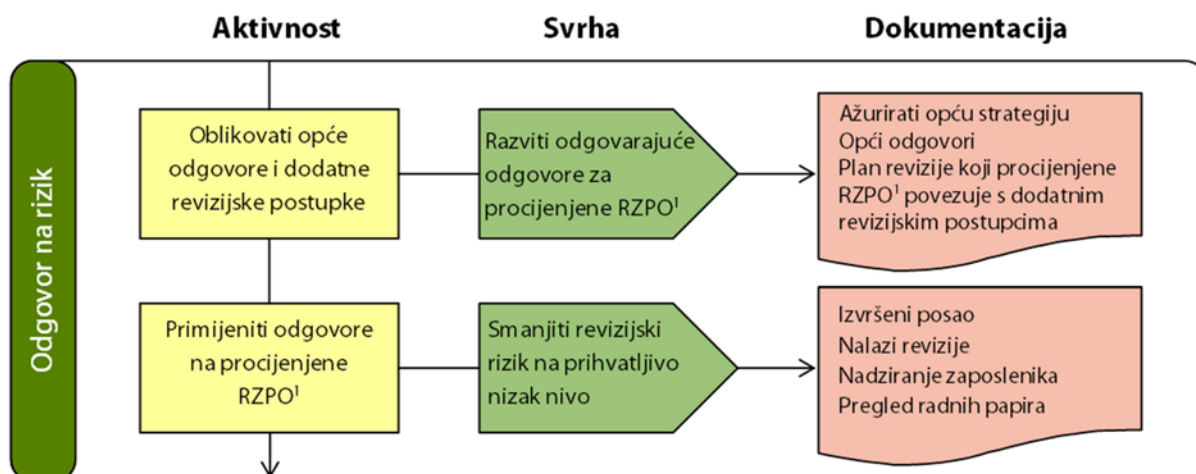
Nedosljednosti

Ako su prikupljeni revizijski dokazi nedosljedni konačnom zaključku koji se odnosi na značajno pitanje, treba osigurati da se u dosije doda dokumentacija koja će objasniti na koji način se revizor bavio tom nedosljednošću. To ne znači da revizor treba zadržati dokumentaciju koja je netačna ili zamijenjena.

19. Pisane izjave

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice za pribavljanje pisanih potvrda o izjavama uprave.	580

Prikaz 19.0-1



Napomena:

RZPO = Rizik od značajno pogrešnog objavljivanja

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
580.6	<p>Ciljevi revizora su:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Pribaviti pisane izjave uprave i, kada je prikladno, onih koji su zaduženi za upravljanje, a o tome da vjeruju kako su ispunili svoje odgovornosti sastavljanja finansijskih izvještaja i za potpunost informacija koje su stavljene na raspolaganje revizoru; (b) Potkrijepiti pisanim izjavama ostale revizijske dokaze značajne za finansijske izvještaje ili određene tvrdnje u finansijskim izvještajima ako revizor odredi da je toneophodno ili ako se to zahtijeva drugim MRevS; i (c) Primjereno odgovoriti na pisane izjave uprave i, kada je to prikladno, onih koji su zaduženi za upravljanje ili ako uprava ili, kada je to prikladno, oni koji su zaduženi za upravljanje ne dostave pisane izjave koje je tražio revizor.

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
580.9	Revizor od uprave treba zahtijevati pisane izjave s odgovarajućim obavezama za finansijske izvještaje i saznanjima o pitanjima koja su obuhvaćena (Vidjeti Odj. A2-A6)
580.10	Revizor od uprave treba zahtijevati pisanu izjavu o tome da je ispunila sve odgovornosti u vezi sastavljanja finansijskih izvještaja u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući i njihovu fer prezentaciju kada je to značajno, a onako kako je ugovoreno u uslovima revizijskog angažmana. (Vidjeti Odj. A7-A9, A14, A22)
580.11	Revizor od uprave treba zahtijevati pisanu izjavu o tome: (a) da mu je stavio na raspolaganje sve značajne informacije i pristup istim onako kako je ugovoreno u uslovima revizijskog angažmana, i (b) da su sve transakcije evidentirane i da su predstavljene u finansijskim izvještajima. (Vidjeti Odj. A7-A9, A14, A22)
580.12	Odgovornosti uprave se trebaju opisati u pisanim izjavama koje zahtijevaju odjeljci 10 i 11, a na način na koji su te odgovornosti opisane u uslovima revizijskog angažmana.
580.13	Drugi MRevS zahtijevaju od revizora da traži pisane izjave. Ako revizor, kao dodatak tim zahtijevanim izjavama, utvrdi da je neophodno pribaviti još jednu ili više pisanih izjava kako bi se potkrijepili drugi revizijski dokazi značajni za finansijske izvještaje ili za jednu ili više određenih tvrdnji u finansijskim izvještajima, on treba tražiti i te druge pisane izjave. (Vidjeti Odj. A10-A13, A14, A22)
580.14	Datum pisanih izjava treba biti što je bliže moguće datumu izvještaja revizora o finansijskim izvještajima, ali nikako kasniji. Pisane izjave trebaju postojati za sve finansijske izvještaje i periode na koje se odnosi izvještaj revizora. (Vidjeti Odj. A15-A18)
580.15	Pisane izjave trebaju biti u obliku pisma s izjavom adresiranog na revizora. Ako zakon ili drugi propisi zahtijevaju od uprave javne pisane izjave o svojim odgovornostima, a revizor utvrdi da takva izjava pruža neke ili sve izjave koje zahtijevaju odjeljci 10 i 11, značajna pitanja pokrivena tom izjavom ne trebaju biti obuhvaćena u pismu s izjavom. (Vidjeti Odj. A19-A21)
580.16	Ako revizor sumnja u stručnost, čestitost, etičke vrijednosti ili marljivost uprave, kao i u njenu posvećenost postizanju istih, on treba tvrditi utjecaj koji takve sumnje mogu imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pismenih) i općenito na revizijske dokaze. (Vidjeti Odj. A24-A25)
580.19	Ako uprava ne dostavi jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, revizor treba: (a) o tome razmijeniti mišljenje s upravom; (b) ponovo procijeniti čestitost uprave i procijeniti utjecaj koji to može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pismenih) i općenito na revizijske dokaze; i (c) poduzeti odgovarajuće mjere, što uključuje utvrđivanje mogućeg utjecaja na mišljenje u izvještaju revizora, a u skladu sa MRevS 705 i imajući u vidu zahtjeve iz odjeljka 20 ovog MRevS.
580.20	Revizor treba dati suzdržano mišljenje o finansijskim izvještajima, u skladu sa MRevS 705, ako: (a) zaključi da postoji dovoljno jaka sumnja u čestitost uprave zbog kojih se može osloniti na pisane izjave zahtijevane u odjeljcima 10 i 11; ili (b) uprava ne dostavi pisane izjave koje se zahtijevaju u odjeljcima 10 i 11 (Vidjeti Odj. A26-A27)

19.1 Pregled

Revizor pisane izjave zahtijeva od onih koji su odgovorni (najčešće uprava, ali se to može proširiti i na one koji su zaduženi za upravljanje, a zavisno od subjekta i bilo kakvih zakona ili drugih propisa) za sastavljanje finansijskih izvještaja. Jedna od odgovornosti uprave prilikom potpisivanja pisma o prihvatanju angažmana (vidjeti Dio 2, Poglavlje 4) je potvrditi revizorovo očekivanje da primi pisanu potvrdu koja se odnosi na izjave date u vezi revizije.

Tokom revizije, uprava će revizoru pružiti niz usmenih izjava koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz i koje nadopunjuju revizijske postupke. Na kraju angažmana, ove usmene izjave trebaju biti uključene u pismo s pisanom izjavom uprave i, kada je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje.

Napomena: Mnogi MRevS sadrže određene zahtjeve kojih se revizor treba pridržavati prilikom traženja pisanih izjava.

Pismo s pisanom izjavom treba uključiti određene zahtijevane izjave, kao i vjerovanje uprave da su:

- ispunili svoje odgovornosti u pogledu sastavljanja finansijskih izvještaja; i
- informacije pružene revizoru bile potpune.

Pismo s pisanom izjavom treba se pribaviti što je bliže moguće datumu izvještaja revizora o finansijskim izvještajima, a nikako kasnije. Pisane izjave trebaju pokriti sve finansijske izvještaje i period(e) na koji/koje se odnosi izvještaj revizora.

Pisane izjave uprave ne mogu se koristiti kao:

- zamjena za vršenje drugih revizijskih postupaka; ili
- jedini izvor dokaza o značajnim pitanjima revizije.

ZA RAZMATRANJE

Ko potpisuje pismo?

Za angažmane za koje se smatra da nose visok rizik, treba razmotriti pribavljanje više od jednog potpisa na pismu s izjavom. Npr. pismo s izjavom mogli bi potpisati vlasnik-direktor i neki drugi ključni članovi uprave.

Izjave kao dokaz

Same pisane izjave ne pružaju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o bilo kojem pitanju koje tretiraju. Ni činjenica da je uprava pružila pouzdanu pisanu izjavu ne utječe na prirodu ili obuhvat drugih revizijskih dokaza koje revizor prikupi o ispunjenosti odgovornosti uprave ili o određenim tvrdnjama.

19.2 Predmet

Izjave uprave mogu biti:

- **Usmene, koje jesu ili nisu tražene**

Takve izjave se obično pribave tokom revizijskog angažmana.

- **Pisane**

Na kraju angažmana, revizor je obavezan zahtijevati pisanu izjavu od uprave kojom se potvrđuju određena pitanja poput:

- usmene izjave koja je spomenuta iznad,
- toga da je uprava ispunila svoje odgovornosti sastavljanja finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja,
- toga da su sve transakcije evidentirane i da su predstavljene u finansijskim izvještajima, i
- drugih izjava potrebnim da bi se potkrijepili prikupljeni revizijski dokazi.

Prikaz 19.2-1

Oblici izjava uprave	Pitanja o kojima su razmijenjena mišljenja
	Pitanja o kojima se komuniciralo elektronski, npr. e-mailom, snimljenim telefonskim porukama ili tekstualnim porukama.
	Rasporedi, analize i izvještaji koje je napravio subjekt, te s tim povezane bilješke i komentari uprave.
	Unutrašnji i vanjski memorandumi i prepiske.
	Zapisnici sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i kompenzacijskih odbora.
	Potpisane kopije finansijskih izvještaja.
	Pismo s izjavom uprave.

19.3 Razmatranja prilikom vršenja revizije

Sljedeća pitanja se trebaju razmotriti prilikom procjene izjava uprave.

Prikaz 19.3-1

Procjena izjava uprave	
Pitanja koja treba razmotriti	Može li se očekivati da lice koje daje izjavu bude objektivno i da istovremeno bude upoznato s konkretnim pitanjem?
	Je li izjava jasna u smislu: <ul style="list-style-type: none"> • revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja? • drugih prikupljenih dokaza, što uključuje druge pribavljene izjave uprave? • drugih dokaza koji su prikupljeni tokom vršenja revizijskih postupaka, a kako bi se postigli drugi ciljevi revizije?
	Koji su dodatni revizijski postupci potrebni kako bi se potkrijepile izjave? Za potvrđivanje namjera uprave, treba razmotriti izvore dokaza, kao što su zapisnici sa sastanaka odbora, zapisnici investicionih odbora, pravni dokumenti ili unutrašnje prepiske i mailovi. Npr. kao dio revizorovog razmatranja vremenske neograničenosti poslovanja, potvrđujući dokazi bi uključili provjeru zapisnika sa sastanaka odbora, pravnih dokumenata, dostupnosti informacija o finansiranju, itd. Kada potvrđivanje dokaza nije moguće, postoji li ograničenje obima?
	Kada su izjave uprave u suprotnosti sa prikupljenim revizijskim dokazima: <ul style="list-style-type: none"> • Postoji li razlog da sumnjamo u poštenje i integritet uprave? Ako postoji, revizor o tome treba razmijeniti mišljenje s onima koji su zaduženi za upravljanje te treba razmotriti utjecaj na procjenu rizika i potrebu za dodatnim revizijskim postupcima. • Je li primjereno i opravdano da se nastavimo oslanjati na ostale izjave uprave?
	Razmotriti koji je najprikladniji način dokumentovanja izjave. Naprimjer: <ul style="list-style-type: none"> • Memorandum koji napravi revizor; • Pisani memorandum koji je napravila uprava subjekta; i • Uključivanje u pismo s izjavom uprave.

19.4 Pisane izjave

Pisane izjave su važan izvor revizijskih dokaza iz sljedećih razloga:

- Ako uprava izmijeni ili ne dostavi zahtijevane pisane izjave, revizoru to može biti upozorenje na mogućnost postojanja jednog ili više značajnih spornih pitanja; i
- Zahtjev za pisane (radije nego usmene) izjave upravu može potaći da neka pitanja razmotri ozbiljnije, što dovodi do poboljšanja kvaliteta izjava.

Pisane izjave zahtijevaju se od onih koji su odgovorni za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja i koji imaju znanje o obuhvaćenim temama. Često će to biti izvršni direktor subjekta i finansijski direktor, odnosno neko odgovarajuće lice kao što je vlasnik-direktor.

Od revizora se očekuje da od uprave zahtijeva pisanu izjavu o tome:

- da je ispunila svoje odgovornosti u vezi sastavljanja finansijskih izvještaja u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;
- da je revizoru dala sve značajne informacije i pristup istim onako kako je dogovoreno u uslovima revizijskog angažmana; i
- da su sve transakcije evidentirane i da su obuhvaćene u finansijskim izvještajima.

Ako uprava ne dostavi ove tražene izjave ili ako revizor zaključi da postoji značajna sumnja u integritet uprave zbog koje se ove izjave ne mogu smatrati pouzdanim, revizor mora dati suzdržano mišljenje o finansijskim izvještajima.

Pisane izjave, također, predstavljaju podršku drugim dokazima značajnim za finansijske izvještaje (poput onih koje zahtijevaju drugi MrevS), odnosno za jednu ili više tvrdnji u finansijskim izvještajima.

Ispod su navedeni drugi konkretni MRevS koji zahtijevaju pisane izjave.

Prikaz 19.4-1

MRevS	Naziv	Odjeljak
240	<i>Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja</i>	39
250	<i>Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja</i>	16
450	<i>Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije</i>	14
501	<i>Revizijski dokazi – Posebna razmatranja za određene stavke</i>	12
540	<i>Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i s tim povezan objavljivanja</i>	22
550	<i>Povezane strane</i>	26
560	<i>Naknadni događaji</i>	9
570	<i>Vremenska neograničenost poslovanja</i>	16 (e)
710	<i>Uporedne informacije – Uporedni iznosi i uporedni finansijski izvještaji</i>	9

Pisane izjave se bave pitanjima kao što su:

Prikaz 19.4-2

Odgovornosti uprave	Uprava je:
	<ul style="list-style-type: none"> • Ispunila svoje odgovornosti sastavljanja finansijskih izvještaja u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (uključujući, kada je to značajno, njihovu fer prezentaciju, a onako kako je ugovoreno u uslovima revizijskog angažmana), kao i za potpunost informacija koje su pružene revizoru; i • U nekim slučajevima (kao kada su uslove angažmana ugovorile druge strane) od uprave se može tražiti da pisanim izjavama još jednom potvrdi prihvatanje i razumijevanje tih odgovornosti.
	Pružila revizoru sve značajne informacije, kao i pristup istim, onako kako je ugovoreno u uslovima revizijskog angažmana.
	Evidentirala sve transakcije u računovodstvenim evidencijama, te ih je obuhvatila u finansijskim izvještajima.

Prikaz 19.4-3

Posebne izjave	Uprava izjavljuje sljedeće:
	Izbor i primjena računovodstvenih politika primjerena su i u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
	Sljedeća pitanja, kad ih primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja smatra značajnim, su priznata, vrednovana, prezentovana ili objavljena u skladu s tim okvirom:
	<ul style="list-style-type: none"> • Planovi ili namjere koje mogu utjecati na računovodstvenu vrijednost ili klasifikaciju imovine i obaveza; • Obaveze, i stvarne i potencijalne; • Pravo na imovinu ili kontrola nad istom; • Pravo zapljene ili hipoteke na imovinu i imovina založena kao kolateral; i • Aspekti zakona, drugih propisa i ugovornih odnosa koji mogu utjecati na finansijske izvještaje, uključujući i neusklađenosti.
	Izražavanje svih poznatih prkošenja internoj kontroli kojih je uprava svjesna.
	Izražavanje svih razloga zbog kojih je subjekt izabrao određene poduzete mjere.
Svoje namjere u vezi sa [određenim pitanjem] su sljedeće: [opisati planove i namjere subjekta].	

Ostala razmatranja

Prikaz 19.4-4

	Komentari:
Izražavanje rezerve	U nekim slučajevima, uprava u izjavu može uključiti izražavanje rezerve navodeći da je ista napravljena što je više moguće u skladu sa svojim znanjem i uvjerenjem. Revizor takvu formulaciju može prihvatiti ako je uvjeren da su izjave dali oni koji imaju odgovarajuće obaveze i znanje u vezi pitanja obuhvaćenih izjavom.
Beznačajna pogrešna objavljivanja	Prilikom pribavljanja izjava o pogrešnim objavljivanjima, može se ustanoviti granični iznos ispod kojeg će se pojedinačna pogrešna objavljivanja smatrati beznačajnim.
Datum pisma s izjavom	Izvještaj revizora ne treba biti datiran prije datuma pisanih izjava, s obzirom na to da su izjave dio revizijskih dokaza.
Naslovljavanje pisma na revizora	Zahtijevane pisane izjave trebaju biti uključene u pismo naslovljeno na revizora.
Izvijestiti one koji su zaduženi za upravljanje	MRevS 260 zahtijeva od revizora da s onima koji su zaduženi za upravljanje razmijeni mišljenje o izjavama koje je zahtijevao od uprave.
Upiti uprave postavljeni drugima	Ako uprava ne raspolaže sa dovoljno znanja na kojima bi zasnovala pisane izjave, ona može odlučiti da postavi upite drugima koji su učestvovali u sastavljanju/prezentaciji finansijskih izvještaja i u njima sadržanih tvrdnji. Ovo će uključiti pojedince koji imaju posebna znanja o tome.

Sumnje u izjave koje su ili nisu dostavljene

Ako postoje sumnje u pouzdanost pisanih izjava ili ako zahtijevane pisane izjave nisu dostavljene, revizor treba razmotriti prirodu te sumnje i djelovati u skladu s tim.

Prikaz 19.4-5

Sumnje	Zahtijevani odgovor revizora
Zahtijevane izjave nisu dostavljene	<ul style="list-style-type: none"> Razmijeniti mišljenje o spornom pitanju sa upravom; Preispitati čestitost uprave i procijeniti utjecaj koji ovo može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i općenito na revizijske dokaze; i Poduzeti odgovarajuće mjere, što uključuje utvrđivanje mogućeg utjecaja na mišljenje u izvještaju revizora.
Utvrđene nedosljednosti	<ul style="list-style-type: none"> Izvršiti dodatne revizijske postupke kako bi se sporno pitanje pokušalo riješiti. Ako sporno pitanje ne bude riješeno, razmotriti novu procjenu stručnosti, čestitosti, etičkih vrijednosti i marljivosti uprave (vidjeti stavku ispod), ili njenu posvećenost njihovom jačanju, te utvrditi utjecaj koji to može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pismenih) i općenito na revizijske dokaze.

Sumnje	Zahtijevani odgovor revizora
Nestručnost uprave; Nedostatak čestitosti i etičkih vrijednosti	<p>Utvrđiti utjecaj koji ovakve sumnje mogu imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pismenih) i općenito na revizijske dokaze.</p> <p>Revizor treba dati suzdržano mišljenje o finansijskim izvještajima kada:</p> <ul style="list-style-type: none"> zaključi da postoji dovoljna sumnja u čestitost uprave zbog kojih zahtijevane pisane izjave nisu pouzdane; ili uprava nije dostavila zahtijevane pisane izjave.

Dopunske/dodatne izjave

Kao dodatak zahtijevanim pisanim izjavama, revizor može smatrati nužnim da traži:

Dopunske izjave o finansijskim izvještajima

Takve pisane izjave mogu dopuniti pisane izjave koje se zahtijevaju u MRevS 580.10, ali ne i činiti njihov dio. Primjeri mogu uključivati:

- Jesu li izbor i primjena računovodstvenih politika bili primjereni; i
- Jesu li stavke poput sljedećih priznate, vrednovane, prezentovane ili objavljene u skladu s tim okvirom:
 - Planovi i namjere koje mogu utjecati na računovodstvenu vrijednost ili klasifikaciju imovine i obaveza,
 - Obaveze, i stvarne i potencijalne,
 - Pravo na imovini ili kontrola nad istom te pravo zapljene ili hipoteke na imovinu, kao i imovina založena kao kolateral, i

Aspekti zakona, drugih propisa i ugovornih odnosa koji mogu utjecati na finansijske izvještaje, uključujući i njihovu neusklađenost.

Dodatne pisane izjave

Kao dodatak pisanim izjavama koje se zahtijevaju u MRevS 580.11, revizor može smatrati nužnim da traži pisane izjave kao što su:

- Potvrda da je uprava izrazila sva poznata prkošenja internoj kontroli kojih je bila svjesna; i
- Specifične tvrdnje.

U nekim slučajevima, možda nije moguće prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza bez pisanih izjava uprave kojom se potvrđuju razlozi, prosudbe ili namjere kod određenih tvrdnji u finansijskim izvještajima. Pitanja koja treba razmotriti uključuju:

- raniju uspješnost ispunjavanja istaknutih namjera subjekta,
- razloge zbog kojih je subjekt poduzeo određene mjere,
- sposobnost subjekta da provodi određene mjere, i
- postojanje ili nedostatak bilo kakvih drugih informacija koje su se mogle prikupiti tokom revizije, a koje mogu biti nedosljedne prosudbama ili namjerama uprave.

ZA RAZMATRANJE

Izdvojite vremena da bi se sastali s upravom, a kako bi objasnili prirodu zahtijevanih izjava, te kako bi osigurali da je uprava potpuno svjesna toga što pristaje potpisati.

19.5 Primjer pisane izjave

U nastavku slijedi primjer pisma s izjavom uprave sadržan u materijalu studije slučaja, a u skladu s formatom iz MRevS 580.

19.6 Studija slučaja — Izjave uprave

Za detalje o studijama slučaja, vidjeti Dio 2, Poglavlje 2 — Uvod u studije slučaja.

Studija slučaja — Dephta Furniture, Inc.

Izjave uprave

U nastavku su primjeri izjava uprava koje je dao Suraj, kao i neki dodatni revizijski postupci koji bi se mogli primijeniti.

Izjave uprave	Procjena
<i>Ne postoji smanjenje vrijednosti alata koji je zamijenjen novom opremom. To je zato što se oprema može pokvariti, što znači da će stariji alat biti potreban u periodima dok se oprema popravlja.</i>	Postaviti pitanje direktoru proizvodnje i ostalim kako bi se utvrdilo jesu li alati i oprema, novi ili stari, trenutno u upotrebi i jesu li još uvijek funkcionalni. Ovo se može utvrditi fizičkim pregledom i uvidom u evidencije o održavanju.
Ne zahtijeva se dodatno rezervisanje za neznatno oštećenu robu uočenu tokom brojanja zaliha.	<i>Provjeriti je li oštećena roba zapravo prodana nakon kraja perioda. Upitati direktora proizvodnje da li se oštećena roba popravlja ili je prodana nakon popravke (ako jeste, po kojoj cijeni), ili je prodana po nižoj cijeni.</i>

Na kraju revizije, važne izjave trebaju biti dokumentovane u pismo s izjavom uprave koje treba potpisati Suraj Dephta ili Jawad Kassab.

Takve izjave se mogu uključiti u pismo onako kako slijedi.

Zaglavlje pisma: Dephta Furniture, Inc.

15. mart 20X3. godine

Za: Jamel, Woodwind & Wing d.o.o.
Ulica Kingston 55
Cabtown, Ujedinjene Teritorije
123-50004

Poštovani g. Lee:

Ovo pismo s izjavom dostavljamo u vezi Vaše revizije finansijskih izvještaja subjekta Dephta Furniture, Inc. za godinu koja je završena 31. decembra 20X2, a za potrebe izražavanja mišljenja o tome jesu li finansijski izvještaji prezentovani na fer način i, u svim značajnim stavkama, u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Potvrđujemo sljedeće:

Finansijski izvještaji

- Ispunili smo sve svoje odgovornosti onako kako je ugovoreno u uslovima angažmana 15. oktobra 20X2. godine, a u vezi sastavljanja finansijskih izvještaja u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Konkretno, finansijski izvještaji su prezentovani na fer način i u skladu sa navedenim standardima.
- Prilikom pravljenja računovodstvenih procjena, što uključuje i one mjerene po fer vrijednosti, koristili smo značajne pretpostavke koje su opravdane.
- Odnosi i transakcije s povezanim stranama su računovodstveno obuhvaćene na odgovarajući način i objavljene su u skladu sa zahtjevima Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja.
- Usklađeni su i objavljeni svi događaji nastali nakon datuma finansijskih izvještaja, a za koje Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja zahtijevaju usklađivanja i objavljivanje.
- Utjecaji neispravljenih pogrešnih objavljivanja na finansijske izvještaje u cjelini su beznačajni, kako pojedinačno, tako i u zbiru. Popis neispravljenih pogrešnih objavljivanja je u dodatku ovog pisma s izjavom.
- Preduzeće se pridržavalo svih stavki u ugovoru koje bi, u slučaju nepridržavanja, mogle imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje.
- Nije bilo neusklađenosti sa zahtjevima regulatornih tijela, a koje bi, u slučaju neusklađenosti, mogle imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje.
- Preduzeće ima zadovoljavajuća prava na svu imovinu, te ne postoje zalozi ili hipoteke na istu, osim kod one imovine koja je objavljena u Bilješci X uz finansijske izvještaje.
- Nemamo u planu napustiti proizvodne linije, odnosno druge planove ili namjere koje bi dovele do bilo kakvih viškova ili zastare zaliha, a nikakve zalihe nisu navedene u iznosu koji prelazi neto ostvarivu vrijednost.

- Nije bilo smanjenja neto ostvarive vrijednosti dugotrajne imovine (alata) čija je funkcija sada zamijenjena novom opremom.

Pružene informacije

- Pružili smo Vam:
 - pristup svim informacijama za koje mislimo da su značajne za sastavljanje finansijskih izvještaja, kao što su računovodstvene evidencije, dokumentacija i drugo;
 - dodatne informacije koje ste od nas tražili za potrebe revizije; i
 - neograničen pristup licima unutar subjekta za koje ste utvrdili da je od njih neophodno pribaviti revizijske dokaze
- Sve transakcije su evidentirane u računovodstvenim evidencijama i obuhvaćene su u finansijskim izvještajima.
- Predstavili smo Vam rezultate naših procjena rizika od toga da finansijski izvještaji sadrže pogrešno objavljivanje uzrokovano prevarom.
- Predstavili smo Vam sve informacije povezane s prevarom ili sumnjom u prevaru, a za koje smo smatrali da utječu na subjekat, te da uključuju:
 - upravu,
 - zaposlenike koji imaju značajne uloge u internoj kontroli ili
 - ostale zbog kojih bi prevara mogla imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje.
- Predstavili smo Vam sve informacije povezane sa optužbama za prevare ili sumnje u prevaru, koje utječu na finansijske izvještaje subjekta, a do kojih smo došli komunikacijom sa zaposlenicima, bivšim zaposlenicima, analitičarima, regulatorima i dr.
- Predstavili smo Vam sve poznate slučajeve neusklađenosti ili sumnji u neusklađenost sa zakonima i drugim propisima čiji utjecaji trebaju biti razmatrani prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja.
- Predstavili smo Vam identitet povezanih strana subjekta, kao i sve odnose i transakcije s povezanim stranama kojih smo svjesni.

S poštovanjem,

Suraj Dephta

Jawad Kassab

Studija slučaja B — Kumar & Co.*Izjave uprave*

U nastavku su primjeri izjava uprave koje je dao Raj, kao i neki dodatni revizijski postupci koji bi se mogli primijeniti.

Izjave uprave	Procjena
<p><i>Nisu nužne nikakve dodatne ispravke sumnjivih potraživanja. Potraživanje od Dephte je potpuno naplativo, a ostala potraživanja nisu dovoljno značajna da bismo za njih procjenjivali ispravke.</i></p>	<p><i>Poslati Dephti zahtjev za potvrđivanje potraživanja</i></p> <p>Postaviti upite Raju i Ruby kako bismo shvatili potraživanja od raznih kupaca i prošlost njihovih ranijih uplata, te potražiti bilo kakve trendove. Potvrditi da udio ostalih potraživanja pored Dephte nije značajan, a kako je klijent naveo.</p> <p>Pregledati naknadne uplate kako bi se potvrdila naplativost potraživanja.</p> <p><i>Razmotriti bilo kakve značajne informacije iz revizije Dephte.</i></p>
<p>Dephta je i dalje zadovoljna kvalitetom robe koju im prodajemo.</p>	<p><i>Pregledati ranije povrate robe i potražiti bilo kakve trendove.</i></p> <p><i>Pregledati rezultate Dephtinih potvrđivanja potraživanja zbog bilo kakvih komentara o kvalitetu robe i naplativosti potraživanja.</i></p> <p><i>Izvršiti pregled zaliha i tražiti zastarjele stavke ili zalihe koje se ne prodaju.</i></p> <p>Pitati Ruby o kvalitetu robe, kao i o bilo kakvim komunikacijama sa Dephtom u vezi kvaliteta robe koju su nabavili do tog dana.</p>

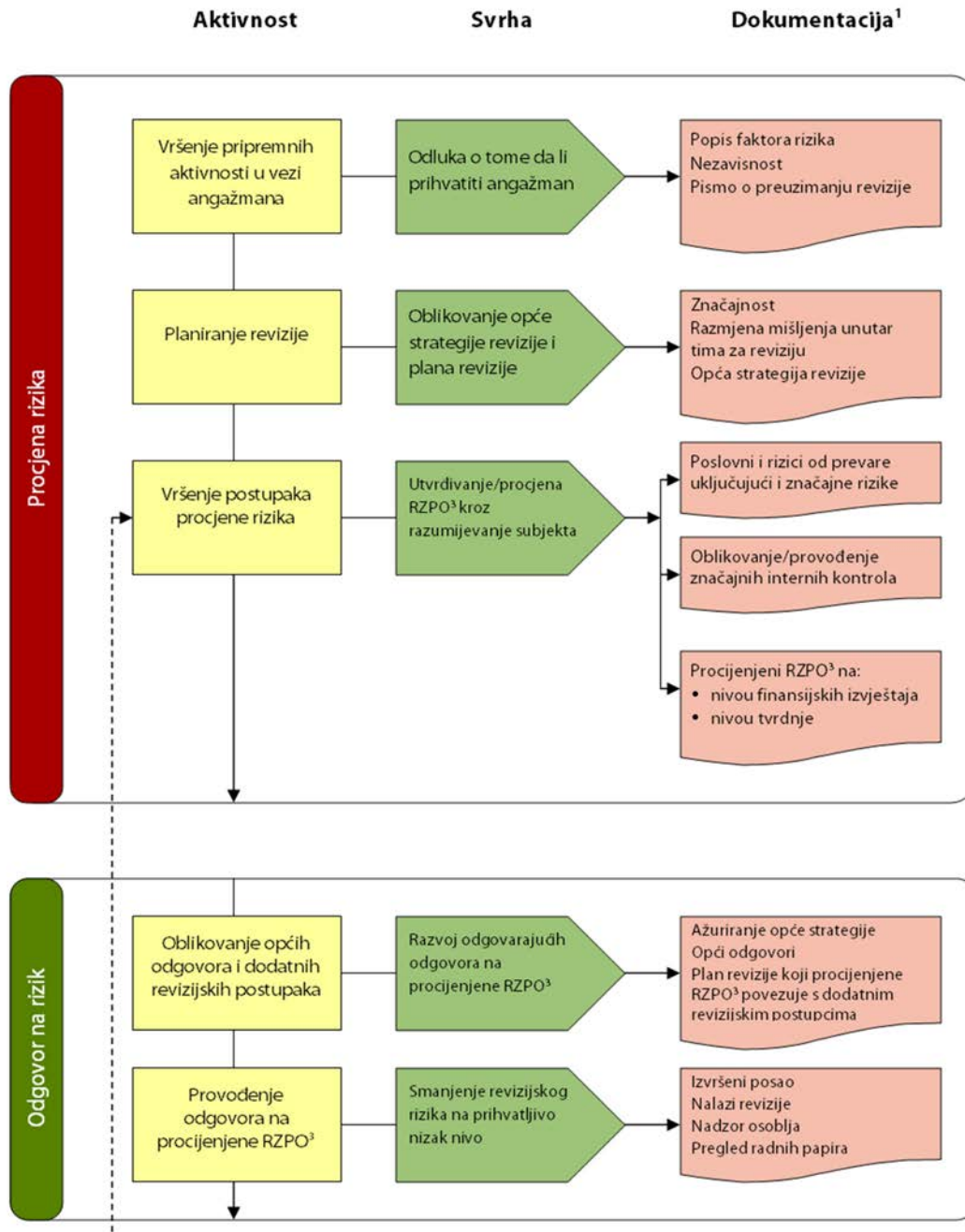
Na kraju revizije, važne izjave treba dokumentovati u pismu s izjavom uprave koje će potpisati Raj Kumar.

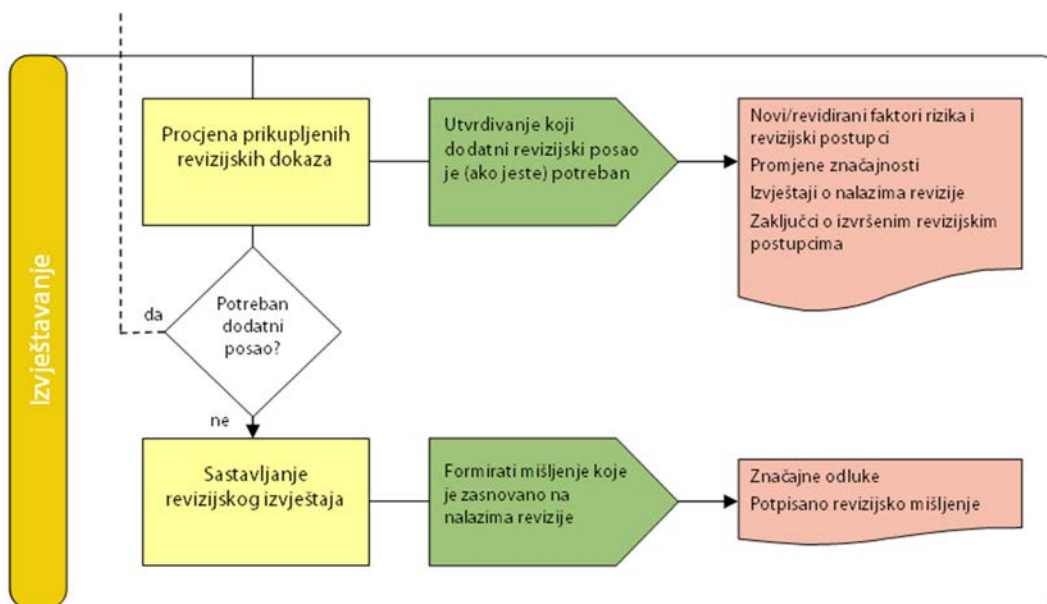
Takve izjave mogu se uključiti u pismo koje je ranije predstavljeno u studiji slučaja A — Dephta

Furniture, Inc.

20. Izvještavanje – Pregled

Prikaz 20.-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.

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
200.11	<p>Prilikom vršenja revizije finansijskih izvještaja, krajnji ciljevi revizora su:</p> <p>(a) Steći prihvatljivu uvjerenost u to da su finansijski izvještaji u cjelini bez značajnih pogrešnih objavljivanja, i onih zbog prevare i onih zbog običnih grešaka, te da stoga omogućavaju revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, sastavljeni u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i</p> <p>(b) Izvijestiti o finansijskim izvještajima, te iskomunicirati onako kako se zahtijeva u MRevS, a u skladu sa svojim nalazima.</p>
200.12	<p>U svim slučajevima u kojima se ne može steći prihvatljiva uvjerenost i u kojima kvalifikovano mišljenje revizora u datim okolnostima nije dovoljno potrebama izvještavanja ciljanih korisnika finansijskih izvještaja, MRevS od revizora zahtijevaju suzdržavanje od mišljenja ili povlačenje (odnosno odustajanje) od angažmana, ako je povlačenje prema važećim propisima moguće.</p>

Završna faza revizije obuhvata sljedeće.

Prikaz 20.0-2



*OKZU = Oni koji su zaduženi za upravljanje

Osnovna pitanja kojima se bavimo u fazi izvještavanja su sljedeća:

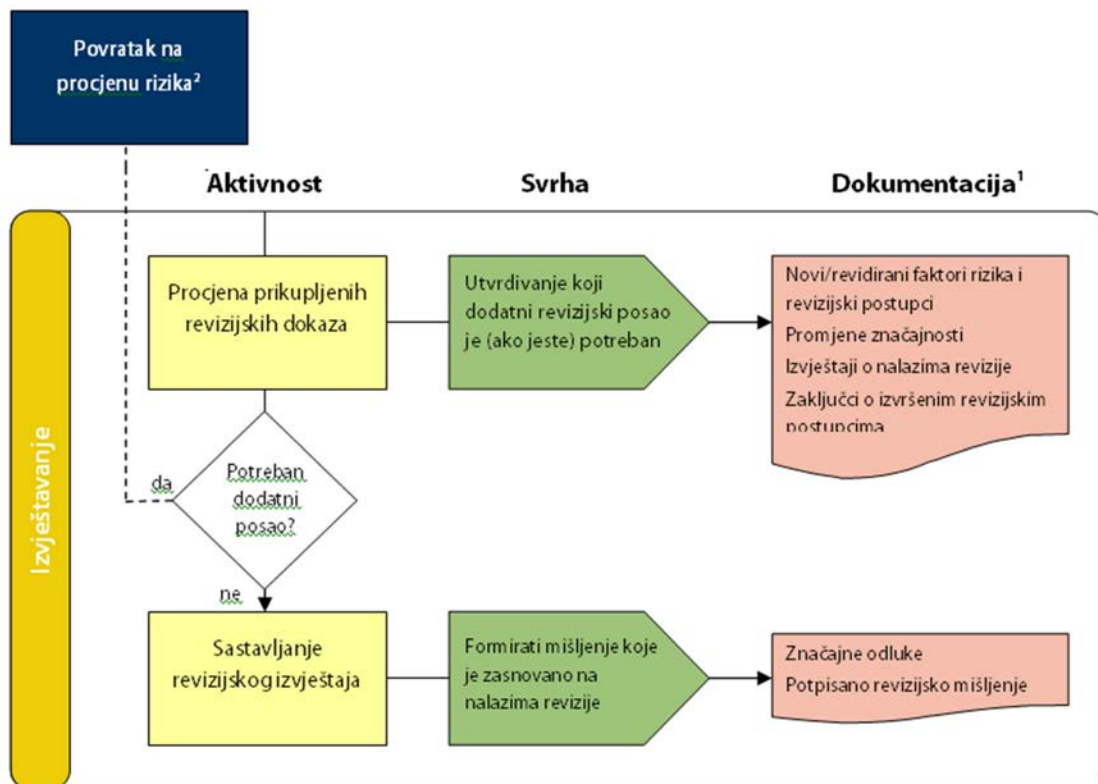
Prikaz 20.0-3

	Dio i poglavlje
Naknadni događaji	D1 – P13
Vremenska neograničenost poslovanja	D1 – P14
Revizijska dokumentacija	D1 – P16
Izveštavanje o nalazima revizije	D2 – P22
Izveštaj revizora	D1 – P17

21. Ocjenjivanje revizijskih dokaza

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice za ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza, a kako bi se mogli donijeti prihvatljivi zaključci na kojima će biti zasnovano revizijsko mišljenje.	220, 330, 450, 520, 540

Prikaz 21.0-1



Napomene:

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

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
220.15	<p>Angažovani partner preuzet će odgovornost za:</p> <p>(a) Usmjeravanje, nadziranje i vršenje revizijskog angažmana u skladu sa profesionalnim standardima i važećim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i (Vidjeti Odj. A13-A15, A20)</p> <p>(b) Primjerenost izvještaja revizora datim okolnostima.</p>
220.16	<p>Angažovani partner treba preuzeti odgovornost za preglede koji se vrše u skladu s revizorovim politikama pregleda i postupcima. (Vidjeti Odj. A16-A17, A20)</p>
220.17	<p>Na datum ili prije datuma izvještaja revizora, angažovani partner se, kroz pregled revizijske dokumentacije i razmjene mišljenja s angažovanim timom, treba uvjeriti u to da je prikupljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi se potkrijepili doneseni zaključci i kako bi se objavio izvještaj revizora. (Vidjeti Odj. A18-A20)</p>
220.18	<p>Angažovani partner treba:</p> <p>(a) Preuzeti odgovornost za to da angažovani tim traži odgovarajuće savjetovanje o složenim i spornim pitanjima;</p> <p>(b) Biti uvjeren da su članovi angažovanog tima tražili odgovarajuće savjete tokom trajanja angažmana, i unutar angažovanog tima i sa drugima na odgovarajućem nivou, bilo unutar, bilo izvan revizorove firme;</p> <p>(c) Biti uvjeren da su priroda i obuhvat tih savjetovanja, kao i zaključci do kojih se tako dođe, dogovoreni sa stranom koja savjetuje; i</p> <p>(d) Utvrditi da su provedeni zaključci koji su proistekli iz tih savjetovanja. (Vidjeti Odj. A21-A22)</p>
220.19	<p>Kod revizije finansijskih izvještaja subjekta koji kotiraju na berzi, kao i kod drugih revizijskih angažmana, ako ih ima, za koje je revizorova firma utvrdila da je potreban pregled kontrole kvaliteta angažmana, angažovani partner treba:</p> <p>(a) Utvrditi da je imenovano lice koje će vršiti kontrolu kvaliteta angažmana;</p> <p>(b) Razmijeniti mišljenje s licem koje vrši pregled kontrole kvaliteta angažmana o značajnim pitanjima koja se javljaju tokom revizijskog angažmana, uključujući i ona koja su otkrivena tokom pregleda kontrole kvaliteta angažmana; i</p> <p>(c) Čekati s datiranjem izvještaja revizora dok se ne završi pregled kontrole kvaliteta angažmana. (Vidjeti Odj. A23-A25)</p>
220.20	<p>Lice koje vrši pregled kontrole kvaliteta angažmana treba napraviti objektivnu procjenu značajnih prosudbi angažovanog tima, kao i zaključaka donesenih prilikom formulacije izvještaja revizora. Ova procjena treba obuhvatiti:</p> <p>(a) Razmjene mišljenje o značajnim pitanjima sa angažovanim partnerom;</p> <p>(b) Pregled finansijskih izvještaja i predloženi izvještaj revizora;</p> <p>(c) Pregled izabrane revizijske dokumentacije povezane sa značajnim prosudbama angažovanog tima i zaključaka koje je isti donio; i</p> <p>(d) Procjenjivanje zaključaka donesenih prilikom formulacije izvještaja revizora i razmatranje da li je predloženi izvještaj revizora odgovarajući. (Vidjeti Odj. A26-A27, A29-A31)</p>

21.1 Pregled

Nakon što su izvršeni planirani revizijski postupci, treba procijeniti rezultate. To će obuhvatiti pregled revizijske dokumentacije i razmjene mišljenja sa angažovanim timom, kao i bilo koje promjene planova revizije koje su posljedica izvršenih postupaka. Neka od ključnih razmatranja su istaknuta ispod.

Prikaz 21.1-1

Kontrola kvaliteta	Odgovornost angažovanog partnera je osigurati da se pregledi dosijea vrše u skladu s politikama pregleda i postupcima revizorove firme, kao i da mišljenje revizora bude primjereno.
Savjetovanje	Angažovani partner je odgovoran osigurati: <ul style="list-style-type: none"> • da je angažovani tim tražio odgovarajući savjet (kako unutar firme, tako i od trećih strana) za značajne ili sporna pitanja; i • da su zaključci, koji su proistekli iz takvih savjeta, dokumentovani i provedeni.
Pregled kontrole kvaliteta angažmana (PKKA)	Kada politika revizorove firme zahtijeva PKKA, angažovani partner treba: <ul style="list-style-type: none"> • osigurati da imenovano lice koje pregleda KKA ima odgovarajuće kvalifikacije; • razmijeniti mišljenje o značajnim revizijskim pitanjima sa licem koje pregleda KKA; i • čekati s datiranjem izvještaja revizora do završetka PKKA.

Cilj revizora je uvjeriti se da je prikupljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi se potkrijepili postignuti zaključci, kao i da se objavi primjereno sročeni izvještaj revizora.

Procjena prikupljenih revizijskih dokaza se odnosi na pitanja istaknuta ispod.

Prikaz 21.1-2

Značajnost	Jesu li iznosi postavljeni za ukupnu značajnost i značajnost učinka još uvijek primjereni u kontekstu stvarnih finansijskih rezultata subjekta? Ako je (za finansijske izvještaje u cjelini) primjerena niža ukupna značajnost u odnosu na onu početno određenu, od revizora se zahtijeva za utvrdi: <ul style="list-style-type: none"> • je li nužno revidirati značajnost učinka i • je li priroda vremenskog okvira i obuhvata dodatnih revizijskih postupaka i dalje primjerena.
Rizik	Jesu li, u svjetlu nalaza revizije, procjene rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou objave još uvijek primjerene? Ako nisu, procjene rizika trebaju biti revidirane, a planirani dodatni revizijski postupci izmijenjeni.

Pogrešna objavljanja	<p>Da li je razmatran utjecaj koji otkrivena pogrešna objavljanja i neispravljena pogrešna objavljanja imaju na reviziju?</p> <p>Da li je razmatran razlog pogrešnih objavljanja ili odstupanja? One mogu upućivati na neuočeni rizik ili na značajno opiranje u internoj kontroli.</p> <p>Treba li revidirati opću strategiju revizije i plan revizije? Ovo će se primijeniti kada:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Priroda otkrivenih pogrešnih objavljanja i okolnosti u kojima su nastale upućuju na postojanje drugih takvih grešaka koje, u zbiru s drugim pogrešnim objavljanjima nagomilanim tokom revizije, mogu biti značajne; ili • Zbir pogrešnih objavljanja, nagomilanih tokom revizije, prilazi pragu značajnosti. <p>Jesu li izvršeni dodatni revizijski postupci kako bi se utvrdilo da li su pogrešna objavljanja prisutna (u klasama transakcija, stanjima računa ili objavljanjima) tamo gdje je od uprave zatraženo da ih ispravi?</p>
Prevara	<p>Da li informacije prikupljene vršenjem postupaka procjene nekog drugog rizika i s tim povezanim aktivnostima upućuju na postojanje jednog ili više faktora rizika od prevare?</p> <p>Jesu li analitički postupci izvršeni pred kraj revizije upućivali na rizik od značajnih pogrešnih objavljanja uzrokovan prevarom, a koji nije uočen ranije?</p> <p>Jesu li otkrivena pogrešna objavljanja procijenjena kako bi se utvrdilo jesu li ona pokazatelj prevare?</p> <p>Ako jesu, procijeniti utjecaje tih grešaka u odnosu na druge aspekte revizije, a posebno na pouzdanost izjava uprave. Malo je vjerovatno da slučaj prevare bude usamljena pojava.</p> <p>Postoji li bilo kakav razlog za vjerovanje da bi uprava mogla biti uključena u otkrivena pogrešna objavljanja, bilo da su značajna ili ne, a kao posljedica prevare?</p> <p>Ako postoji, ponovo izvršiti procjenu rizika od značajnih pogrešnih objavljanja uzrokovanih prevarom i njihovih utjecaja na prirodu, vremenski okvir i obuhvat revizijskih postupaka za odgovor na procijenjene rizike. Također, prilikom ponovljenog razmatranja pouzdanosti ranije prikupljenih dokaza treba razmotriti da li okonosti ili uslovi upućuju na moguće saučesništvo zaposlenika, uprave ili trećih strana.</p> <p>Ako su utvrđeni rizici od prevare, moguće je potvrditi da finansijski izvještaji nisu značajno pogrešni kao posljedica prevare. Ako to nije moguće, utvrditi utjecaje na reviziju, uključujući i to da li ovo dovodi u pitanje mogućnost vršenja daljnje revizije.</p>
Dokazi	<p>Je li prikupljeno dovoljno odgovarajućih dokaza kako bi se rizici od značajnog pogrešnog objavljanja u finansijskim izvještajima smanjili na prihvatljivo nizak nivo? Treba razmotriti potrebu za vršenjem dodatnih postupaka.</p>
Analitički postupci	<p>Jesu li analitički postupci izvršeni u fazi konačnog pregleda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potkrijepili nalaze revizije ili • istaknuli rizike od pogrešnih objavljanja koji nisu ranije uočeni?

21.2 Ponavljanje procjene značajnosti

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
450.10	Prije procjene utjecaja neispravljenih pogrešnih objavljivanja, revizor treba ponoviti procjenu značajnosti utvrđene u skladu sa MRevS 320, a kako bi potvrdio da li je i dalje primjerena u kontekstu stvarnih finansijskih rezultata subjekta. (Vidjeti Odj. A11-A12)

Prije nego što revizor procijeni rezultate izvršenih postupaka i bilo kakvih pogrešnih objavljivanja koja su na taj način otkrivena, prvi korak je ponoviti procjenu iznosa utvrđenog za ukupnu i značajnost učinka. Ovo je potrebno zbog toga što je početno postavljena značajnost često zasnovana na procjenama finansijskih rezultata subjekta, a stvarni rezultati mogu biti različiti. Razlozi koji će voditi ovoj izmjeni obuhvataju:

- Početno postavljena značajnost više nije primjerena u kontekstu stvarnih finansijskih rezultata subjekta;
- Dostupne su nove informacije (poput očekivanja korisnika) koje bi uzrokovale da revizor u početku odredi drugačiji iznos (ili drugačije iznose); i
- Neočekivana pogrešna objavljivanja koja mogu dovesti do toga da iznos značajnosti za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje bude premašen.

Kad god je revidiranje nužno, od revizora se zahtijeva da razmotri i dokumentuje utjecaj koji ono ima na procijenjene rizike i na prirodu, vremenski okvir i obuhvat zahtijevanih dodatnih revizijskih postupaka.

Ako se za finansijske izvještaje u cjelini zahtijeva niža značajnost, također treba utvrditi je li nužno revidirati značajnost učinka. Ako jeste, treba utvrditi jesu li i dalje primjereni priroda, vremenski okvir i obuhvat dodatnih revizijskih postupaka.

ZA RAZMATRANJE

Ako je potrebno revidirati značajnost, nemojte čekati do kraja revizije kako bi izvršili promjenu. Ako je značajnost snižena, ona će možda zahtijevati i izmjene u procjenama rizika i u vršenju dodatnih daljnjih revizijskih postupaka.

21.3 Izmjene u procjenama rizika

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
330.25	Zasnovano na izvršenim revizijskim postupcima i prikupljenim revizijskim dokazima, revizor prije zaključivanja revizije treba procijeniti jesu li procjene rizika od značajnih pogrešnih objavljivanja na nivou tvrdnje i dalje primjerene. (Vidjeti Odj. A60-A61)

Procjena rizika na nivou tvrdnje će često biti zasnovana na revizijskim dokazima koji su bili dostupni prije vršenja dodatnih revizijskih postupaka. Tokom vremena u kojem se vrše ovi postupci, mogu biti prikupljene nove informacije koje zahtijevaju izmjenu prvobitne procjene rizika.

Npr. tokom revizije zaliha, procijenjeni nivo rizika za potpunost tvrdnje može biti nizak, što je zasnovano na očekivanju da interna kontrola djeluje učinkovito. Ako test kontrola pokaže da interna kontrola nije učinkovita, potrebno je izmijeniti procjenu rizika, te izvršiti dodatne revizijske postupke kako bi se rizik smanjio na prihvatljivo nizak nivo. Isto važi i za bilo koje izvršene revizijske postupke čiji rezultati ne potvrđuju očekivanja.

Neke teme za razmatranje prilikom utvrđivanja jesu li izmijenjene prvobitne procjene rizika ili nisu su istaknute u prikazu ispod.

Prikaz 21.3-1

Interna kontrola	<p>Testovi kontrola</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da li rezultati vršenja testova kontrola podržavaju planirani nivo smanjenja rizika, zasnovan na njihovoj učinkovitosti djelovanja? <p>Zaobilaženje kontrola od strane uprave</p> <ul style="list-style-type: none"> • Postoje li bilo kakvi dokazi da je uprava zaobilazila postojeću internu kontrolu? <p>Opiranje kontroli</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jesu li moguća pogrešna objavljivanja posljedica opiranja u internoj kontroli na koje bi upravi odmah trebalo skrenuti pažnju?
Priroda prikupljenih revizijskih dokaza	<p>Novi faktori rizika</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da li dokazi upućuju na bilo koje nove poslovne rizike, faktore rizika od prevare ili zaobilaženja kontrole od strane uprave? <p>Kontradiktorni dokazi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jesu li prikupljeni dokazi kontradiktorni drugim dostupnim izvorima informacija? <p>Suprotstavljajući dokazi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da li su prikupljeni dokazi u suprotnosti sa sadašnjim razmišljanjem subjekta? <p>Računovodstvene politike</p> <ul style="list-style-type: none"> • Postoje li dokazi o tome da se računovodstvene politike subjekta nisu uvijek dosljedno primjenjivale? <p>Nepredvidljivi odnosi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podržavaju li dokazi odnose između finansijskih i nefinansijskih podataka? <p>Prevara</p> <ul style="list-style-type: none"> • Postoje li dokazi o bilo kakvim uzorcima, neobičnostima, izuzecima ili odstupanjima koji su otkriveni tokom vršenja testova, a koji bi mogli upućivati na moguću pojavu prevare (uključujući i zaobilaženje kontrola od strane uprave)? <p>Pouzdanost izjava</p> <ul style="list-style-type: none"> • Postoje li dokazi koji dovode u pitanje pouzdanost izjava uprave ili onih koji su zaduženi za upravljanje?
Priroda pogrešnih objavljivanja	<p>Pristrasne procjene</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mogu li pogrešna objavljivanja, otkrivena u računovodstvenim procjenama i mjerenju fer vrijednosti, upućivati na moguću uzorak pristrasnosti uprave? <p>Pogrešna objavljivanja</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da li pogrešna objavljivanja, pojedinačno ili u kombinaciji sa svim drugim neispravljenim greškama, čine značajno pogrešno objavljivanje u finansijskim izvještajima kao cjelini?

Kada je prvobitna procjena rizika izmijenjena, pojedinosti bi trebale biti dokumentovane, a revidirana procjena rizika utvrđena. Tome bi, također, trebalo dodati pojedinosti o tome na koji način je promijenjen detaljni plan revizije, a kako bi se u obzir uzela revidirana procjena rizika. Ovo može biti izmjena prirode, vremenskog okvira ili obuhvata drugih planiranih revizijskih postupaka ili učinka dodatnih revizijskih postupaka.

ZA RAZMATRANJE

Izdvojite vrijeme tokom revizije kako bi angažovani tim razmijenio mišljenje o svojim nalazima (kao grupa) odmah nakon što je posao završen. Pitanja istaknuta u prethodnom prikazu mogu predstavljati dnevni red. Zapamtite da se prevare često prepoznaju međusobnim povezivanjem informacija o malim i naizgled beznačajnim pitanjima.

21.4 Procjena utjecaja pogrešnih objavljivanja

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
450.3	Cilj revizora je procijeniti: (a) Utjecaj otkrivenih pogrešnih objavljivanja na reviziju; i (b) Utjecaj neispravljenih pogrešnih objavljivanja, ako ih ima, na finansijske izvještaje.

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
450.5	Revizor treba prikupiti pogrešna objavljivanja koja su otkrivena tokom revizije, osim onih koja su očigledno nevažna. (Vidjeti Odj. A2-A3)
450.6	Revizor treba odrediti trebaju li opća strategija revizije i plan revizije biti revidirani: (a) ako priroda otkrivenih pogrešnih objavljivanja i okolnosti u kojima su ona nastala ukazuju na postojanje drugih pogrešnih objavljivanja koja, iskazana zbirno sa prikupljenim grešakama otkrivenim tokom revizije, mogu biti značajna; ili (Vidjeti Odj. A4) (b) ako se zbir pogrešnih objavljivanja koja su prikupljena tokom revizije približava iznosu značajnosti, postavljenom u skladu sa MRevS 320. (Vidjeti Odj. A5)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
450.7	Ako je uprava, na zahtjev revizora, ispitala klase transakcija, stanje računa ili objavljivanje, te ispravila otkrivena pogrešna objavljivanja, revizor treba izvršiti dodatne revizijske postupke kako bi utvrdio jesu li neke greške preostale. (Vidjeti Odj. A6)
450.8	Revizor odgovarajućem nivou uprave treba blagovremeno prenijeti informacije o svim pogrešnim objavljivanjima koja su prikupljena tokom revizije, osim kada je to zabranjeno zakonom ili drugim propisom. Revizor od uprave treba zatražiti da isprave te greške. (Vidjeti Odj. A7-A9)
450.9	Ako uprava odbije ispraviti neka ili sva pogrešna objavljivanja o kojima je obaviještena od strane revizora, on treba steći razumijevanje o razlozima zbog kojih uprava ne ispravlja greške, te uzeti to razumijevanje u obzir prilikom procjene jesu li finansijski izvještaji u cjelini bez značajnih pogrešnih objavljivanja. (Vidjeti Odj. A10)
450.11	Revizor treba utvrditi jesu li neispravljene greške, pojedinačno ili zajedno, značajne. Pri tome revizor treba razmotriti: (a) Veličinu i prirodu pogrešnih objavljivanja, kako u odnosu na određene klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja u finansijskim izvještajima u cjelini, tako i u odnosu na određene okolnosti u kojima su nastale; i (Vidjeti Odj. A13-A17, A19-A20) (b) Utjecaj neispravljenih pogrešnih objavljivanja koja su povezana s ranijim periodima, a u odnosu na značajne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja, te na finansijske izvještaje u cjelini. (Vidjeti Odj. A18)
450.12	Revizor one koji su zaduženi za upravljanje treba informisati o neispravljenim pogrešnim objavljivanjima i utjecaju koji ona, pojedinačno ili zajedno, mogu imati na mišljenje u izvještaju revizora, osim kada je to zabranjeno zakonom ili drugim propisom. Pri tome revizor treba pojedinačno utvrditi značajna neispravljena pogrešna objavljivanja. Revizor treba zahtijevati da se neispravljena pogrešna objavljivanja isprave. (Vidjeti Odj. A21-A23)
450.13	Revizor, također, one koji su zaduženi za upravljanje treba informisati o utjecaju koje neispravljena pogrešna objavljivanja koja su povezana s ranijim periodima imaju na značajne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja, kao i na finansijske izvještaje u cjelini.
450.14	Revizor od uprave i, kada je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, treba zahtijevati pisanu izjavu o tome vjeruju li da su utjecaji neispravljenih pogrešnih objavljivanja, pojedinačno ili zajedno, beznačajni za finansijske izvještaje u cjelini. Sažetak tih stavki treba biti uključen u ili dodat uz pisanu izjavu. (Vidjeti Odj. A24)
540.18	Revizor treba, na osnovama revizijskih dokaza, procijeniti jesu li računovodstvene procjene u finansijskim izvještajima prihvatljive u kontekstu primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja ili su prikazane pogrešno. (Vidjeti Odj. A116-A119)

Cilj procjene pogrešnih objavljivanja je odrediti utjecaj na reviziju i postoji li potreba za vršenjem dodatnih revizijskih postupaka.

Revidiranje strategije revizije i detaljnih planova revizije može biti potrebno:

- kada priroda ili okolnosti koje okružuju otkrivena pogrešna objavljivanja ukazuju na moguće postojanje drugih grešaka koje, zajedno s onim poznatim greškama, mogu premašiti značajnost učinka ili
- kada se zbir otkrivenih i neispravljenih pogrešnih objavljivanja približi ili premaši značajnost učinka.

ZA RAZMATRANJE

Zapamtite da će uvijek postojati rizik od toga da u finansijskim izvještajima ne otkrijemo pogrešna objavljivanja. Ovo je slučaj zbog bitnih ograničenja revizije koja su istaknuta u Dijelu 1, Poglavlje 4.1. ovog Vodiča.

Pogrešna objavljivanja mogu se javiti u dijelovima koji su istaknuti u prikazu ispod.

Prikaz 21.4-1

Izvor	Opis
Netačnosti ili prevara	Greške su možda napravili zaposlenici subjekta prilikom prikupljanja ili obrade podataka na kojima se zasniva sastavljanje finansijskih izvještaja. To, također, obuhvata i greške napravljene u razgraničavanju između perioda, izvršenih na kraju perioda. Kao dodatak otkrivanju određenih pogrešnih objavljivanja, revizor može još i: <ul style="list-style-type: none"> • Kvantificirati greške u određenoj populaciji (npr. u prihodima od prodaje) kroz uzorkovanje u novčanim jedinicama. Vjerovatni zbir pogrešnih objavljivanja može se pretpostaviti kada se koristi reprezentativni uzorak; i • Razmotriti prirodu otkrivenih pogrešnih objavljivanja. Ako postoje brojna pogrešna objavljivanja koja utječu na određeni saldo ili poslovnu lokaciju, to može biti pokazatelj rizika od pogrešnog objavljivanja uzrokovanog prevarom.
Izostavljanja ili prevara	Neke transakcije možda neće biti evidentirane, ili greškom ili namjerno, s tim što bi drugo predstavljalo prevanu.
Značajne transakcije	Nedostatak poslovne logike kod značajnih transakcija (neobičnih ili izvan normalnog toka poslovanja) može biti s namjerom manipulacije finansijskim izvještajima ili s namjerom skrivanja pronevjere imovine.
Knjiženja u dnevniku	Neodgovarajuća ili neovlaštena knjiženja u dnevniku mogu nastati tokom ili na kraju perioda. Ovo se može koristiti za manipulaciju iznosima iskazanim u finansijskim izvještajima.
Greške u procjenama	Procjene uprave mogu pogrešno izračunati, previdjeti ili pogrešno protumačiti određene činjenice, koristiti pogrešne pretpostavke ili sadržavati neke elemente pristrasnosti ako procjena subjekta izlazi iz prihvatljivog okvira. Procjene, također, mogu biti namjerne kako bi se manipuliralo rezultatima finansijskih izvještaja.
Greške u fer vrijednosti	Mogu postojati neslaganja s prosudbama uprave u odnosu na fer vrijednost određene imovine, obaveza ili stavki kapitala za koje se, u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja, zahtijeva da budu mjerene ili objavljene po fer vrijednosti.
Izbor i primjena računovodstvenih politika	Mogu postojati neslaganja s upravom u pogledu izbora i primjene određenih računovodstvenih politika.
Neispravljene greške u početnom stanju kapitala	Neispravljena pogrešna objavljivanja iz ranijih perioda mogu se odraziti na početno stanje kapitala. Ako se ne isprave, one mogu dovesti i do pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima tekućeg perioda.
Priznavanje prihoda	Precjenjivanje ili potcjenjivanje prihoda (npr. prerano priznavanje prihoda, evidentiranje fiktivnih prihoda ili neispravno prebacivanje prihoda u kasniji period).

Izvor	Opis
Slabosti interne kontrole	Pogrešna objavljivanja mogu nastati zbog neočekivanih opiranja internoj kontroli. O tome treba prodiskutovati ili obavijestiti upravu, a treba razmotriti vršenje dodatnog posla kako bi se otkrilo moguće postojanje drugih pogrešnih objavljivanja.
Prezentacija ili objavljivanja u FI	Određena objavljivanja u finansijskim izvještajima, a koja zahtijeva računovodstveni okvir, mogu biti izostavljena, nepotpuna ili netačna.

Sabiranje otkrivenih pogrešnih objavljivanja

Treba sabrati pogrešna objavljivanja otkrivena tokom revizije, osim onih koja su očigledno nevažna. Ona se, također, mogu odvojiti na činjenična, prosudbena i projicirana pogrešna objavljivanja.

ZA RAZMATRANJE

Većina kvantitativnih pogrešnih objavljivanja može se sabrati tako da se i ukupan utjecaj na finansijske izvještaje može procijeniti. Ipak, neka pogrešna objavljivanja (kao što su nepotpuna ili netačna objavljivanja u finansijskim izvještajima) i kvalitativni nalazi (kao što je moguće postojanje prevare) ne mogu se sabrati. Ta pogrešna objavljivanja trebaju biti dokumentovana i procijenjena pojedinačno.

Kako bi se omogućila procjena zbirnog utjecaja neispravljenih pogrešnih objavljivanja, ona se mogu dokumentovati na radnom papiru koji se vodi centralizovano. To će pružiti sažetak svih otkrivenih neispravljenih pogrešnih objavljivanja, a koje nisu beznačajna.

Postoje brojne faze postupka sabiranja u kojima se može razmatrati utjecaj sabranih pogrešnih objavljivanja, i to onako kako slijedi.

Prikaz 21.4-2

	Utjecaj sabranih pogrešnih objavljivanja
Razmotriti utjecaj neispravljenih pogrešnih objavljivanja na:	Svako pojedinačno stanje računa ili klasu transakcija
	Ukupnu kratkotrajnu imovinu i ukupne kratkotrajne obaveze
	Ukupnu imovinu i ukupne obaveze
	Ukupne prihode i ukupne rashode (dobit prije poreza)
	Neto dobit

Mogući pristup sabiranju pogrešnih objavljivanja je istaknut u sljedećem prikazu.

Napomena: Za ovaj primjer, pogrešna objavljivanja do 100 € su smatrana beznačajnim i stoga se neće prikupljati.

Prikaz 21.4-3

Sažetak otkrivenih pogrešnih objavljivanja

Opis	Okolnosti nastanka	Poziv na RP	Iznos precijenjenosti ili potcijenjenosti				Ispravljeno?
			Imovina	Obaveze	Dobit prije poreza	Kapital	
Nije obračunata obaveza za najam	Činjenične — nastale zbog previda			(5.500)	5.500	4.125	Da
Neevidentirani prihodi od prodaje	Projekcija zasnovana na reprezentativnom uzorku		(12.500)		(12.500)	(9.375)	Da
Potraživanja umanjena za obaveze	Činjenične — greška u klasifikaciji		(5.500)	(5.500)			Da
Utrošena oprema u proizvodnji	Prosudbene — greška u primjeni računovodstvene politike		(13.500)		(13.500)	(10.125)	Da
Ukupan iznos pogrešnih objavljivanja otkrivenih tokom revizije			(31.500)	(11.000)	(20.500)	(15.375)	
Pogrešna objavljivanja koja je ispravila uprava			31.500	11.000	20.500	15.375	
Ukupan iznos neispravljenih pogrešnih objavljivanja			0	0	0	0	

O otkrivenim pogrešnim objavljivanjima treba blagovremeno razmijeniti mišljenje s upravom i zajedno sa zahtjevom da se ona isprave. Ispravke mogu utjecati na salda u finansijskim izvještajima ili pročititi neodgovarajuća objavljivanja u njima. Koraci prilikom tretiranja otkrivenih pogrešnih objavljivanja su prikazani ispod.

Prikaz 21.4-4

Tretiranje pogrešnih objavljivanja	
Ponavljanje procjene značajnosti	Razmotriti je li nužno revidirati ukupnu značajnost prije nego što procijenimo utjecaj neispravljenih pogrešnih objavljivanja, a na osnovama stvarnih finansijskih rezultata.
Razmatranje razloga i utjecaja na plan revizije	<p>Razmotriti razloge pogrešnih objavljivanja koje su otkrivena tokom revizije. To uključuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • moguće pokazatelje prevare, • moguće postojanje drugih pogrešnih objavljivanja, • postojanje neuočenih rizika ili • značajna opiranja internoj kontroli. <p>Odrediti da li je potrebno revidirati opću strategiju revizije i plan revizije, a u svjetlu nalaza navedenih iznad. To će biti nužno:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kada možda postoje druga pogrešna objavljivanja koja, sabrane sa greškama prikupljenim tokom revizije, mogu biti značajna ili • kada se zbir pogrešnih objavljivanja prikupljenih tokom revizije približava značajnosti.

Tretiranje pogrešnih objavljivanja	
Tražnje od uprave da ispravi greške	Tražiti od uprave da ispravi sva otkrivena pogrešna objavljivanja, osim onih koja su očigledno beznačajne.
Tražnje od uprave da izvrši dodatne postupke	Ako nije poznat precizan iznos pogrešnog objavljivanja u populaciji (kao kod prognoze grešaka otkrivenih u revizijskom uzorku), tražiti od uprave da izvrše postupke kojim bi se utvrdio iznos stvarnog pogrešnog objavljivanja, a onda i kako bi se izvršile odgovarajuća usklađivanja u finansijskim izvještajima. Kada se to desi, neki dodatni revizijski postupci bit će nužni i kako bi revizor utvrdio jesu li preostale bilo kakve greške.
Odbijanje uprave da ispravi neka ili sva pogrešna objavljivanja	Ako uprava odbija ispraviti neka ili sva pogrešna objavljivanja, treba: <ul style="list-style-type: none"> • steći razumijevanje njihovih razloga za neispravljanje te to onda uzeti u obzir prilikom procjene jesu li finansijski izvještaji značajno pogrešni; • predstaviti neispravljena pogrešna objavljivanja onima koji su zaduženi za upravljanje, što uključuje i njihov utjecaj na mišljenje u izvještaju revizora (osim ako to nije zabranjeno zakonom ili drugim propisom); i • tražiti od onih koji su zaduženi za upravljanje da isprave pogrešna objavljivanja koja nije ispravila uprava.

Prilikom donošenja zaključka o tome hoće li neispravljene greške (pojedinačno ili zajedno) dovesti do toga da su finansijski izvještaji značajno pogrešni, revizor treba razmotriti faktore koji su navedeni u prikazu ispod.

Prikaz 21.4-5

	Razmotriti
Postoji li značajno pogrešno objavljivanje	Veličinu i prirodu pogrešnog objavljivanja, a u odnosu na: <ul style="list-style-type: none"> • finansijske izvještaje u cjelini, • određene klase transakcija, stanja računa i objavljivanja i • određene okolnosti njihovog nastanka.
	Ograničenja bitna za prosudbeno ili statističko testiranje. Uvijek postoji vjerovatnoća da neka pogrešna objavljivanja ne budu otkrivena.
	Koliko je izgledni nivo sabranih neispravljenih pogrešnih objavljivanja blizu nivou značajnosti? Rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja se povećavaju kako se vjerovatni zbir pogrešnih objavljivanja približava pragu značajnosti.
	Kvantitativna razmatranja ili vjerovatnoću prevare kada pogrešna objavljivanja relativno malog iznosa mogu imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje.
	Utjecaj neispravljenih pogrešnih objavljivanja koja su povezana s ranijim periodima.

Odgovornost uprave je da uskladi finansijske izvještaje kako bi se ispravila značajna pogrešna objavljivanja (što uključuje i neodgovarajuća objavljivanja), kao i da provede bilo koje druge potrebne mjere.

Kvalitativna razmatranja

Neka pogrešna objavljivanja mogu se procijeniti kao značajna (pojedinačno ili kada se posmatraju zajedno s drugim pogrešnim objavljivanjima nakupljenim tokom revizije), iako su nižeg iznosa od ukupne značajnosti. Primjeri takvih slučajeva su prikazani ispod.

Prikaz 21.4-6

Greške koje:	Opis
utječu na usklađenost	Neusklađenost sa regulatornim zahtjevima, dužničkim obavezama ili drugim ugovornim zahtjevima.
prikrivaju promjene	Npr. promjene u zaradi ili drugi trendovi, a posebno u kontekstu općih ekonomskih i uslova industrije.
povećavaju naknade uprave	Pogrešna objavljivanja koja bi omogućila ispunjavanje uslova za isplatu bonuse ili drugih stimulativnih naknada.
utječu na druge strane	Npr. vanjske i povezane strane.
utječu na korisnikovo razumijevanje	Izostavljanje informacija koje nisu izričito zahtijevane, ali su prema procjeni revizora važne za korisnikovo razumijevanje finansijskog položaja, finansijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta.
su sada beznačajne, ali će biti značajne u budućnosti	Pogrešan izbor ili primjena računovodstvene politike koja ima beznačajan utjecaj na finansijske izvještaje tekućeg perioda, ali je izgledno da će imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje budućih perioda.
utječu na ugovore s bankom	Relativno nizak iznos može biti veoma značajan za subjekta ako je nastao zbog kršenja ugovora s bankom ili drugog ugovora o zajmu.
utječu na pokazatelje uspješnosti	Utjecaji na pokazatelje koji su korišteni da bi se procijenili finansijski položaj, rezultati poslovanja ili novčanih tokovi subjekta.

Pisane izjave

Odgovornost uprave bi trebala biti zavedena u dokazima pribavljanjem njihove pisane izjave. Tom izjavom će se obuhvatiti (kao dodatak ili kao sastavni dio) sva neispravljena pogrešna objavljivanja koja, prema mišljenju uprave, nisu značajna ni pojedinačno ni zbirno. Ako se uprava ne slaže sa procjenom pogrešnih objavljivanja, u svoju pisanu izjavu može dodati formulacije poput:

"Ne slažemo se s tim stavkama... i ... predstavljaju pogrešna objavljivanja jer [opis razloga]."

Napomena: Kada revizor onima koji su zaduženi za upavljanje predoči nalaze, postoji potreba za pojedinačnim otkrivanjem značajnih neispravljenih pogrešnih objavljivanja.

Kada se oni koji su zaduženi za upavljanje obavijeste o neispravljenim pogrešnim objavljivanjima, a ispravke se i dalje ne izvrše, od revizora se zahtijeva da od njih pribavi sličnu izjavu. U njoj će se izraziti da oni koji su zaduženi za upavljanje, također, vjeruju da utjecaji neispravljenih pogrešnih objavljivanja nisu značajni, ni pojedinačno ni u zbiru, za finansijske izvještaje u cjelini. Sažetak tih stavki, također, treba biti uključen u ili dodat uz pisanu izjavu.

21.5 Dovoljni i odgovarajući revizijski dokazi

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
330.26	Revizor treba zaključiti je li prikupljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza. Prilikom građenja mišljenja, revizor treba uzeti u razmatranje sve značajne revizijske dokaze, bez obzira na to čini li se da potvrđuju ili pobijaju tvrdnje u finansijskim izvještajima. (Vidjeti Odj. A62)
330.27	Ako revizor nije prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o značajnoj tvrdnji u finansijskim izvještajima, on treba pokušati prikupiti nove revizijske dokaze. Ako nije u mogućnosti da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o finansijskim izvještajima.

Opći cilj je prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi se rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja u finansijskim izvještajima smanjili na prihvatljivo nizak nivo.

U osnovi, pitanje je profesionalne procjene šta predstavlja dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze. To će se prvenstveno zasnivati na zadovoljavajućoj izvedbi dodatnih revizijskih postupaka, oblikovanih kako bi se tretirali procijenjeni rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja. To uključuje i bilo kakve dodatne ili izmijenjene postupke koji su izvršeni kako bi se tretirale utvrđene izmjene u prvobitnoj procjeni rizika. Neki od faktora koje treba razmotriti prilikom procjene jesu li revizijski dokazi dovoljni i odgovarajući obuhvataju one iz prikaza koji slijedi.

Prikaz 21.5-1

Procjena jesu li revizijski dokazi dovoljni i odgovarajući	
Faktori koje treba razmotriti	<p>Značajnost pogrešnih objavljivanja</p> <ul style="list-style-type: none"> Koliko su značajna pogrešna objavljivanja tvrdnje kojim se bavimo i i kolika je vjerovatnoća da će one (pojedinačno ili zbirno s drugim mogućim pogrešnim objavljivanjima) imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje? <p>Odgovori uprave</p> <ul style="list-style-type: none"> U kojoj mjeri je uprava odgovorila na nalaze revizije i koliko je interna kontrola učinkovita u tretiranju faktora rizika? <p>Ranije iskustvo</p> <ul style="list-style-type: none"> Kakvo je ranije iskustvo u vršenju sličnih postupaka i gdje su otkrivene bilo kakvog pogrešnog objavljivanja? <p>Rezultati izvršenih revizijskih postupaka</p> <ul style="list-style-type: none"> Da li rezultati izvršenih revizijskih postupaka podržavaju ciljeve i postoje li bilo kakvi pokazatelji prevare ili greške? <p>Kvalitet informacija</p> <ul style="list-style-type: none"> Jesu li izvor i pouzdanost dostupnih informacija primjereni kao potpora zaključcima revizije? <p>Uvjerenost</p> <ul style="list-style-type: none"> Koliko su uvjerljivi revizijski dokazi? <p>Razumijevanje subjekta.</p> <ul style="list-style-type: none"> Da li prikupljeni dokazi podržavaju ili pobijaju rezultate postupaka procjene rizika (Koje su izvršene kako bi se steklo razumijevanje o subjektu i njegovom okruženju, uključujući internu kontrolu)?

Ako nije moguće prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja.

21.6 Završni analitički postupci

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
520.6	Revizor pred kraj revizije treba oblikovati i izvršiti analitičke postupke koji mu pomažu prilikom donošenja općeg zaključka o tome jesu li finansijski izvještaji dosljedni njegovom razumijevanju subjekta. (Vidjeti Odj. A17-A19)

Kao dodatak vršenju analitičkih postupaka za potrebe procjene rizika, a onda i kao dokazni postupak, od revizora se zahtijeva da izvrši analitičke postupke na kraju, ili pri kraju, revizije prilikom donošenja općeg zaključka (MRevS 520).

Cijevi vršenja ovih završnih analitičkih postupaka su:

- utvrditi ranije neprepoznati rizik od značajnog pogrešnog objavljivanja,
- osigurati da se zaključci o pojedinačnim elementima finansijskih izvještaja, a do kojih se došlo tokom revizije, mogu potkrijepiti i
- pomoći donošenju općeg zaključka o prihvatljivosti finansijskih izvještaja.

Ukoliko se utvrde novi rizici ili neočekivane veze između podataka, revizor će možda trebati ponoviti procjenu revizijskih postupaka koji su planirani ili već izvršeni.

21.7 Značajni nalazi i sporna pitanja

Završni korak u procesu procjene je evidentiranje svih značajnih nalaza ili spornih pitanja u konačnom dokumentu angažmana. Ovaj dokument može obuhvatiti:

- sve informacije neophodne za razumijevanje značajnih nalaza ili spornih pitanja; ili
- međusobne veze sa, zavisno šta je primjereno, drugom dostupnom i podržavajućom revizijskom dokumentacijom.

Ovaj dokument, također, obuhvata i zaključke o informacijama koje je revizor otkrio u vezi sa značajnim pitanjima, a koja nisu dosljedna ili pobijaju konačne zaključke revizora. Ipak, ovaj zahtjev se ne proteže na zadržavanje netačne ili zamijenjena dokumentacije, poput nacрта finansijskih izvještaja koji su mogli biti nepotpuni.

21.8 Studije slučaja — Procjena revizijskih dokaza

Za detalje o studijama slučaja, vidjeti Dio 2, Poglavlje 2 — Uvod u studije slučaja.

Kao rezultat vršenja planiranih revizijskih postupaka, zabilježene su sljedeća neusklađena pogrešna objavljivanja i druga pitanja.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.

18. februar 20X3.

Izvadak iz sažetka mogućih usklađivanja – Dephta

Opis	Okolnosti nastanka	Poziv na RP	Iznos precijenjenosti i potcijenjenosti				Ispravljeno?
			Imovina	Obaveze	Dobit prije poreza	Kapital	
<i>Greške u računanju vrijednosti zaliha.</i>	<i>Novi službenik je napravio grešku.</i>	<i>D.300</i>	<i>(19.000)</i>		<i>(19.000)</i>	<i>(15.200)</i>	<i>Da</i>
<i>Lični troškovi plaćeni iz sredstava Dephte, a nisu dodani potraživanjima</i>	<i>Pronađeno tokom testiranja troškova. To je uzrokovalo dodatni posao kako bi se pronašle slične stavke.</i>	<i>550.8</i>		<i>(4.800)</i>	<i>(4.800)</i>	<i>(3.840)</i>	<i>Da</i>
<i>Potraživanje od kupca starije od 90 dana, a nisu primljene nikakve naknadne uplate.</i>	<i>Pregled ročnosti i naknadnih uplata.</i>	<i>C.305</i>	<i>12.000</i>		<i>12.000</i>	<i>9.600</i>	<i>Da</i>
Ukupan iznos pogešnih objavljivanja otkrivenih tokom revizije			<i>(7.000)</i>	<i>(4.800)</i>	<i>(11.800)</i>	<i>(9.440)</i>	
Pogrešna objavljivanja koja je ispravila uprava			<i>(7.000)</i>	<i>(4.800)</i>	<i>(11.800)</i>	<i>(9.440)</i>	
Ukupan iznos neispravljenih pogrešnih objavljivanja			<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	

Uz gore navedeni popis je potrebno priložiti i poveznicu s tim gdje je izvršen dodatni posao, a kako bi se uvjerali da ne postoje slična pogrešna objavljivanja ili da ona nisu pokazatelj ozbiljnijih spornih pitanja poput zaobilaženja kontrole od strane uprave.

Izvadak iz bilješki uz dosije procjene revizijskih dokaza

Nalazi revizije	Planirani odgovor
<i>Brojne greške službenika prilikom procjene vrijednosti zaliha dovele su do potcjenjivanja od 19.000 €.</i>	<i>Treba pregledati prirodu grešaka kako bi se utvrdila bilo kakva slabost u internoj kontroli. Treba izvršiti dodatni posao kako bi se osiguralo da su sve značajne greške sada otkrivene. Uključiti komentar u pismu upravi.</i>
<i>Tokom testiranja troškova otkriveno je da su troškovi održavanja opreme od 4.800 € povezani sa troškovima servisiranja Surajevog ličnog terenskog vozila Mercedes Benz.</i>	<i>Treba izvršiti dodatni posao kako bi se otkrile neke druge neotkrivene transakcije koje su povezane s ličnom upotrebom. Ako se otkriju, treba razmotriti je li riječ o rušenju čestitosti uprave i pokazatelju moguće prevare.</i>
<i>Tokom testiranja potraživanja, primijetili smo da su neka starija od 90 dana, te da nisu primljene nikakve naknadne uplate tokom njihovog testiranja. Iako nas je Suraj uvjeravao da su ova potraživanja naplativa (jer je kupac potvrdio stanje), naplata se čini malo vjerovatnom. Evidentirano kao neusklađena greška.</i>	<i>Nastaviti s praćenjem novčanih primitaka do datuma obavljanja posla vezanog za naknadne događaje. Treba pregledati prošlost klijenata i pokušati prikupiti više informacija o tim društvima.</i>
<i>Čini se da ne neki alati i oprema iz računovodstvenih evidencija više ne koriste. Nabavljene su mašine koje rade isti posao za mnogo kraće vrijeme. Uprava i daje misli da ta imovina ima vrijednost, jer će se koristiti u slučaju kvara mašine.</i>	<i>Treba ispitati jesu li alat i oprema zaista korišteni ranije. Treba utvrditi visinu troškova ulaganja u alate i opremu i je li potreban otpis.</i>

Studija slučaja B — Kumar & Co.

Izvadak iz bilješke o sažetku mogućih usklađivanja

Zalihe

Popis zaliha do kojeg smo došli našim popisom nije u skladu sa konačnim stanjem — zalihe su potcijenjene za 1.800 €, a prihoda za 1.800 €; Vidjeti radni papir D.108.

Odgovor revizije

Grešku je napravila Ruby jer nije koristila završni popis zaliha. Naši dokazni postupci bit će prošireni kako bi se osiguralo da sva usklađivanja o kojima se diskutovalo tokom brojanja budu iskazana u konačnom popisu.

Greška u razgraničavanju obaveza prema dobavljačima

Ruby nije obračunala veći popravak i servis tokarske mašine. Otkriveno tokom testiranja testiranja naknadnih plaćanja. Vidjeti radni papir CC.110. Utječe na obaveze i dobit prije poreza za 900 €.

Odgovor revizije

Treba proširiti obuhvat našeg testiranja ragraničenja, s obzirom na to da se čini kako je Ruby u ovom periodu bila prezauzeta da vodi popis svih troškova plaćenih nakon kraja perioda, a koji su povezani s fiskalnom godinom 20X2. Prag za testiranje je snižen na 400 €.

Uprava je pristala ispraviti ova pogrešna objavljivanja.

Pripremio: FJ

Datum: 24. februar 20X3. godine

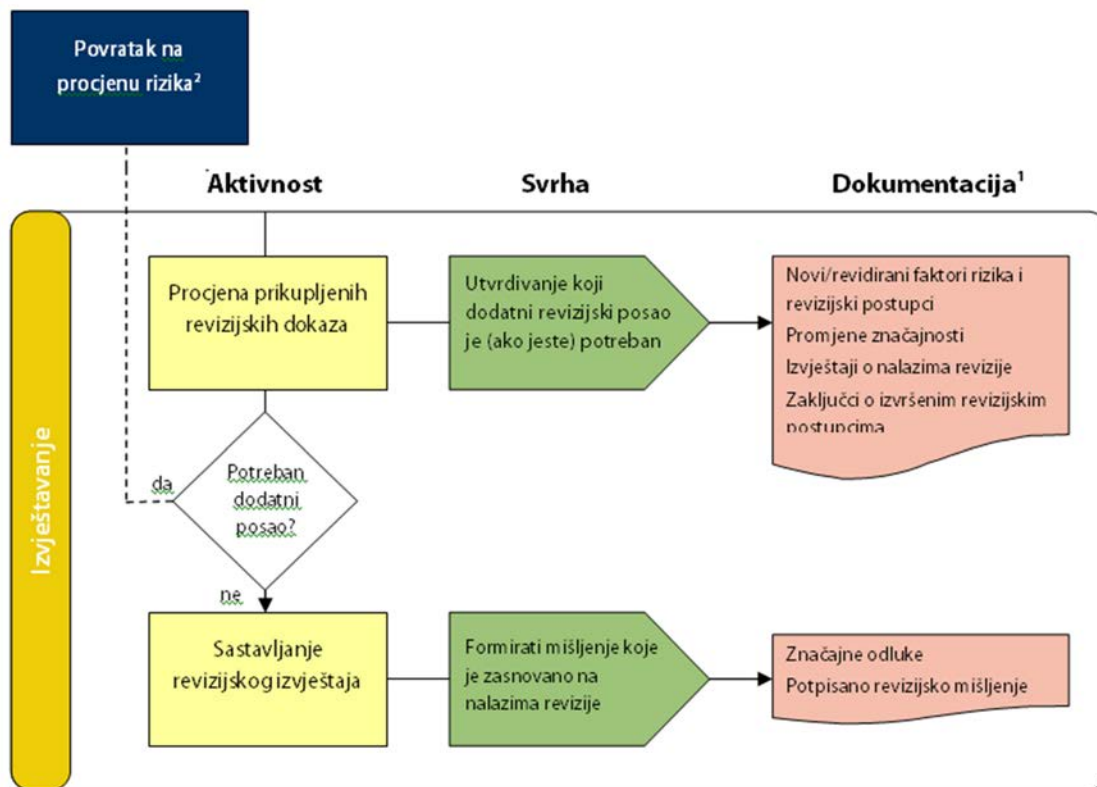
Pregledao: LF

Datum: 5. mart 20X3. godine

22. Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice o tome kako podstaći učinkovitu dvosmjernu komunikaciju između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje, te o kojim nalazima revizije i drugim pitanjima komunicirati.	260, 265, 450

Prikaz 22.0-1



Napomene:

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

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
260.9	<p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) jasno s onima koji su zaduženi za upravljanje komunicirati o odgovornostima revizora u vezi revizije finansijskih izvještaja, kao i o planiranom obuhvatu i vremenskom okviru revizije;</p> <p>(b) prikupiti informacije značajne za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje;</p> <p>(c) dati onima koji su zaduženi za upravljanje blagovremena zapažanja koja nastaju tokom revizije, a koja su značajna za njihovu odgovornost nadziranja procesa finansijskog izvještavanja; i</p> <p>(d) podsticati učinkovitu dvosmjernu komunikaciju između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
260.10	<p>Za potrebe ovog MRevS, sljedeće stavke imaju ispod dodijeljeno značenje:</p> <p>(a) Oni koji su zaduženi za upravljanje — lice/lica ili organizacija/organizacije (primjera radi, zajednički opunomoćenik) s odgovornošću nadgledanja strateškog usmjerenja subjekta i obaveza povezanih s odgovornostima subjekta. Ovo obuhvata i nadgledanje procesa finansijskog izvještavanja. Kod nekih subjekata u nekim zakonodavstvima, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu obuhvatiti članove uprave (npr. izvršne članove upravljačkog odbora privatnog ili subjekta iz javnog sektora) ili vlasnika-direktora. Za pitanja o različitim strukturama upravljanja, vidjeti odjeljke A1-A8.</p> <p>(b) Uprava — lice/lica s izvršnom odgovornošću za vođenje poslovanja subjekta. Kod nekih subjekata u nekim zakonodavstvima, uprava obuhvata neke ili sve one koji su zaduženi za upravljanje (npr. izvršne članove upravljačkog odbora), ili vlasnika-direktora.</p>
260.11	<p>Revizor unutar upravljačke strukture subjekta treba odrediti odgovarajuća lica s kojima će komunicirati. (Vidjeti Odj. A1-A4)</p>
260.12	<p>Ako revizor komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, npr. odborom za reviziju, ili s pojedincem, on treba utvrditi treba li, također, komunicirati s upravljačkim tijelom. (Vidjeti Odj. A5-A7)</p>
260.13	<p>U nekim slučajevima, svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni su i u vođenje subjekta, npr. kod malih subjekata u kojima jedan vlasnik-direktor upravlja subjektom i niko drugi nema tu ulogu. U tim slučajevima, ako se o pitanjima uslovljenim u MRevS komunicira s licima s upravljačkim odgovornostima, o tim pitanjima ne treba opet komunicirati s istim licima, samo sada u upravljačkoj ulozi. Ova pitanja navedena su u odjeljku 16 (c). Revizor, međutim, treba biti zadovoljan zbog toga što komunikacija s licima s upravljačkim odgovornostima na odgovarajući način informiše i sve one s kojima bi inače komunicirao zbog njihove upravljačke uloge. (Vidjeti Odj. A8)</p>
260.14	<p>Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati o odgovornostima revizora u vezi revizije finansijskih izvještaja, uključujući i to:</p> <p>(a) da je revizor odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima koje je sastavila uprava, a uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje; i</p> <p>(b) da revizija finansijskih izvještaja ne oslobađa odgovornosti upravu ili one koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti Odj. A9-A10)</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
260.15	Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati o planiranom obuhvatu i vremenskom okviru revizije. (Vidjeti Odj. A11-A15)
260.16	<p>Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati o: (Vidjeti Odj. A16)</p> <p>(a) Svojim pogledima na značajne kvalitativne aspekte računovodstvene prakse subjekta, uključujući i računovodstvene politike, računovodstvene procjene i objavljivanja u finansijskim izvještajima. Kada je moguće, revizor onima koji su zaduženi za upravljanje treba objasniti zašto smatra da značajna računovodstvena praksa, a koja je dopuštena primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, nije najprimjerenija konkretnim okolnostima subjekta; (Vidjeti Odj. A17)</p> <p>(b) Bitnim poteškoćama, ako ih ima, na koje je naišao tokom revizije; (Vidjeti Odj. A18)</p> <p>(c) Osim onda kada su oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u vođenje subjekta:</p> <p>(i) značajnim pitanjima, ako ih ima, nastalim tokom revizije i o kojima su razmijenjena mišljenja ili prepiska s upravom; i (Vidjeti Odj. A19)</p> <p>(ii) pisanim izjavama koje je zahtijevao revizor; i</p> <p>(d) drugim pitanjima, ako ih ima, nastalim tokom revizije, a koja su, prema profesionalnoj procjeni revizora, značajna za nadzor procesa finansijskog izvještavanja. (Vidjeti Odj. A20)</p>
260.18	Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati o obliku, vremenskom okviru i očekivanom općem sadržaju komunikacija. (Vidjeti Odj. A28-A36)
260.19	Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje o bitnim nalazima revizije treba komunicirati u pisanoj formi ako, prema profesionalnoj procjeni revizora, usmena komunikacija ne bi bila prikladna. Komunikacije u pisanoj formi ne trebaju obuhvatiti sva pitanja koja se jave tokom obavljanja revizije. (Vidjeti Odj. A37-A39)
260.21	Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje treba redovno komunicirati. (Vidjeti Odj. A40 -A41)
260.22	Revizor treba procijeniti da li je dvosmjerna komunikacija između njega i onih koji su zaduženi za upravljanje bila primjerena svrsi revizije. Ako nije, revizor treba procijeniti utjecaj, ako ga ima, na njegove procjene rizika od značajnog pogešnog objavljivanja i na mogućnost prikupljanja dovoljne količine odgovarajućih revizijskih dokaza, te poduzeti odgovarajuće mjere. (Vidjeti Odj. A42-A44)
260.23	Kada se o pitanjima za koja MRevS zahtijevaju komunikaciju to radi usmeno, revizor te komunikacije treba uključiti u revizijsku dokumentaciju, kao i kada i s kim je komunicirao. Kada se o tim pitanjima komuniciralo u pisanoj formi, revizor treba zadržati primjerak komunikacije kao dio revizijske dokumentacije. (Vidjeti Odj. A45)
265.09	Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje treba redovno u pisanoj formi komunicirati o bitnim opiranjima u internoj kontroli uočenim tokom revizije. (Vidjeti Odj. A12-A18, A27)
450.12	Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati o neispravljenim pogrešnim objavljivanjima te o utjecaju koji ona, pojedinačno ili zajedno, mogu imati na mišljenje u izvještaju revizora, osim onda kada je to zabranjeno zakonom ili drugim propisom. On u svojoj komunikaciji treba pojedinačno istaći neispravljena pogrešna objavljivanja. Revizor treba tražiti da se neispravljena pogrešna objavljivanja isprave. (Vidjeti Odj. A21-A23)
450.13	Revizor s onima koji su zaduženi za upravljanje, također, treba komunicirati o utjecaju neispravljenih pogrešnih objavljivanja koja su povezana s ranijim periodima na značajne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja, kao i na finansijske izvještaje u cjelini.

22.1 Pregled

Učinkovita dvosmjerna komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje je važan sastavni dio svake revizije. Ona omogućava:

- revizoru da komunicira o zahtijevanim i drugim pitanjima i
- onima koji su zaduženi za upravljanje da pruže revizoru informacije koje mu drugačije možda ne bi bile dostupne. Ove informacije mogu pomoći revizoru prilikom planiranja i procjene rezultata.

22.2 Upravljanje

Upravljačke strukture mogu se razlikovati u različitim zakonodavstvima i subjektima, što odražava utjecaje kao što su različito kulturno i pravno okruženje, veličina i oblik vlasništva. U većini subjekata, upravljanje je kolektivna odgovornost upravljačkog tijela, poput Upravnog odbora, Nadzornog odbora, ortaka, vlasnika, Komisije za upravljanje, Vijeća upravitelja, opunomoćenika ili ekvivalentnih lica.

U manjim subjektima, jedno lice može biti zaduženo za upravljanje — recimo, vlasnik-direktor pri čemu nema drugih vlasnika ili jednog opunomoćenika. U tim slučajevima, ako se zahtijeva komunikacija s upravom o određenim pitanjima, to ne mora biti ponovo učinjeno i sa tim istim licem u upravljačkoj ulozi. Ipak, kada postoji više od jednog lica zaduženog za upravljanje subjektom (poput drugih članova porodice), revizor treba poduzeti korake kako bi osigurao da je svako lice obaviješteno na odgovarajući način.

U drugim subjektima, u kojima je upravljanje kolektivna odgovornost, revizorova komunikacija može biti usmjerena na podgrupu unutar onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što je odbor za reviziju. U tim slučajevima, revizor treba utvrditi postoji li potreba komunicirati i sa cijelim upravljačkim tijelom. Ovo treba biti zasnovano na:

- pripadajućim odgovornostima podgrupe i upravljačkog tijela,
- prirodi pitanja o kojem će se komunicirati,
- bitnim pravnim ili regulatornim zahtjevima i
- tome ima li podgrupa ovlaštenje da poduzme mjere u vezi sa informacijama o kojima se komuniciralo, te može li pružiti revizoru nove informacije i objašnjenja, a koja bi mu mogla biti potrebna.

Kada iz važećeg pravnog okvira ili drugih okolnosti angažmana nije moguće jasno utvrditi ko su odgovarajuća lica za komunikaciju, revizor će možda trebati razmijeniti mišljenje i usaglasiti se sa klijentom oko toga ko su lica s kojima će komunicirati. Prilikom odlučivanja o tome s kim treba komunicirati, važno je revizorovo razumijevanje upravljačke strukture i procesa u subjektu. Odgovarajuća lica za komunikaciju se mogu razlikovati zavisno od pitanja o kojima treba komunicirati.

Kada je subjekt dio grupe, odgovarajuća lica s kojima će komunicirati revizori komponente zavise od okolnosti angažmana i pitanja o kojima će se komunicirati. U nekim slučajevima, više komponenti se može baviti istom djelatnošću unutar istog sistema interne kontrole i može koristiti iste računovodstvene politike. Kada su isti oni koji su zaduženi za upravljanje tim komponentama (npr. zajednički Upravni odbor), dupliranje se može izbjeći tako što ćemo se za svrhu komunikacije ovim komponentama baviti istovremeno.

22.3 Pitanja o kojima treba komunicirati

Revizijska pitanja od značaja za upravljanje obuhvataju:

- revizorove odgovornosti u vezi s revizijom finansijskih izvještaja,
- planirani obuhvat i vremenski okvir revizije i
- značajni nalazi koji nastanu tokom revizije.

Od revizora se ne zahtijeva da revizijske postupke oblikuje u svrhu utvrđivanja koja su pitanja od značaja za one koji su zaduženi za upravljanje, osim kada se to izričito zahtijeva revizijskim standardima te države ili propisima.

U nekim slučajevima, lokalni zahtjevi, zakoni i drugi propisi mogu nametati obaveze povjerljivosti koje ograničavaju revizorovu komunikaciju. Treba naznačiti referencu za takav zahtjev prije nego što se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.

ZA RAZMATRANJE

Odvojite vrijeme kako biste razvili konstruktivne radne odnose s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovo će pomoći u unapređenju učinkovitosti komunikacije među stranama.

Odgovornosti revizora

One koji su zaduženi za upravljanje treba obavijestiti o značajnim pitanjima koja se odnose na njihovu ulogu nadgledanja procesa finansijskog izvještavanja. Ovo obuhvata komuniciranje o sljedećem:

- Revizija finansijskih izvještaja statements ne oslobađa od odgovornosti upravu ili one koji su zaduženi za upravljanje i
- Odgovornosti revizora uključuju:
 - formiranje i izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima koje je sastavila uprava uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, i
 - komuniciranje o značajnim pitanjima koja nastanu tokom revizije finansijskih izvještaja.

Ovaj zahtjev često se može ispuniti pružajući onima koji su zaduženi za upravljanje primjerak pisma o preuzimanju angažmana. Ovako će oni koji su zaduženi za upravljanje biti obaviješteni o pitanjima navedenim ispod.

Prikaz 22.3-1

	Priroda komunikacije
Predaja kopije pisma o preuzimanju angažmana	Odgovornost revizora za obavljanje revizije u skladu sa MRevS.
	Treba komunicirati o zahtjevima MRevS u vezi značajnih pitanja koja nastanu tokom revizije, a koja su bitna onima koji su zaduženi za upravljanje prilikom nadzora finansijskog izvještavanja.
	MRevS ne zahtijevaju od revizora da oblikuje postupke u svrhu utvrđivanja dodatnih pitanja o kojima će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje.
	Odgovornost revizora (kada je moguće) za komunikaciju o određenim pitanjima koju zahtijevaju zakon ili drugi propisi, ugovor sa subjektom ili dodatni zahtjevi primjenjivi na angažman (npr. standardi profesionalnog računovodstvenog tijela te države).

Planirani obuhvat i vremenski okvir revizije

Svrha razmjene mišljenja o planiranju revizije je unapređenje dvosmjerne komunikacije između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, treba paziti da se tako ne pruže detaljne informacije (poput prirode i vremenskog okvira specifičnih revizijskih postupaka) koje bi mogle ugroziti učinkovitost revizije. O ovome treba posebno viditi računa kada su neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u vođenje subjekta.

Pitanja o kojima treba razmijeniti mišljenja uključuju sljedeće:

Prikaz 22.3-2

	Opis
Plan revizije	Opći detalji o planu revizije, obuhvatu i vremenskom okviru.
	Primjena koncepta značajnosti u reviziji.
	Kako će se tretirati rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja, bez obzira da li su nastali prevarom ili greškom.
	Pristup internoj kontroli bitnoj za reviziju.
	Značajne izmjene računovodstvenih standarda i njihov najvjerojatniji utjecaj.
Pribavljanje ulaznih informacija od onih koji su zaduženi za upravljanje (a koje mogu utjecati na planove revizije)	Razmjena mišljenja o ciljevima i strategijama subjekta, bilo kakvim značajnim komunikacijama sa regulatorima te pocezanim rizicima poslovanja koji mogu dovesti do značajnih pogrešnih objavljivanja.
	Opis nadzora izvršenog nad: <ul style="list-style-type: none"> • adekvatnošću interne kontrole, što uključuje rizike od prevare; • stručnošću i čestitošću uprave i • odgovorima na ranije komunikacije sa revizorom.
	Pitanja koja tokom revizije zahtijevaju posebnu pažnju.
	Zahtjevi revizoru za poduzimanje dodatnih postupaka.
	Druga pitanja koja mogu utjecati na reviziju finansijskih izvještaja.

Značajni nalazi revizije

Osim kada se pitanje veže za stručnost i čestitost uprave, revizor s upravom na početku treba razmijeniti mišljenja o pitanjima revizije od značaja za upravljanje. Ova početna razmjena mišljenja poslužiti će razjašnjavanju činjenica i spornih pitanja, te će upravi dati mogućnost pružanja dodatnih informacija.

Dodatak 1 MRevS 260 (prenesen ispod) daje popis određenih pitanja za koja se zahtijeva komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ti zahtjevi su tretirani u drugim dijelovima Vodiča.

Prikaz 22.3-3

MRevS	Zahtjevi za određenom komunikacijom	Odjeljak
MSKK	<i>Kontrola kvaliteta za firme koje obavljaju reviziju i preglede finansijskih izvještaja, kao i druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge</i>	30(a)
MRevS 240	<i>Revizorove odgovornosti u vezi s prevarama u reviziji finansijskih izvještaja</i>	21, 38(c)(i), 40-42
MRevS 250	<i>Razmatranje zakona i regulative u reviziji finansijskih izvještaja</i>	14, 19, 22-24
MRevS 265	<i>Saopštavanje opiranja u internoj kontroli onima koji su zaduženi za upravljanje i upravi</i>	9
MRevS 450	<i>Procjena pogrešnih prikaza ustanovljenih tokom revizije</i>	12-13
MRevS 505	<i>Eksterne potvrde</i>	9
MRevS 510	<i>Početni revizijski angažmani — Početna stanja</i>	7
MRevS 550	<i>Povezane strane</i>	27
MRevS 560	<i>Naknadni događaji</i>	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17
MRevS 570	<i>Vremenska neograničenost poslovanja</i>	23
MRevS 600	<i>Posebna razmatranja — Revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)</i>	49
MRevS 705	<i>Izmjene mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora</i>	12, 14, 19(a), 28
MRevS 706	<i>Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju nezavisnog revizora</i>	9
MRevS 710	<i>Uporedne informacije — Uporedni iznosi i uporedni finansijski izvještaji</i>	18
MRevS 720	<i>Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje</i>	10, 13, 16

Neka češća pitanja od značaja za upravljanje, a o kojima se može komunicirati (poželjno je da to bude u pisanoj formi), su navedena u sljedećem prikazu.

Prikaz 22.3-4

Pitanja revizije	Razmatranja tokom komunikacije
Računovodstvene politike	Izbor (ili izmjene) važnih računovodstvenih politika i prakse koje imaju ili mogu imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje subjekta.
Komunikacije iz ranijih perioda	Pitanja od značaja za upravljanje o kojima se ranije komuniciralo, a koja bi mogla imati utjecaj na finansijske izvještaje tekućeg perioda.
Rizici od značajnih pogrešnih objavljivanja	Mogući utjecaj bilo kakvih rizika (kao što je otvoreni sudski spor) na finansijske izvještaje, a koji zahtijevaju objavljivanje u finansijskim izvještajima.
Značajne nesigurnosti	Značajne nesigurnosti u vezi sa događajima i okolnostima koji mogu izazvati izraženu sumnju u sposobnost subjekta da održi vremensku neograničenost poslovanja.
Sumnje	Uslovi poslovanja koji utječu na subjekt i njegove poslovno planove i strategije, a koji mogu djelovati na rizike od značajnih pogrešnih objavljivanja. Sumnje u savjete o računovodstvenim i revizijskim pitanjima koje je uprava dobila od drugih računovođa.
Važne poteškoće na koje smo naišli	Ovo može obuhvatiti: <ul style="list-style-type: none"> • Rješenje složenih računovodstvenih ili revizijskih spornih pitanja; • Nedostupne dokumente koji su potrebni za reviziju; • Zaposlenici ne znaju odgovoriti na pitanja; • Ograničenja u obuhvatu i kako su riješena i • Neslaganja s upravom o pitanjima koja, pojedinačno ili zajedno, mogu biti značajna za finansijske izvještaje subjekta ili izvještaj revizora.
Komentari o upravi subjekta	Pitanja koja se odnose na stručnost uprave: <ul style="list-style-type: none"> • Značajna opiranja u internoj kontroli; • Pitanja koja se odnose na čestitost uprave; • Važne transakcije s povezanim stranama; • Nezakonite radnje i • Prevara koja uključuje upravu.
Revizijska usklađivanja	Neispravljena revizijska usklađivanja koja imaju ili mogu imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje subjekta.
Neispravljena pogrešna objavljivanja	Neispravljena pogrešna objavljivanja za koja je uprava utvrdila da nisu značajna (osim onih beznačajnog iznosa), ni pojedinačno ni u zbiru, za finansijske izvještaje u cjelini.
Izvještaj revizora	Navođenje razloga za bilo kakve očekivane izmjene u izvještaju revizora.
Usaglašena pitanja	Bilo koja druga pitanja za koja je postignuta saglasnost u uslovima revizijskog angažmana.
Ostala pitanja	Ostala pitanja, ako ih ima, koja nastanu tokom revizije i koja su, prema profesionalnoj procjeni revizora, važna za nadziranje procesa finansijskog izvještavanja.

ZA RAZMATRANJE

Kada je moguće, o značajnim pitanjima komunicirajte u pisanoj formi. Pismo ili pisani izvještaj predstavljaju dokument koji dijele obje strane i u kojem se navode pitanja o kojima će se komunicirati. Ako se o potrebnim pitanjima komunicira usmeno, uzmite zapisnik sa sastanka koji možete koristiti zajedno sa subjektom kako bi se uspostavila odgovarajuća evidencija o tome da se komunikacija desila.

Dokumentacija

Kada se usmeno komunicira o pitanjima koja su zahtijevana u MRevS, treba pripremiti bilješke za dosije u kojem se opisuje kada i s kim se o tim pitanjima komuniciralo. Kada se o tim pitanjima komuniciralo u pisanoj formi, treba zadržati primjerak komunikacije kao dio revizijske dokumentacije.

Blagovremenost

Treba osigurati da se o pitanjima od značaja za reviziju komunicira blagovremeno kako bi oni koji su zaduženi za upravljanje mogli poduzeti odgovarajuće mjere.

22.4 Studije slučaja — Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Za detalje o studijama slučaja, vidjeti Dio 2, Poglavlje 2 — Uvod u studije slučaja.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.*Pitanja revizije od značaja za upravljanje*

U nastavku slijedi izvadak iz pisma koje je poslano upravi i onima koji su zaduženi za upravljanje.



Jamel, Woodward & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. mart 20X3. godine

g. Suraj Dephta, predsjednik uprave
Dephta Furniture
2255 West Street, North Cabetown, Ujedinjene Teritorije
123-50214

Poštovani g. Dephta,

Pitanja istaknuta u ovom izvještaju su nastala tokom naše revizije finansijskih izvještaja i povezana su s pitanjima za koja vjerujemo da Vam na njih treba skrenuti pažnju.

Mi smo suštinski okončali reviziju finansijskih izvještaja društva Dephta Furniture u skladu s profesionalnim standardima. Izvještaj revizora je datiran na 20. mart 20X3. godine i isti planiramo objaviti čim dobijemo potpisano pismo s izjavom.

Revizija je izvršena kako bi se steklo prihvatljiva uvjerenost o tome da finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja. Potpuna uvjerenost nije moguća zbog ograničenja u reviziji i internoj kontroli, što za posljedicu ima neizbježni rizik od toga da neka značajna pogrešna objavljivanja možda nisu otkrivena.

Prilikom planiranja revizije, uzeli smo u razmatranje internu kontrolu finansijskog izvještavanja kako bismo utvrdili prirodu, obuhvat i vremenski okvir revizijskih postupaka. Ipak, revizija finansijskih izvještaja ne pruža uvjerenost u učinkovito djelovanje interne kontrole u društvu Dephta Furniture. Međutim, ako tokom trajanja revizije uočimo određena opiranja u internoj kontroli, o njima ćemo Vas obavijestiti. Molimo Vas da pogledate Dodatak A ovog pisma (*nije uključen*).

Zbog toga što je prevara namjerna, uvijek postoji rizik od toga da možda postoje značajna pogrešna objavljivanja, prevara i druge nezakonite radnje, a koje neće biti otkrivene tokom revizije finansijskih izvještaja.

U nastavku slijedi sažetak nalaza koji su nastali vršenjem revizije:

1. Nismo otkrili nikakva značajna pitanja (osim onih otkrivenih pogrešnih objavljivanja o kojima smo s Vama već razmijenili mišljenja i koja su sada ispravljena) na koja Vam je potrebno skrenuti pažnju.
2. Tokom revizije smo imali dobru saradnju sa upravom i zaposlenicima. Koliko nam je poznato, također smo imali i potpuni pristup računovodstvenim evidencijama i drugoj dokumentaciji koja nam je bila potrebna kako bismo izvršili reviziju. Nismo imali nikakva neslaganja s upravom, a na naše zadovoljstvo smo riješili sva sporna pitanja vezana za reviziju, računovodstvo i objavljivanja.

Također, želimo Vam naglasiti sljedeća pitanja:

- Izmjene u profesionalnim izjavama tokom perioda. Vidjeti Dodatak B. (*nije uključen*)
- Ostala uočena pitanja koja bi mogla biti od značaja za upravu. Vidjeti Dodatak C. (*nije uključen*)

Molimo Vas da imate u vidu da međunarodni standardi revizije od nas ne zahtijevaju da oblikujemo postupke u svrhu uočavanja dodatnih pitanja o kojima bismo komunicirali s onima koji su zaduženi za upravljanje. Shodno tome, revizija obično ne ističe sva takva pitanja.

Ova komunikacija je pripremljena isključivo radi informisanja upave i nema neku drugu svrhu. Ne prihvatamo odgovornost za treće strane koje koriste ovu komunikaciju.

S poštovanjem,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing d.o.o.

Studija slučaja B — Kumar & Co.

BILJEŠKE UZ DOSIJE: Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

Revizijska usklađivanja i nalazi revizije

S Rajom smo razmijenili mišljenja o usklađivanjima na stanju zaliha i obračunima obaveza prema dobavljačima. On je ukazao na to da, iz porodičnih razloga, nije proveo mnogo vremena nadzirući Ruby i potvrđujući transakcije u ovom periodu, tako da nije bio iznenađen da ponešto nedostaje. Obećao je da će učiniti da Ruby prati plaćanja do kojih je došlo nakon kraja perioda, a kako bi obračuni u narednom periodu bili bolji.

Ukazujemo da, osim usklađivanja koje smo otkrili, tokom revizije nismo otkrili nikakva druge materijalno značajna sporna pitanja, te da je Ruby bila od velike pomoći.

Ostale preporuke

Tokom naše razmjene mišljenje o IT kontroli, postali smo svjesni da Ruby nikad nije testirala back-up opciju računovodstvenog programa i preporučujemo da to učini Raj kako bismo bili sigurni u to da se računovodstvene evidencije mogu sačuvati u sigurnosnoj kopiji. U slučaju pada sistema, gubitak računovodstvenih evidencija bi imao značajan utjecaj na našu mogućnost vršenja revizije.

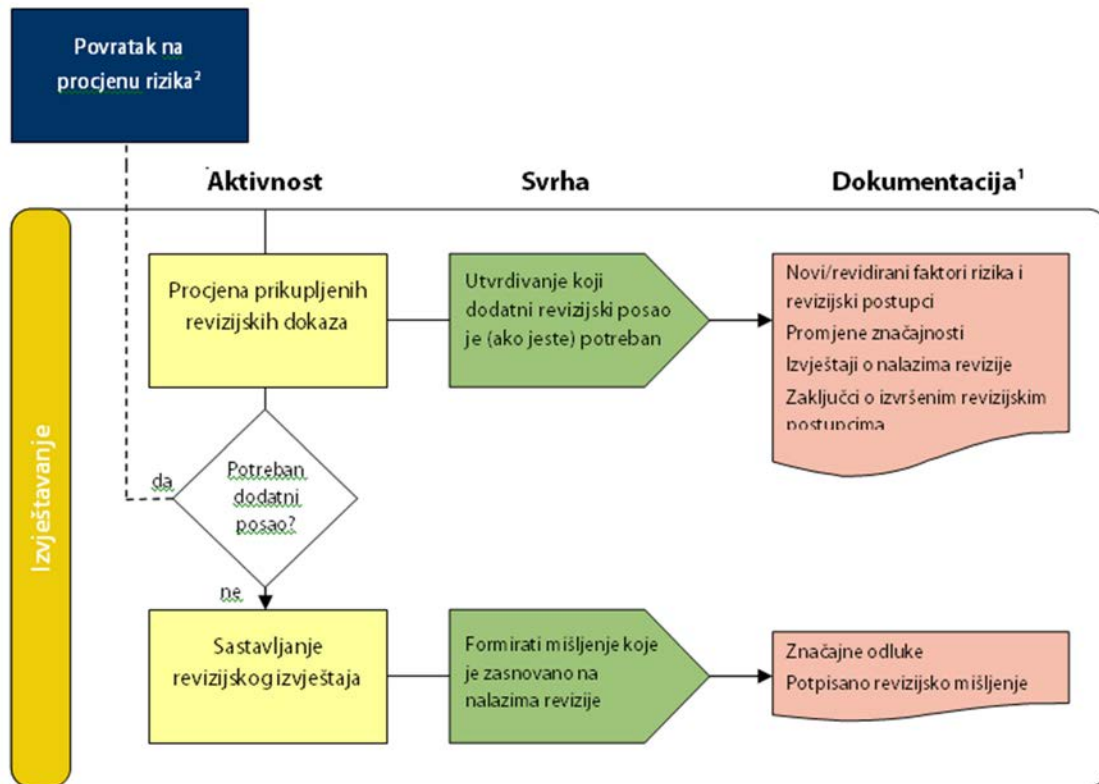
Pripremio: SL

Datum: 16. mart 20X3. godine

23. Modifikacije revizorovog izvještaja

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice o tome kako na odgovarajući način izraziti modifikovano mišljenje o finansijskim izvještajima kada je to potrebno.	705

Prikaz 23.0-1



Napomene:

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

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
705.4	<p>Cilj revizora je jasno izraziti odgovarajuće modificirano mišljenje o finansijskim izvještajima koje je neophodno kad:</p> <p>(a) Revizor zaključi, na osnovama prikupljenih revizijskih dokaza, da finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnih pogrešnih objavljivanja; ili</p> <p>(b) Revizor nije u mogućnosti da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi zaključio da finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja.</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
705.5	<p>Za potrebe MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenje dodijeljeno ispod:</p> <p>(a) Prožimajući — pojam koji se, u kontekstu pogrešnih objavljivanja, koristi kako bi se opisali utjecaji ili mogući utjecaji tih grešaka, ako ih ima, na finansijske izvještaje, a koje nisu otkrivene zbog nemogućnosti prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza. Prožimajući utjecaji na finansijske izvještaje su oni koji, prema procjeni revizora:</p> <p>(i) nisu ograničeni na određene dijelove, račune ili stavke u finansijskim izvještajima;</p> <p>(ii) ako su tako ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati bitan dio finansijskih izvještaja; ili</p> <p>(iii) od suštinskog značaja za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja, vezano za objavljivanja,.</p> <p>(b) Modificirano mišljenje — mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržavanje od mišljenja.</p>
705.6	<p>Revizor treba izmijeniti mišljenje u svom izvještaju kada:</p> <p>(a) zaključi da, zasnovano na prikupljenim revizijskim dokazima, finansijski izvještaji u cjelini nisu bez značajno pogrešnih objavljivanja; ili (Vidjeti Odj. A2-A7)</p> <p>(b) nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi zaključio da finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže značajna pogrešna objavljivanja. (Vidjeti Odj. A8-A12)</p>
705.7	<p>Revizor treba izraziti mišljenje s rezervom kada:</p> <p>(a) nakon što je prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, zaključi da su pogrešna objavljivanja, pojedinačno ili u zbiru, značajna za finansijske izvještaje, ali nisu prožimajuća; ili</p> <p>(b) nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima će zasnovati mišljenje, ali je zaključio da mogući utjecaji neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako ih ima, na finansijske izvještaje mogu biti značajni, ali ne i prožimajući.</p>
705.8	<p>Revizor treba iskazati negativno mišljenje kada, nakon što je prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, zaključi da su pogrešna objavljivanja, pojedinačno ili u zbiru, i značajna i prožimajuća u finansijskim izvještajima.</p>
705.9	<p>Revizor se treba suzdržati od mišljenja kada nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima bi zasnovao mišljenje, te ako zaključi da bi mogući utjecaji neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako ih ima, na finansijske izvještaje mogli biti i značajni i prožimajući.</p>
705.10	<p>Revizor se treba suzdržati od mišljenja kada, u izuzetno rijetkim okolnostima koje podrazumijevaju brojne neizvjesnosti, zaključi da, iako je prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o svakoj od pojedinačnih neizvjesnosti, nije moguće formirati mišljenje o finansijskim izvještajima zbog mogućih međusobnih odnosa između tih neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog utjecaja na finansijske izvještaje.</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
705.11	Ako revizor, nakon što je prihvatio angažman, postane svjestan da je uprava nametnula ograničenje u pogledu obuhvata revizije, a za koje smatra da će vrlo vjerovatno dovesti do nužnog izražavanja mišljenja s rezervom ili suzdržavanja od mišljenja o finansijskim izvještajima, on od uprave treba zahtijevati uklanjanje tog ograničenja.
705.12	Ako uprava odbije ukloniti ograničenje spomenuto u odjeljku 11, revizor o tom pitanju treba komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje, osim kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u vođenje subjekta, te treba utvrditi da li je moguće izvršiti alternativne postupke kako bi prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.
705.13	Ako nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, revizor treba utvrditi posljedice na sljedeći način: (a) Ako revizor zaključi da bi mogući utjecaji neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako ih ima, na finansijske izvještaje mogli biti značajni, ali ne i prožimajući, on treba izraziti mišljenje s rezervom; ili (b) Ako revizor zaključi da bi mogući utjecaji neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako ih ima, na finansijske izvještaje mogli biti i značajni i prožimajući, pa bi mišljenje s rezervom zbog toga bilo neprimjereno ozbiljnosti situacije, on treba: (i) povući se iz revizije, kada je prema važećem zakonu ili drugom propisu dopušteno i moguće; ili (Vidjeti Odj. A13-A14) (ii) suzdržati se od mišljenja o finansijskim izvještajima, ako povlačenje iz revizije prije objave izvještaja revizora nije dopušteno ili moguće.
705.14	Ako se revizor povuče na način objašnjen u odjeljku 13 (b) (i), on prije povlačenja s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati o svim pitanjima koja se tiču pogrešnih objavljivanja utkrivenih tokom revizije, a koja bi dovela do izmjene mišljenja. (Vidjeti Odj. A15)
705.15	Kada revizor smatra nužnim izraziti negativno mišljenje ili se suzdržati od mišljenja o finansijskim izvještajima u cjelini, izvještaj revizor ne treba uključivati pozitivno mišljenje u skladu s istim okvirom finansijskog izvještavanja o nekom pojedinačnom finansijskom izvještaju ili o jednom ili više određenih sastavnih dijelova, računa ili stavki u finansijskom izvještaju. Uključivanje pozitivnog mišljenja u istom izvještaju bi u ovakvim okolnostima bilo u sukobu s revizorovim negativnim mišljenjem ili suzdržavanjem od mišljenja o finansijskim izvještajima u cjelini. (Vidjeti Odj. A16)
705.16	Kada revizor mijenja mišljenje o finansijskim izvještajima, on u izvještaj revizora, kao dodatak određenim elementima zahtijevanim u MRevS 700, itreba uključiti odjeljak u kojem se opisuje pitanje koje je uzrokovalo izmjenju. Revizor ovaj odjeljak u izvještaju revizora treba smjestiti neposredno prije odjeljka s mišljenjem te koristiti naziv "Osnova za mišljenje s rezervom", "Osnova za negativno mišljenje" ili "Osnova za suzdržanost od mišljenja", zavisno od toga šta je primjereno. (Vidjeti Odj. A17)
705.17	Ako postoji značajno pogrešno objavljivanje koje je povezano s određenim iznosima u finansijskim izvještajima (što uključuje i kvantitavna objavljivanja), revizor u odjeljak s osnovama za izmjenju mišljenja treba uključiti opis i vrijednosni izraz finansijskih utjecaja pogrešnog objavljivanja, osim kada je to neizvodljivo. Ako nije moguće vrijednosno izraziti finansijske utjecaje, revizor to treba navesti u odjeljku s osnovama za izmjenju. (Vidjeti Odj. A18)
705.18	Ako u finansijskim izvještajima postoji značajno pogrešno objavljivanje koje je povezano s objavljivanjima u vidu izjave, revizor u odjeljak s osnovama za izmjenju mišljenja treba uključiti i objašnjenje na koji način su ta objavljivanja pogrešna.

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
705.19	Ako u finansijskim izvještajima postoji značajno pogrešno objavljivanje koje je povezano s neobjavljenim informacijama koje su trebale biti objavljene, revizor treba: (a) razmijeniti mišljenja o tom neobjavljivanju s onima koji su zaduženi za upravljanje; (b) u odjeljku s osnovama za izmjenu mišljenje opisati prirodu izostavljenih informacija; i (c) osim kada je zabranjeno zakonom ili drugim propisom, uključiti izostavljena objavljivanja, uz pretpostavku da je to izvodljivo i da je revizor prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o izostavljenim informacijama. (Vidjeti Odj. A19)
705.20	Ako je do izmjene mišljenja došlo zbog nemogućnosti prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, revizor u odjeljak s osnovama za izmjenu treba uključiti te onemogućavajuće razloge.
705.21	Čak i kada je izrazio negativno mišljenje ili se suzdržao od mišljenja o finansijskim izvještajima, revizor u odjeljku s osnovama za izmjenu treba opisati razloge za bilo koje pitanje kojeg je svjestan, a koji zahtijevaju izmjenu mišljenja, kao i utjecaje koji iz toga slijede. (Vidjeti Odj. A20)

23.1 Pregled

Od revizora se zahtijeva da u ispod navedenim situacijama jasno izrazi odgovarajuće izmijenjeno mišljenje o finansijskim izvještajima.

Prikaz 23.1-1

	Opis
Potreban izmijenjeni izvještaj (mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržavanje od mišljenja)	Finansijski izvještaji su značajno pogrešni Shodno prikupljenim revizijskim dokazima, finansijski izvještaji nisu bez značajnih pogrešnih objavljivanja. Ovo uključuje neispravljena pogrešna objavljivanja koja su značajna, primjerenost ili primjenu računovodstvenih principa, kao i propuštanje objavljivanja informacija koje su dovele do značajnog pogrešnog objavljivanja.
	Nemogućnost prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza Nemogućnost prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi se zaključilo da finansijski izvještaji u cjelini možda ne sadrže pogrešna objavljivanja. Ovo može obuhvatiti: <ul style="list-style-type: none"> • okolnost van kontrole subjekta, kao kad požar uništi računovodstvene evidencije; • okolnosti povezane s prirodom ili vremenskim okvirom revizorovog posla, kao što je nemogućnost prisustvovanja brojanju zaliha ili • ograničenja koja je nametnula uprava, kao kad uprava revizoru ne dozvoljava da pribavi vanjsku potvrdu određenih potraživanja.

23.2 Izmjene mišljenja revizora

Izmijenjeno mišljenje revizora zahtijeva se kada on zaključi da:

- shodno prikupljenih revizijskim dokazima, finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnih pogrešnih objavljivanja ili

- nije moguće prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da finansijski izvještaji kao cjelina ne sadrže značajno pogrešno objavljivanje.

Postoje tri vrste izmijenjenih mišljenja. To su mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja.

Prikaz ispod (prenesen iz MRevS 705.A1) pokazuje kako na vrstu mišljenja koje će biti izraženo utječe revizorova procjena:

- prirode pitanja koje je uzrokovalo izmjenu mišljenja i
- prožetosti njihovih utjecaja ili mogućih utjecaja na finansijske izvještaje.

Prikaz 23.2-1

Priroda pitanja koje je uzrokovalo izmjenu mišljenja	Revizorova procjena o prožetosti utjecaja ili mogućih utjecaja na finansijske izvještaje	
	Značajan, ali NE i prožimajući	Značajan i prožimajući
Finansijski izvještaji su značajno pogrešni	Mišljenje s rezervom	Negativno mišljenje
Nemogućnost prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza	Mišljenje s rezervom	Suzdržanost od mišljenja

Primjerena primjena ove tri vrste mišljenja je opisana u prikazu ispod.

Prikaz 23.2-2

Vrsta	Primjenjivost
Mišljenje s rezervom	Kada utjecaj nije značajan i prožimajući u toj mjeri da zahtijeva negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja. Ovo se primjenjuje kada: <ul style="list-style-type: none"> • je prikupljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, ali je revizor zaključio da postoje pogrešna objavljivanja koja su, pojedinačno ili u zbiru, značajna, ali ne i prožimajuća u finansijskim izvještajima; ili • revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima bi zasnovao mišljenje. Revizor zaključuje da bi mogući utjecaj neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako bi postojala, na finansijske izvještaje mogao biti značajan, ali ne i prožimajući.
Formulacija:	"Osim za utjecaje (ili moguće utjecaje) pitanja opisanog u odjeljku Osnova za mišljenje s rezervom..."
Negativno mišljenje	Kada je utjecaj pogrešnih objavljivanja i značajan i prožimajući. Ovo se primjenjuje kada je prikupljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, ali je revizor zaključio da su one, pojedinačno ili u zbiru, i značajne i prožimajuće u finansijskim izvještajima.
Formulacija:	"Naše mišljenje je da, zbog važnosti pitanja koja smo istakli u odjeljku Osnova za negativno mišljenje, finansijski izvještaji ne predstavljaju fer prikaz..."

Vrsta	Primjenjivost
Suzdržanost od mišljenja	<p>Kada je mogući utjecaj neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako bi postojala, mogao biti i značajan i prožimajući. Ovo se primjenjuje kada revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima bi zasnovao mišljenje, te kada zaključi da bi mogući utjecaj neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako bi postojala, mogao biti i značajan i prožimajući.</p> <p>Ovo se, također, primjenjuje i na izuzetno rijetke okolnosti u kojima nije moguće formirati mišljenje zbog mogućih međusobnih utjecaja brojnih neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog utjecaja na finansijske izvještaje. To je primjenjivo čak i kada je revizor prikupio dovoljno revizijskih dokaza u vezi svake pojedinačne neizvjesnosti.</p>
Formulacija:	"Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku Osnova za suzdržavanje od mišljenja, nismo bili u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bismo stvorili osnovu za revizijsko mišljenje. Shodno tome, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izvještajima."

Jedina alternativa izražavanju negativnog mišljenja ili suzdržavanju od mišljenja bilo bi povlačenje iz revizije (kada je to dozvoljeno), te ne objavljivanje mišljenja uopće.

Kada se zahtijeva izmjena mišljenja, u odjeljku "Osnova za izmjenu" trebaju biti navedene pojedinosti na način opisan ispod.

Prikaz 23.2-3

Odjeljak "Osnova za izmjenu mišljenja"	<p>Svrha</p> <p>Predstavljanje pojedinosti o izmjenama u posebnom odjeljku (uniformnim formulacijama u mjeri u kojoj je to moguće) koji prethodi mišljenju ili suzdržavanju od mišljenja o finansijskim izvještajima. Odjeljak treba nositi naziv "Osnova za mišljenje s rezervom", "Osnova za negativno mišljenje" ili "Osnova za suzdržanost od mišljenja".</p> <p>Formulacija</p> <p>Odjeljak treba obuhvatiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Osnovne razloge za kvalifikaciju; • Osim kada je neprimjenjivo, vrijednosni izraz mogućih utjecaja izmjena na finansijske izvještaje, a koje uključuju određene iznose u tim izvještajima (to uključuje i kvantitativna objavljivanja). To obuhvata i vrijednosno izražavanje utjecaja na stanja računa, klase transakcija i pogođena objavljivanja, kao i utjecaja na dobit prije oporezivanja, neto dobit i neto vrijednost subjekta; • Kada je primjenjivo, izjavu da nije moguće vrijednosno izraziti finansijske utjecaje; • Kada su značajno pogrešna objavljivanja povezana s objavljivanjima u vidu izjave, objašnjenje na koji način su ta objavljivanja pogrešna; • Prirodu izostavljenih informacija osim kada objavljivanja nisu dostupna za čitanje, kada ih je pripremila uprava ili kada bi bile preobimne za izvještaj; i • Opis svih utvrđenih pitanja koja su mogla uzrokovati izmjenu mišljenja revizora. Negativno mišljenje ili suzdržavanje od mišljenja povezano s nekim određenim pitanjem ne opravdava izostavljanje drugih pitanja koja bi zahtijevala izmjenu mišljenja revizora.
---	--

Bilješke uz finansijske izvještaje	Izvještaj revizora se može pozvati na opširnije razmatranje u bilješkama uz finansijske izvještaje.
---	---

23.3 Finansijski izvještaji su značajno pogrešni

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
450.4	<p>Za potrebe MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenje dodijeljeno ispod:</p> <p>Pogrešno objavljivanje (pogrešan prikaz) — razlika u iznosima, klasifikaciji, prezentaciji ili objavljivanju stavke u predodčenom finansijskom izvještaju u odnosu na iznose, klasifikaciju, prezentaciju i objavljivanje koje se za tu stavku zahtijeva u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. Pogrešna objavljivanja mogu nastati greškom ili zbog prevare. (Vidjeti Odj. A1)</p> <p>Kada revizor izražava mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, prezentovani na fer način i pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešna objavljivanja obuhvataju i usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacije ili objavljivanja koja su, po mišljenju revizora, neophodna kako bi finansijski izvještaji, u svim značajnim stavkama, bili prezentovani na fer način i pružili istinit i fer prikaz.</p> <p>Neispravljena pogrešna objavljivanja — sve greške u objavljivanju koje je revizor otkrio tokom revizije i koje nisu ispravljene.</p>

Ovo se primjenjuje kada je prikupljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, ali je revizor zaključio da su pogrešna objavljivanja u finansijskim izvještajima, pojedinačno ili u zbiru, značajna (što zahtijeva mišljenje s rezervom) ili značajna i prožimajuća (što zahtijeva negativno mišljenje).

To može biti posljedica:

- revizorove procjene neispravljenih pogrešnih objavljivanja;
- primjerenosti izabranih računovodstvenih politika;
- primjene izabranih računovodstvenih politika; ili
- primjerenosti objavljivanja u finansijskim izvještajima.

Primjeri značajnih pogrešnih objavljivanja prikazani su ispod.

Prikaz 23.3-1

Neprijmjeran izbor računovodstvenih politika

Procjena = Značajno, ali ne i prožimajuće

Odgovor = Mišljenje s rezervom

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvršili smo reviziju...

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je...

Osnova za mišljenje s rezervom

Kao što je razmatrano u Bilješci X uz finansijske izvještaje, u finansijskim izvještajima nije objavljena amortizacija, što je praksa koja, po našem mišljenju, nije u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Ispravka vrijednost bi za period koji je završio 31. decembra 20X1. godine trebala iznositi XXX, što je zasnovano na linearnoj metodi amortizacije i korištenim godišnjim stopama amortizacije od 5% za građevine i 20% za opremu. Prema tome, vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme je trebala biti manja za ukupan iznos amortizacije od XXX, a gubitak perioda i akumulirani gubitak su trebali biti veći za XXX, odnosno XXX.

Mišljenje s rezervom

Po našem mišljenju, osim utjecaja pitanja koja su opisana u odjeljku "Osnove za mišljenje s rezervom", finansijski izvještaji u svim značajnim stavkama na fer način prezentuju (ili "pružaju istinit i fer prikaz") finansijski položaj društva ABC na dan 31. decembar 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i novčane tokove za period koji je završio na taj dan, a sve u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Prikaz 23.3-2

Neprijemno objavljivanje finansijskog instrumenta

Procjena = Značajno, ali ne i prožimajuće

Odgovor = Mišljenje s rezervom

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvršili smo reviziju...

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je...

Osnova za mišljenje s rezervom

Društvo je 15. januara 20XX. godine izdalo dužničke vrijednosne papire u iznosu od XXX, a za potrebe finansiranja proširenja postrojenja. Ugovor ograničava isplatu budućih dividendi nakon 31. decembra 20XX. godine. Naše mišljenje je da se objavljivanje ove informacije zahtijeva u skladu sa...

Mišljenje s rezervom

Po našem mišljenju, osim utjecaja pitanja koja su opisana u odjeljku "Osnova za mišljenje s rezervom", finansijski izvještaji u svim značajnim stavkama na fer način prezentuju (ili "pružaju istinit i fer prikaz") finansijski položaj društva ABC na dan...

Prikaz 23.3-3

Kontrolisani subjekt nije konsolidovan

Procjena = značajno i prožimajuće

Odgovor = Negativno mišljenje

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvršili smo reviziju...

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je...

Osnova za negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, društvo nije izvršilo konsolidaciju finansijskih izvještaja kontrolisanog društva XYZ koje je steklo tokom 20X1. godine, a zbog toga što nije moglo utvrditi fer vrijednosti određene materijalne imovine i obaveza kontrolisanog društva na dan stjecanja. Ovo ulaganje je, shodno tome, računovodstveno iskazano po metodi troška. Prema Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, kontrolisani subjekt je trebao biti konsolidovan zbog toga što ga društvo kontroliše. Da je subjekt XYZ konsolidovan, mnogi sastavni dijelovi u popratnih finansijskih izvještaja bi bili značajno drugačiji. Nisu određeni utjecaji koje je propust da se izvrši konsolidacija imao na finansijske izvještaje.

Negativno mišljenje

Po našem mišljenju, zbog važnosti pitanja koje je razmatrano u odjeljku "Osnova za negativno mišljenje", konsolidovani finansijski izvještaji ne prezentuju na fer način (ili "ne pružaju istinit i fer prikaz") finansijski položaj društva ABC i njegovih kontrolisanih subjekata na dan 31. decembar 20X1. godine, njihovu finansijsku uspješnost i novčane tokove za period koji je završio na taj dan, a sve u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Prikaz 23.3-4

Neprimjereno objavljivanje značajne neizvjesnosti

Procjena = značajno i prožimajuće

Odgovor = Negativno mišljenje

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvršili smo reviziju...

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je...

Osnova za negativno mišljenje

Finansijski aranžmani društva su istekli i neplaćeni iznosi su dospjeli za plaćanje 31. decembra 20X1. godine. Društvo nije moglo dogovoriti nove uslove ili pronaći zamjensko finansiranje te se razmatra pokretanje stečajnog postupka. Ovi događaji ukazuju na značajnu neizvjesnost koja može stvoriti izraženu sumnju u sposobnost društva da osigura vremensku neograničenost poslovanja pa, prema tome, možda nije u mogućnosti u uobičajenom toku poslovanja iskoristiti svoju imovinu i izmiriti svoje obaveze. Finansijski izvještaji (i prateće bilješke) ne objavljuju tu činjenicu.

Negativno mišljenje

Po našem mišljenju, zbog izostavljanja informacija spomenutih u odjeljku "Osnova za negativno mišljenje", finansijski izvještaji ne prezentuju na fer način (ili "ne pružaju istinit i fer prikaz") finansijski položaj društva na dan 31. decembar 20X1. godine, njegovu finansijsku uspješnost i novčane tokove za period kojie ja završio na taj dan, a sve u skladu sa...

23.4 Nemogućnost prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza

Ovo se primjenjuje kada revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima bi zasnovao mišljenje te kada zaključi da bi mogući utjecaji neotkrivenih pogrešnih objavljivanja, ako bi postojala, mogli biti značajno (mišljenje s rezervom) ili značajni i prožimajući (suzdržanost od mišljenja).

Nemogućnost revizora da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza (što se, također, može nazvati i ograničenjem u obuhvatu revizije) može nastati zbog:

- okolnosti izvan kontrole subjekta, kao kada su računovodstvene evidencije subjekta uništene (npr. u požaru, poplavama, zbog krađe ili gubitka podataka na kompjuteru) ili zaplijenjene od strane državnih organa;

- okolnosti povezane s prirodom ili vremenskim okvirom revizijskog posla. Ovo će se desiti kada je revizorov angažman takav da on nije u mogućnost prisustvovati brojanju zaliha, kada računovodstvene evidencije nisu potpune u vrijeme vršenja revizije ili kada revizor utvrdi da vršenje samo dokaznih postupaka nije dovoljno i da kontrole subjekta nisu učinkovite; ili
- ograničenja koja je nametnula uprava, i to takva da se revizoru ne dozvoljava vanjska potvrda određenih potraživanja ili mu se ograničava pristup ključnom osoblju, računovodstvenim evidencijama ili poslovnim lokacijama. Kada se to dešava, možda postoje i druge posljedice za reviziju, kao što su procjena rizika od prevare i hoćemo li nastaviti angažman. Ako je ograničenje poznato prije prihvatanja angažmana, revizor obično neće pristati na tako ograničen angažman.

Prije nego što se zaključi da je potrebno izraziti izmijenjeno mišljenje, revizor treba:

- pokušati prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza vršenjem alternativnih postupaka; i
- razmijeniti mišljenja s upravom i onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi se utvrdilo može li se sporno pitanje riješiti. Ako ne može biti riješeno, revizor treba komunicirati o namjeri da izmijeni revizijsko mišljenje i njegovu formulaciju.

Prikaz 23.4-1

Ograničenje obuhvata revizije, nemogućnost prisustvovanja brojanju zaliha

Procjena = značajno, ali ne prožimajuće

Odgovor = Mišljenje s rezervom

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

MIŠLJENJE NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvršili smo reviziju...

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je...

Osnova za mišljenje s rezervom

Nismo prisustvovali brojanju zaliha na dan 31. decembar 20XX. godine, s obzirom na to da se isto desilo prije nego što smo prvi put angažovani kao revizor društva. Zbog prirode evidencija društva, nismo bili u mogućnost uvjeriti se u količinsko stanje zaliha drugim revizijskim postupcima. Prema tome, nismo mogli utvrditi jesu li možda potrebna neka usklađivanja zaliha ili u stanjima računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjenama u kapitalu i izvještaja o novčanim tokovima.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za moguće utjecaje pitanja koja su opisana u odjeljku "Osnova za mišljenje s rezervom", finansijski izvještaji u svim značajnim stavkama na fer način prezentuju (ili "daju istinit i fer prikaz") finansijskog položaja društva ABC na dan...

Prikaz 23.4-2

Ograničavanje u djelokrugu, uprava je postavila ograničenja za obuhvat revizijskog posla

Procjena = Značajno i prožimajuće

Odgovor = Suzdržanost od mišljenja

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primalac]

Izvršili smo reviziju...

Odgovornost uprave za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o ovim finansijskim izvještajima na osnovama revizije koja je izvršena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja koja su opisana u odjeljku "Osnova za suzdržanost od mišljenja", nismo bili u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da bismo stvorili osnovu za revizijsko mišljenje.

Osnova za suzdržanost od mišljenja

Nismo bili u mogućnosti prisustvovati popisu zaliha i potvrditi potraživanja zbog ograničenja koje je društvo postavilo za djelokrug našeg rada. Nismo mogli na alternativne načine zadovoljiti naše potrebe u pogledu količine zaliha i stanja potraživanja na dan 31. decembar 20XX. godine, a koji su iskazani u bilansu stanja u iznosima od xxx, odnosno xxx. S obzirom na ova otvorena pitanja, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li možda neophodna neka usklađivanja u vezi evidentiranih ili neevidentiranih zaliha i potraživanja, kao i sastavnih dijelova računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjenama u kapitalu i izvještaju o novčanim tokovima.

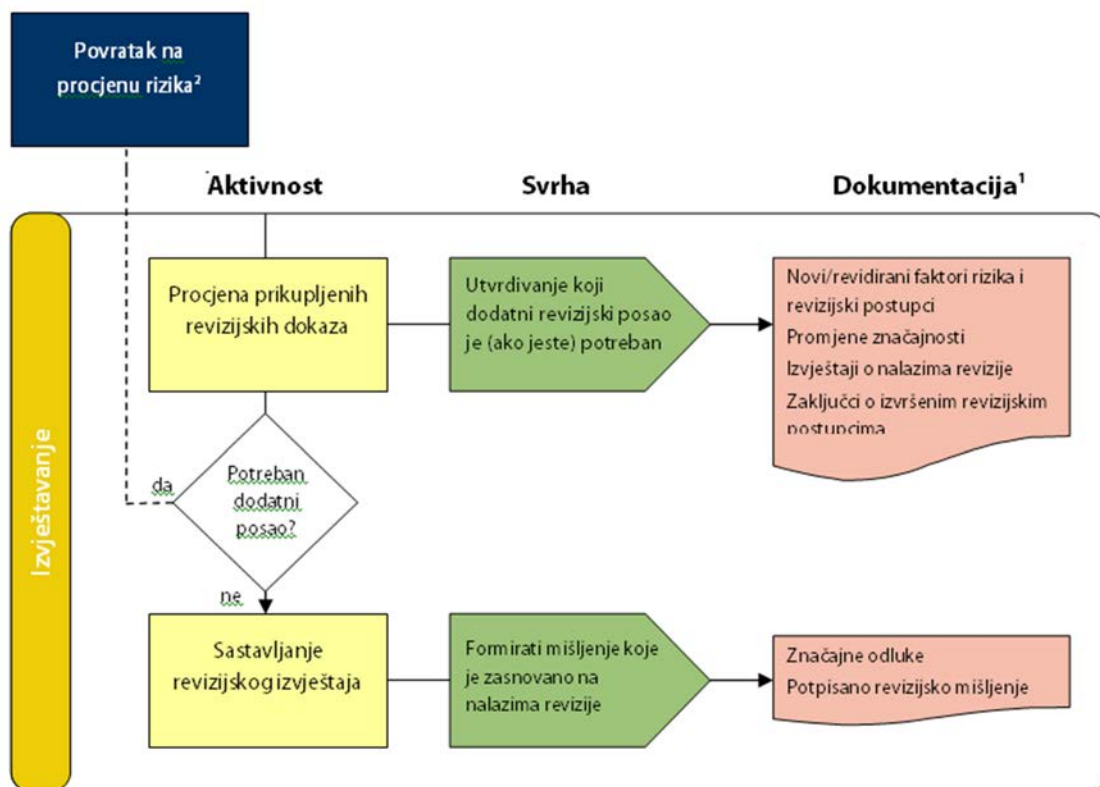
Suzdržanost od mišljenja

Zbog važnosti pitanja koja su opisana u odjeljku "Osnova za suzdržanost od mišljenja", nismo bili u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovornih revizijskih dokaza kako bismo stvorili osnovu za revizijsko mišljenje. Shodno tome, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izvještajima.

24. Odjeljci "Isticanje pitanja" i "Ostala pitanja"

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice za dodatna izvještavanja u izvještaju revizora kako bi se pažnja korisnika finansijskih izvještaja privukla na određena pitanja.	706

Prikaz 24.0-1



Napomene:

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

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
706.4	<p>Cilj revizora, koji je formirao mišljenje o finansijskim izvještajima, je privući pažnju korisnika pomoću jasnog dodatnog izvještavanja u svom izvještaju onda kada je, prema procjeni revizora, to neophodno, i to o:</p> <p>(a) otvorenim pitanjima, iako su na odgovarajući način prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima, koja su o tolike važnosti da su suštinska za korisnikovo razumijevanje tih izvještaja; ili</p> <p>(b) kada je primjereno, bilo kojim drugim pitanjima koja su značajna za korisnikovo razumijevanje revizije, odgovornosti revizora ili njegovog izvještaja.</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
706.5	<p>Za potrebe MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenje dodijeljeno ispod:</p> <p>(a) Odjeljak "Isticanje pitanja" — Odjeljak uključen u izvještaj revizora koji se odnosi na pitanja koja su na odgovarajući način prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima, a koja su, prema procjeni revizora, od takve važnosti da su suštinska za korisnikovo razumijevanje tih izvještaja.</p> <p>(b) Odjeljak "Ostala pitanja" — Odjeljak uključen u izvještaj revizora koji se odnosi na druga pitanja pored onih koja su prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima, a koja su, prema procjeni revizora, značajna za korisnikovo razumijevanje revizije, odgovornosti revizora i njegovog izvještaja.</p>
706.6	<p>Ako revizor smatra da je neophodno privući pažnju korisnika na pitanja koja su prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima, a koja su, prema procjeni revizora, od takve važnosti da su suštinska za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja, on u svoj izvještaj treba uključiti odjeljak "Isticanje pitanja" pod uslovom da je prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da ta pitanja nisu značajno pogrešno objavljena u finansijskim izvještajima. Takav odjeljak će se odnositi samo na informacije prezentovane ili objavljene u finansijskim izvještajima. (Vidjeti Odj. A1-A2)</p>
706.7	<p>Kada revizor u svoj izvještaj uključi odjeljak "Isticanje pitanja", on treba:</p> <p>(a) smjestiti isti odmah nakon odjeljka u kojem se izražava mišljenje;</p> <p>(b) koristiti naziv "Isticanje pitanja" ili drugi prikladan naziv;</p> <p>(c) uključiti u odjeljak jasan poziv na pitanje koje se ističe, kao i na to gdje se u finansijskim izvještajima mogu pronaći značajna objavljivanja koja potpuno opisuju to pitanje; i</p> <p>(d) naglasiti da mišljenje revizora nije izmijenjeno zbog istaknutog pitanja. (Vidjeti Odj. A3-A4)</p>
706.8	<p>Ako revizor smatra da je neophodno izvijestiti o drugim pitanjima pored onih koja su prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima, a koja su, prema procjeni revizora, značajna za korisnikovo razumijevanje revizije, odgovornosti revizora ili njegovog mišljenja, te ako to nije zabranjeno zakonom ili drugim propisima, revizor to treba i uraditi u odjeljku svog izvještaja koji nosi naziv "Ostala pitanja" ili drugi prikladan naziv. Revizor ovaj odjeljak treba smjestiti odmah poslije odjeljka u kojem izražava mišljenje i eventualnog odjeljka "Isticanje pitanja", ili na neko drugo mjesto u izvještaju revizora kada je sadržaj odjeljka "Ostala pitanja" značajan za dio "Ostale odgovornosti izvještavanja". (Vidjeti Odj. A5-A11)</p>
706.9	<p>Ako revizor očekuje da odjeljak "Isticanje pitanja" ili odjeljak "Ostala pitanja" uključi u svoj izvještaj, on s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati u vezi tog očekivanja i predložene formulacije tog odjeljka. (Vidjeti Odj. A12)</p>

24.1 Pregled

U određenim situacijama, revizor će možda htjeti privući pažnju korisnika na određena pitanja u svom izvještaju, a koja su od suštinske važnosti za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja, same revizije i odgovornosti revizora. To se može postići dodavanjem još jednog odjeljka u izvještaj revizora.

Ispod su istaknute dvije vrste odjeljka koji se može dodati.

Prikaz 24.1-1

Odjeljak	Primjenjivost
Isticanje pitanja	Pažnja se skreće na važna pitanja koja su u vezi s objavljivanjima koja su već objavljena u finansijskim izvještajima. Pitanja prezentovana/objavljena u finansijskim izvještajima su od takve važnosti da su suštinska za korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja.
Primjeri	Neizvjesnost u vezi s vanrednim parnicama ili mjerama regulatora, naknadnim događajima, velikom katastrofom, drugim važnim neizvjesnostima i nedosljednosti, kao i ranijoj primjerni (kada je to dozvoljeno) novog računovodstvenog standarda.
Ostala pitanja	Pitanja značajna za korisnikovo razumijevanje revizijske funkcije, ali nisu objavljena u finansijskim izvještajima Bilo kakva pitanja (pored onih koja su prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima) koja su značajna za korisnikovo razumijevanje revizije, odgovornosti revizora i/ili izvještaja revizora.
Primjeri	Nemogućnost revizora da se povuče iz angažmana, dodatne odgovornosti revizora, kao i bilo kakva ograničenja u dostavljanju izvještaja revizora.

Odjeljak "Isticanje pitanja" nije zamjena za:

- izmjenu revizijskog mišljenja kada je potrebna; ili
- zahtijevana objavljivanja u finansijskim izvještajima koja daje uprava.

Kada revizor očekuje da uključi odjeljke "Isticanje pitanja" ili "Ostala pitanja", on s onima koji su zaduženi za upravljanje treba komunicirati o:

- potrebi za tim odjeljkom i
- predloženoj formulaciji.

24.2 Odjeljak "Isticanje pitanja"

Odjeljak "Isticanje pitanja" je zamišljen da bi se naglasila važna pitanja (već objavljena u finansijskim izvještajima) koja će poboljšati korisnikovo razumijevanje finansijskih izvještaja.

Ključni zahtjevi za korištenje odjeljka "Isticanje pitanja" su istaknuti ispod.

Prikaz 24.2-1

Uslovi	Komentari
Pitanje je već objavljeno u finansijskim izvještajima	Odjeljak "Isticanje pitanja" se odnosi na pitanja koja su već prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima i nije zamjena za ta objavljivanja. Odjeljak ne treba uključiti više pojedinosti nego što je već prezentovano i finansijskim izvještajima.
Ne postoje značajna pogrešna objavljivanja	Revizor treba prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da pitanje nije značajno pogrešno objavljeno u finansijskim izvještajima.
Smješteno odmah poslije mišljenja revizora	Ovaj odjeljak slijedi nakon onoga koji sadrži mišljenje revizora, ali je prije dijela u kojem se tretiraju bilo koje druge odgovornosti izvještavanja. On nosi naziv (Isticanje pitanja" ili drugi prikladan naziv.
Nije izmjena mišljenja	Odjeljak ukazuje da mišljenje revizora nije izmijenjeno zbog istaknutog pitanja.

Sljedeći MRevS zahtijevaju od revizora, u određenim okolnostima, da odjeljak "Isticanje pitanja" uključi u svoj izvještaj:

Prikaz 24.2-2

MRevS	Naziv	Odjeljci
210	Dogovaranje uslova revizijskih angažmana	19 (b)
560	Naknadni događaji	12 (b), 16
570	Vremenska neograničenost poslovanja	19
800	Posebna razmatranja — revizije finansijskih izvještaja pripremljenih u skladu s okvirima posebne namjene	14

Primjeri formulacija su istaknuti ispod.

Prikaz 24.2-3

Značajna neizvjesnost — Vremenska neograničenost poslovanja

Uz pretpostavku da je objavljivanje u bilješkama uz finansijske izvještaje bilo odgovarajuće, formulacija odjeljka bi mogla biti sljedeća:

Isticanje pitanja

Bez izražavanja našeg mišljenja, skrećemo pažnju na Bilješku X uz finansijske izvještaje u kojoj se ukazuje na to da je društvo imalo neto gubitak od ZZZ za period koji je završio na dan 31. decembar 20X6. godine te, da su na taj dan, tekuće obaveze društva premašile vrijednost njegove imovine za YYY. Ovi uslovi, zajedno s drugim pitanjima koja su opisana u Bilješci X, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može izazvati veliku sumnju u sposobnost društva da održi vremensku neograničenost poslovanja.

Druge važne neizvjesnosti — Tužba

Uz pretpostavku da je objavljivanje u bilješkama uz finansijske izvještaje bilo odgovarajuće, formulacija odjeljka bi mogla biti sljedeća:

Isticanje pitanja

Bez izražavanja našeg mišljenja, skrećemo pažnju na Bilješku X uz finansijske izvještaje. Društvo je tužena strana u parnici zbog navodnog kršenja određenih prava na patent i popratnih naknada i nadoknada štete. Društvo je pokrenulo i protivtužbu, a uvodna saslušanja i dokazni postupci su u toku. Ishod ovog otvorenog pitanja trenutno ne može biti određen, a u finansijskim izvještajima nisu iskazana nikakva rezervisanja za bilo koju obavezu koja iz toga može nastati.

24.3 Odjeljak "Ostala pitanja"

Odjeljak "Ostala pitanja" može biti neophodan kako bi se naglasila pitanja koja nisu objavljena u finansijskim izvještajima, a koja bi bila značajna za korisnikovo razumijevanje revizije, odgovornosti revizora i/ili izvještaja revizora.

Odjeljak "Ostala pitanja" se može koristiti kako bi se naglasila pitanja kao što su:

- Ograničavanja u dostavljanju izvještaja revizora — S obzirom na to da su finansijski izvještaji (sastavljeni koristeći okvir opće namjene) nekad sastavljeni za konkretnu svrhu, u odjeljku "Ostala pitanja" treba izraziti da je izvještaj revizora namijenjen isključivo određenim korisnicima i da se ne treba dostavljati drugim stranama ili im se dati na korištenje;
- Naglašavanje dodatnih odgovornosti — Određeni zakoni, drugi propisi ili općeprihvaćena praksa u određenom zakonodavstvu može zahtijevati od revizora ili mu dozvoljavati da obrazloži svoje odgovornosti; i
- Nemogućnost povlačenja iz angažmana — Ako se revizor ne može povući ili odustati, u odjeljku "Ostala pitanja" treba objasniti zašto to nije moguće.

Sljedeći uslovi se primjenjuju prilikom korištenja odjeljka "Ostala pitanja".

Prikaz 24.3-1

Uslovi	Komentari
Pitanje nije ranije objavljeno u finansijskim izvještajima	Veže se za pitanja pored onih koja su već prezentovana ili objavljena u finansijskim izvještajima. Osim toga, odjeljak "Ostala pitanja" ne treba obuhvatiti informacije za koje se zahtijeva da ih pruži uprava.
Objavljivanje nije zabranjeno	Objavljivanje nije zabranjeno zakonom, drugim propisom ili drugim profesionalnim standardima kao što su standardi povezani s povjerljivošću informacija.
Objavljivanje značajno korisnicima	Objavljivanje je značajno da bi korisnici finansijskih izvještaja razumjeli reviziju, odgovornosti revizora ili njegov izvještaj.
Nema protivrječnosti	Prezentovane informacije nisu u suprotnosti s mišljenjem ili stavkama koje su objavljene ili prezentovane u finansijskim izvještajima. Odjeljak "Ostala pitanja" ne utječe na mišljenje revizora.
Smješten odmah nakon mišljenja revizora	Ovaj odjeljak slijedi odmah nakon odjeljka u kojem je izraženo mišljenje i eventualnog odjeljka "Isticanje pitanja" ili u nekom drugom dijelu izvještaja revizora ako je sadržaj tog poglavlja značajan za dio "Ostale odgovornosti izvještavanaj".
Izjava da takvo objavljivanje nije potrebno	Sadržaj odjeljka "Ostala pitanja" treba naglasiti da prezentacija i objava pitanja u finansijskim izvještajima nije zahtjev.

Sljedeći MRevS odnose se na situacije u kojima se može uključiti odjeljak "Ostala pitanja":

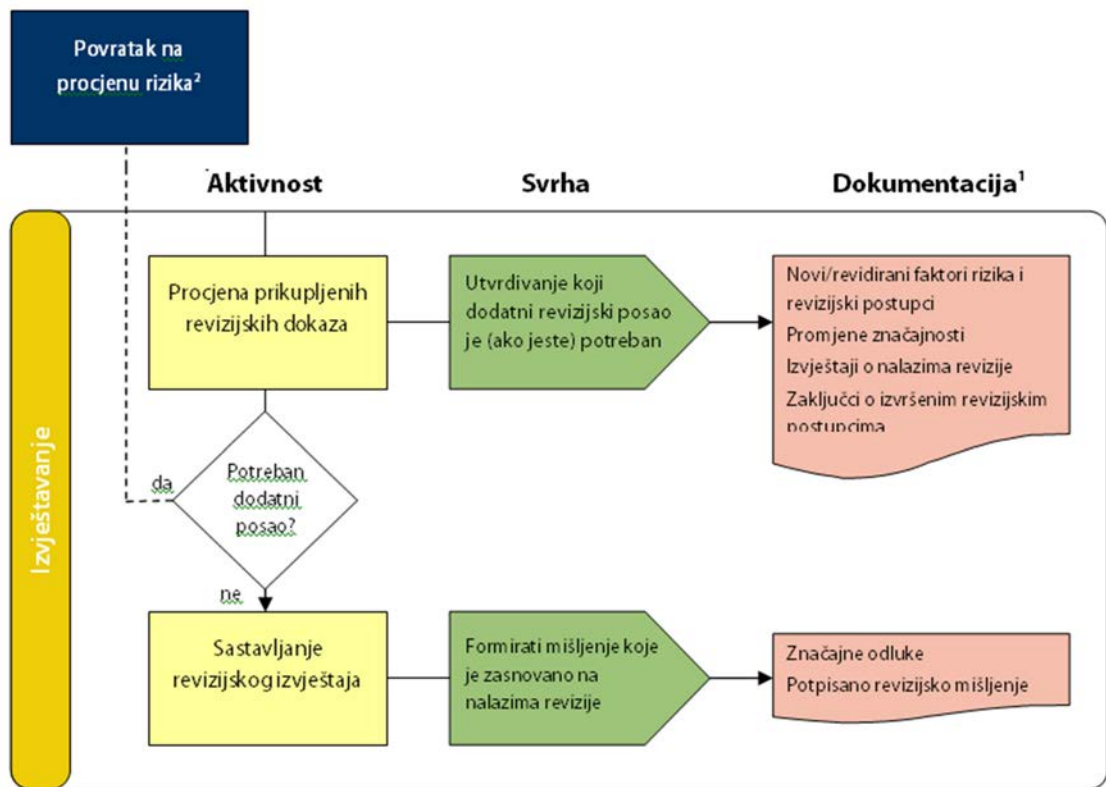
Prikaz 24.3-2

MRevS	Naziv	Odjeljci
560	Naknadni događaji	12 (b), 16
710	Uporedne informacije — Uporedni iznosi i uporedni finansijski izvještaji	13-14, 16-17, 19
720	Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje	10 (a)

25. Uporedne informacije

Sadržaj poglavlja	Povezani MRevS
Smjernice za prikupljanje dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o uporednim informacijama i revizorovim odgovornostima izvještavanja.	710

Prikaz 25.0-1



Napomene:

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

Odjeljak #	Cilj(evi) MRevS
710.5	<p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da li su uporedne informacije koje su uključene u financijske izvještaje, u svim značajnim stavkama, prezentovane u skladu sa zahtjevima u vezi s istim u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; i</p> <p>(b) izvijestiti u skladu s njegovim odgovornostima izvještavanja.</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
710.6	<p>Za potrebe MRevS, sljedeći pojmovi imaju značenje dodijeljeno ispod:</p> <p>(a) Uporedne informacije — Iznosi i objavljivanja u vezi s jednim ili više ranijih perioda koji su u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja uključeni u financijske izvještaje.</p> <p>(b) Uporedni iznosi — Uporedne informacije u koje su iznosi i druga objavljivanja u vezi s ranijim periodom uključeni kao sastavni dio financijskih izvještaja tekućeg perioda, a s namjerom poređenja s iznosima i objavljivanjima tekućeg perioda (koje nazivamo "iznosi tekućeg perioda"). Nivo detaljnosti koji je prezentovan u uporednim iznosima i objavljivanjima je prvenstveno određen značajnošću koju oni imaju za iznose tekućeg perioda.</p> <p>(c) Uporedni financijski izvještaji — Uporedne informacije u koje su iznosi i druga objavljivanja u vezi s ranijim periodom uključene zbog poređenja s financijskim izvještajima tekućeg perioda, ali se (ako su revidirane) na njih pozivalo za revizijsko mišljenje. Obim informacija koje su uključene u te uporedne financijske izvještaje je uporediv s onima u financijskim izvještajima tekućeg perioda.</p> <p>Za potrebe ovog MRevS, sintagma "raniji perioda" treba se čitati kao "raniji periodi" kada uporedne informacije uključuju iznose i objavljivanja iz više od jednog perioda.</p>
710.7	<p>Revizor treba utvrditi da li financijski izvještaji uključuju uporedne informacije koje se zahtijevaju primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te da li su te informacije na odgovarajući način klasifikovane. Za ovu svrhu, revizor treba procijeniti da li:</p> <p>(a) se uporedne informacije podudaraju s iznosima i drugim objavljivanjima koja su prezentovana u ranijem periodu ili su, kada je primjereno, prepravljene; i</p> <p>(b) su računovodstvene politike primijenjene na uporedne informacije dosljedne s onima koje su primijenjene na tekući period ili su promjene u računovodstvenim politikama, ako su se iste desile, na ispravan način računovodstveno obuhvaćene i na odgovarajući način prezentovane i objavljene.</p>
710.8	<p>Ako revizor, prilikom vršenja revizije tekućeg perioda, postane svjestan mogućeg značajnog pogrešnog objavljivanja u uporednim informacijama, on treba izvršiti dodatne revizijske postupke koji su u datim okolnostima neophodni, a radi prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome postoje li značajna pogrešna objavljivanja. Ako je revizor revidirao financijske izvještaje ranijeg perioda, on također treba slijediti i odgovarajuće zahtjeve iz MRevS 560. Ako su financijski izvještaji ranijeg perioda prepravljani, revizor treba utvrditi da su uporedne informacije saglasne s prepravljenim financijskim izvještajima.</p>
710.9	<p>Shodno zahtjevima u MRevS 580, revizor treba tražiti pisane izjave za sve periode na koje se poziva u revizijskom mišljenju. Revizor, također, treba pribaviti posebnu pisanu izjavu u vezi s bilo kakvim prepravljajima koja su napravljena kako bi se ispravilo značajno pogrešno objavljivanje u financijskim izvještajima ranijeg perioda, a koje utječe na uporedne informacije. (Vidjeti Odj: Para. A1)</p>

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
710.10	Kada su prezentovani uporedni iznosi, mišljenje revizora se ne treba pozivati na njih osim u slučajevima opisanim u odjeljcima 11, 12 i 14. (Vidjeti Odj. Para. A2)
710.11	<p>Ako izvještaj revizora za raniji period, a koje je ranije objavljeno, uključuje mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja ili negativno mišljenje, a pitanje koje je takvu kvalifikaciju uzrokovalo nije riješeno, revizor treba izmijeniti svoje mišljenje za finansijske izvještaje tekućeg perioda. U odjeljku izvještaja revizora "Osnova za izmjenu", revizor treba:</p> <p>(a) Pozvati se u opisu pitanja koje je uzrokovalo izmjenu i na iznose tekućeg perioda i na uporedne iznose, i to ona kada su utjecaji ili mogući utjecaji tog pitanja na iznose tekućeg perioda značajni; ili</p> <p>(b) U drugim slučajevima, objasniti da je revizijsko mišljenje izmijenjeno zbog utjecaja ili mogućih utjecaja neriješenog pitanja na uporedivost iznosa tekućeg perioda s uporednim iznosima. (Vidjeti Odj. A3-A5)</p>
710.12	Ako revizor prikupi revizijske dokaze o tome da u finansijskim izvještajima ranijeg perioda, za koje je prethodno iskazano pozitivno mišljenje, postoji značajno pogrešno objavljivanje te da uporedni iznosi nisu pravilno prepravljani ili da odgovarajuća objavljivanja nisu objavljena, on u svom izvještaju za finansijske izvještaje tekućeg perioda treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, a koje je izmijenjeno zbog uporednih iznosa koji su u iste uključeni. (Vidjeti Odj. A6)
710.13	<p>Ako je finansijske izvještaje ranijeg perioda revidirao revizor-prethodnik, a revizoru zakon ili drugi propis ne zabranjuje da se u vezi uporednih iznosa poziva na izvještaj prethodnog revizora, te se on i odluči to učiniti, revizor u odjeljku "Ostala pitanja" treba izraziti:</p> <p>(a) da je finansijske izvještaje ranijeg perioda revidirao revizor-prethodnik;</p> <p>(b) vrstu mišljenja koje je izrazio revizor-prethodnik i, ako mišljenje nije bilo pozitivno, razloge toga i</p> <p>(c) datum tog izvještaja. (Vidjeti Odj. A7)</p>
710.14	Ako finansijski izvještaji ranijeg perioda nisu revidirani, revizor u svom izvještaju u odjeljku "Ostala pitanja" treba objaviti da uporedni iznosi nisu revidirani. Takvo objavljivanje, međutim, ne oslobađa revizora zahtjeva da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da početna stanja ne sadrže pogrešna objavljivanja koja značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda.
710.15	Kada prezentuje uporedne finansijske izvještaje, mišljenje revizora treba se pozivati na svaki period za koji su finansijski izvještaji prezentovani i za koje je iskazano revizijski mišljenje. (Vidjeti Odj. A8-A9)
710.16	Kada u vezi s revizijom tekućeg perioda izvještava o finansijskim izvještajima ranijeg perioda, a ako se mišljenje revizora o tim finansijskim izvještajima ranijeg perioda razlikuje od mišljenja koje je prethodno izrazio revizor, revizor u odjeljku "Ostala pitanja" treba objaviti suštinske razloge za različito mišljenje, i to u skladu s MRevS 706. (Vidjeti Odj. A10)

Odjeljak #	Značajni izvaci iz MRevS
710.17	Ako je finansijske izvještaje ranijeg perioda revidirao revizor-prethodnik, revizor u odjeljku "Ostala pitanja", osim izražavanja mišljenja o finansijskim izvještajima tekućeg perioda, treba izraziti: (a) da je finansijske izvještaje ranijeg perioda revidirao revizor-prethodnik, (b) vrstu mišljenja koje je izrazio revizor-prethodnik i, ako mišljenje nije bilo pozitivno, razloge za to i (c) datum tog izvještaja, osim kada je izvještaj revizora-prethodnika o finansijskim izvještajima ranijeg perioda ponovo objavljen s finansijskim izvještajima.
710.18	Ako revizor zaključi da postoji značajno pogrešno objavljivanje koje utječe na finansijske izvještaje ranijeg perioda, a o kojem je revizor-prethodnik već izvještavao bez izmjene mišljenja, revizor s odgovarajućim nivoom uprave i s onima koji su zaduženi za upravljanje, osim kada su svi oni uključeni i u vođenje subjekta, treba komunicirati o tom pogrešnom objavljivanju, te zahtijevati da se to tome obavijest revizor-prethodnik. Ako su finansijski izvještaji ranijeg perioda prepravljani, a revizor-prethodnik je saglasan s objavljivanjem novog izvještaja revizora o tim prepravljenim finansijskim izvještajima ranijeg perioda, revizor treba izvještavati samo o tekućem periodu. (Vidjeti Odj. A11)
710.19	Ako finansijski izvještaji ranijeg perioda nisu revidirani, revizor u odjeljku "Ostala pitanja" treba izraziti da ti uporedni finansijski izvještaji nisu revidirani. Takva izjava, međutim, ne oslobađa ga zahtjeva da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da početna stanja ne sadrže pogrešna objavljivanja koja značajno utječu na finansijske izvještaje tekućeg perioda.

25.1 Pregled

Priroda uporednih informacija koje su prezentovane u finansijskim izvještajima subjekta zavisi od zahtjeva primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Revizorove odgovornosti u vezi izvještavanja će se zasnivati na prihvaćenom pristupu uporednim informacijama koji je ustanovljen zakonom, drugim propisom i uslovima angažmana.

Postoje dva raširena pristupa koja se uzimaju u obzir u odnosu prema uporednim informacijama. Oni su istaknuti ispod:

Prikaz 25.1-1

Pristup	Komentari
Uporedni iznosi	Iznosi i druga objavljivanja iz ranijeg perioda su obuhvaćeni kao sastavni dio finansijskih izvještaja tekućeg perioda i namjera je da se porede s iznosima i drugim objavljivanjima povezanim s tekućim periodom. Mišljenje revizora vezat će se samo za tekući period.

Pristup	Komentari
Usporedni finansijski izvještaji	Iznosi i druga objavljivanja iz ranijeg perioda su uključeni za potrebe poređenja s finansijskim izvještajima tekućeg perioda, ali se, kada su revidirani, posebno posmatraju u mišljenju revizora. Obim uključenih informacija u usporednim finansijskim izvještajima je uporodiv s onima u finansijskim izvještajima tekućeg perioda. Mišljenje revizora vezat će se za svaki period za koji su finansijski izvještaji prezentovani.

25.2 Revizijski postupci

Prikaz 25.2-1

Zadatak	Postupci
Prikupiti neophodne revizijske dokaze	<p>Prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da usporedne informacije ispunjavaju zahtjeve primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja, te jesu li te informacije klasifikovane na odgovarajući način.</p> <p>Ovo obuhvata i procjenu jesu li:</p> <ul style="list-style-type: none"> • računovodstvene politike koje su primijenjene na usporedne informacije dosljedne s onim koje su primijenjene na tekući period ili, ako su računovodstvene politike izmijenjene, jesu li te izmjene pravilno računovodstveno obuhvaćene i jesu li prezentovane na odgovarajući način; i • usporedne informacije u skladu s iznosima i drugim objavljivanjima koji su prezentovani u ranijem periodu ili su, kada je primjereno, ponovo objavljene.
Otkriti moguća pogrešna objavljivanja	<p>Ako je moguće, otkriti značajna pogrešna objavljivanja u usporednim informacijama tokom vršenja revizije tekućeg perioda, te revizor tada treba:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izvršiti dodatne revizijske postupke prema potrebama u datim okolnostima kako bi se utvrdilo postoje li značajna pogrešna objavljivanja i • kada su finansijski izvještaji ranijeg perioda prepravljani, utvrditi da su usporedne informacije saglasne s prepravljenim finansijskim izvještajima. <p>Ako je revizor revidirao finansijske izvještaje ranijeg perioda, on treba tretirati i značajne zahtjeve iz MRevS 560 u vezi naknadnih događaja. O tome je bilo riječi u Dijelu 1, Poglavlje 13.</p>
Pribaviti pisane izjave	Zahtijevati pisane izjave za sve periode na koje se pozivamo u mišljenju. To treba uključiti određene pisane izjave u vezi bilo kakvih ponovljenih objavljivanja koja su izvršena kako bi se ispravilo značajno pogrešno objavljivanje u finansijskim izvještajima ranijeg perioda.

25.3 Uporedni iznosi

Odgovornosti u pogledu izvještavanja su prikazane ispod.

Prikaz 25.3-1

	Postupci
U mišljenju revizora nije izvršen poziv na uporedne podatke	<p>Mišljenje revizora se neće pozivati na uporedne iznose osim kada je njegov izvještaj za raniji period obuhvatao neriješenu izmjenu mišljenja. Revizor treba izmijeniti mišljenje za tekući period tako što će:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se pozvati i na iznose tekućeg perioda i na uporedne iznose, a kada su utjecaji ili mogući utjecaji nekog pitanja značajni za iznose tekućeg perioda; ili • objasniti da je mišljenje tekuće revizije izmijenjeno zbog utjecaja ili mogućih utjecaja neriješenog pitanja na uporedivost iznosa tekućeg perioda sa uporednim iznosima.
Zahtijevaju se bilo kakva ponovljena objavljivanja?	<p>Mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o finansijskim izvještajima tekućeg perioda se zahtijeva kada u finansijskim izvještajima ranijeg perioda postoji značajno pogrešno objavljivanje pa je za njih:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ranije izraženo pozitivno mišljenje i • uporedni iznosi nisu pravilno ponovo objavljeni ili nisu izvršena odgovarajuća objavljivanja.
Iznose iz ranijih perioda je revidirala druga firma	<p>Ako zakon ili drugi propis ne zabranjuju revizoru poziv na izvještaj revizora-prethodnika te ako on odluči to učiniti, on u odjeljku "Ostala pitanja" u izvještaju revizora treba izraziti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da je finansijske izvještaje ranijeg perioda revidirao revizor-prethodnik, • vrstu mišljenja koje je izrazio revizor-prethodnik i razloge za izmjenu mišljenja, ako je ono izmijenjeno i • datum tog izvještaja.
Iznosi iz ranijeg perioda nisu revidirani	<p>U odjeljku "Ostala pitanja" u izvještaju revizora treba izraziti da uporedni iznosi nisu revidirani.</p> <p>Ipak, ovo revizora ne oslobađa zahtjeva da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da početna stanja ne sadrže značajno pogrešno objavljivanje koje utječe na finansijske izvještaje tekućeg perioda. Ako je značajno pogrešno objavljivanje otkriveno, uporedni iznosi će se morati ponovo objaviti, a odgovarajuća objavljivanja će se morati izvršiti.</p> <p>Ako takvo objavljivanje ili ponovljeno objavljivanje nije moguće, revizijsko mišljenje će se izmijeniti shodno uporednim informacijama koje su obuhvaćene.</p>

25.4 Uporedni finansijski izvještaji

Odgovornosti u pogledu izvještavanja su prikazane ispod.

Prikaz 25.4-1

	Postupci
Izvršiti poziv na svaki prezentovani period	Mišljenje revizora se treba pozivati na svaki period za koji su finansijski izvještaji prezentovani i za koje je izraženo revizijsko mišljenje.
Bilo kakve izmjene izvršene u ranijem mišljenju	Ako se mišljenje revizora o finansijskim izvještajima ranijeg perioda razlikuje od ranije izraženog mišljenja, u odjeljku "Ostala pitanja" treba objaviti suštinske razloge za različito mišljenje.
Iznosi iz ranijeg perioda koje je revidirala druga firma	<p>Pored izražavanja mišljenja o finansijskim izvještajima tekućeg perioda, u odjeljku "Ostala pitanja" (osim ako je izvještaj revizora-prethodnika ponovo objavljen s finansijskim izvještajima) treba izraziti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da je finansijske izvještaje ranijeg perioda revidirao revizor-prethodnik; • vrstu mišljenja koje je izrazio revizor-prethodnik i razloge za izmjenu mišljenja, ako je ono izmijenjeno i • datum tog izvještaja. <p>Ako postoji značajno pogrešno objavljivanje koje utječe na finansijske izvještaje ranijeg perioda za koje je revizor-prethodnik prethodno izrazio pozitivno mišljenje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • treba komunicirati o tom pogrešnom objavljivanju s odgovarajućim nivoom uprave i onima koji su zaduženi za upravljanje i • zahtijevati da se o tome obavijest revizor-prethodnik. <p>Ako su finansijski izvještaji ranijeg perioda prepravljani i revizor-prethodnik je saglasan s tim da objavi novi izvještaj revizora o tim izmijenjenim finansijskim izvještajima ranijeg perioda, revizor treba izvijestiti samo o tekućem periodu.</p>
Iznosi iz ranijeg perioda nisu revidirani	<p>U odjeljku "Ostala pitanja" u izvještaju revizora treba izraziti da uporedni iznosi nisu revidirani.</p> <p>Ipak, to revizora ne oslobađa zahtjeva da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da početna stanja ne sadrže značajno pogrešno objavljivanje koje utječe na finansijske izvještaje tekućeg perioda. Ukoliko je otkriveno značajno pogrešno objavljivanje, uporedni iznosi se trebaju ponovo objaviti, a trebaju se izvršiti i odgovarajuća objavljivanja.</p> <p>Ako takvo objavljivanje ili ponovljeno objavljivanje nije moguće, revizijsko mišljenje treba biti izmijenjeno shodno uporednim informacijama koje su obuhvaćene.</p>



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org