

Konačna objava

Travanj 2022

Međunarodni revizijski standard 600 (izmijenjen)

MRevS 600

(izmijenjen) i

**Usklađujuće i posljedične
izmjene i dopune drugih
međunarodnih standarda koje
proizlaze iz MRevS-a 600
(izmijenjen)**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

O IAASB-u

Ovaj dokument izradio je i odobrio Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja.

Cilj je IAASB-a služiti javnom interesu definiranjem visokokvalitetnih standarda za revidiranje, izražavanje uvjerenja i drugih povezanih standarda te olakšavati konvergenciju međunarodnih i nacionalnih standarda revidiranja i izražavanja uvjerenja, čime se povećava kvaliteta i dosljednost prakse u cijelom svijetu i jača povjerenje javnosti u globalnu profesiju revidiranja i izražavanja uvjerenja.

IAASB izrađuje standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja i smjernice koje koriste svi profesionalni računovođe u okviru zajedničkog postupka izrade standarda koji uključuje Odbor za javni nadzor koji nadzire aktivnosti IAASB-a, i Konzultativnu savjetodavnu skupinu IAASB-a, koja pruža doprinos od javnog interesa za razvoj standarda i smjernica. Strukture i procese koji podržavaju aktivnosti IAASB-a olakšava Međunarodna federacija računovođa (IFAC).

Informacije o autorskim pravima, zaštitnim znakovima i dopuštenjima potražite na [stranici 102](#).

ISA.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board

SADRŽAJ

	Stranica
MRevS 600 (izmijenjen), Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)	4
Usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda	60

**MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 600 (IZMIJENJEN),
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA
GRUPE (UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTI)**

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za
razdoblja koja počinju 15. prosinca 2023. ili nakon tog
datuma)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Područje koje uređuje ovaj MRevS.....	1–11
Datum stupanja na snagu.....	12
Ciljevi	13
Definicije	14–15
Zahtjevi	
Odgovornosti vodstva za vođenje poslova i postizanje kvalitete revizije grupe.....	10
Prihvatanje i nastavljanje	10–21
Opća strategija revizije grupe i plan revizije grupe	22–29
Razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola u grupi	30–32
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja	33–34
Značajnost	35–36
Reagirane na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja	37–44
Ocjenjivanje komunikacije revizora komponenti i adekvatnosti njihova rada.....	45–48
Naknadni događaji	49–50
Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza.....	51–52
Revizorsko izvješće.....	53
Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom...	54–58
Dokumentacija	59
Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima	
Područje koje uređuje ovaj MRevS.....	A1–A18
Definicije.....	A19–A28
Odgovornosti vodstva za vođenje poslova i postizanje kvalitete revizije grupe	A29–A31
Prihvatanje i nastavljanje	A32–A46

Opća strategija revizije grupe i plan revizije grupe	A47–A87
Razumijevanje grupe i njenog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola grupe	A88–A107
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja	A108–A115
Značajnost	A116–A123
Reagirane na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja	A124–A143
Ocjenjivanje komunikacije revizora komponenti i adekvatnosti njihovog rada.....	A144–A149
Naknadni događaji	A150
Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza.....	A151–A156
Revizorsko izvješće	A157–A158
Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom.....	A159–A165
Dokumentacija	A166–A182

Dodatak 1: Ilustracija izvješća neovisnog revizora kad revizor grupe nije u mogućnosti pribaviti dostatne primjerene revizijske dokaze na kojima bi se temeljilo revizorsko mišljenje za grupu

Dodatak 2: Razumijevanje sustava internih kontrola grupe

Dodatak 3: Primjeri događaja ili uvjeta koji mogu dovesti do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, treba se tumačiti zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Međunarodni revizijski standardi primjenjuju se na reviziju financijskih izvještaja grupe (revizija grupe). Ovaj MRevS uređuje posebna područja koja se primjenjuju na reviziju grupe, uključujući okolnosti u kojima su uključeni revizori komponenti. Zahtjevi i smjernice u ovom MRevS-u upućuju na ili proširuju se na primjenu drugih relevantnih MRevS-ova na reviziju grupe, osobito MRevS-a 220 (izmijenjen),¹ MRevS-a 230,² MRevS-a 300,³ MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),⁴ i MRevS-a 330.⁵ (Vidjeti točke: A1–A2.)
2. Financijski izvještaji grupe uključuju financijske informacije za više od jednog subjekta ili poslovne jedinice kroz proces konsolidacije, kako je opisano u točki 14(k). Pojam konsolidacijski proces koji se koristi u ovom MRevS-u ne odnosi se samo na pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, već i na prezentiranje kombiniranih financijskih izvještaja te na agregiranje financijskih informacija subjekata ili poslovnih jedinica kao što su podružnice ili odjeli. (Vidjeti točke: A3–A5, A27.)
3. Kako je objašnjeno u MRevS-u 220 (izmijenjen),⁶ ovaj MRevS, prilagođen kako je potrebno u danim okolnostima, također može biti koristan u reviziji financijskih izvještaja koji nisu revizija grupe kad angažirani tim uključuje pojedince iz drugog društva. Na primjer, ovaj MRevS može biti koristan kad se uključuje takav pojedinac za prisustvovanje popisu imovine provjeru imovine, postrojenja i opreme ili za obavljanje revizijskih postupaka u zajedničkom servisnom centru na udaljenoj lokaciji.

Grupe i komponente

4. Grupa može biti organizirana na različite načine. Na primjer, grupa može biti organizirana tako da obuhvaća pravne ili druge subjekte (npr. matični subjekt i jedno ili više društava kćeri, zajednički pothvati ili ulaganja obračunana metodom udjela). Alternativno, grupa može biti organizirana po zemljopisnim područjima, po drugim gospodarskim jedinicama (uključujući poslovne jedinice ili odjele) ili po funkcijama ili poslovnim aktivnostima. U ovom MRevS-u, ti različiti oblici organizacije zajednički se nazivaju "subjekti ili poslovne jedinice". (Vidjeti točku: A6.)
5. Revizor grupe određuje primjereni pristup planiranju i obavljanju revizijskih postupaka kako bi reagirao na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. U tu svrhu revizor grupe koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju komponenti na kojima će se obavljati revizijski postupci. Ta se odluka temelji na revizorovom razumijevanju grupe i njezinog okruženja te na drugim čimbenicima kao što su sposobnost centralnog obavljanja revizijskih postupaka, postojanje centara za zajedničke usluge ili postojanje zajedničkih informacijskih sustava i internih kontrola. (Vidjeti točke: A7–A9.)

¹ MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*.

² MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*.

³ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*.

⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*.

⁵ MRevS 330, *Reakcije revizora na procijenjene rizike*.

⁶ MRevS 220 (izmijenjen), točka A1.

Uključenost revizora komponenti

6. MRevS 220 (izmijenjen)⁷ zahtijeva od angažiranog partnera utvrđivanje da su angažiranom timu pravovremeno dodijeljeni ili stavljeni na raspolaganje dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana. U reviziji grupe takvi resursi mogu uključivati revizore komponenti. Stoga ovaj MRevS zahtijeva od revizora grupe određivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega uključenosti revizora komponenti.
7. Revizor grupe može uključiti revizore komponenti za pružanje informacija ili obavljanje revizorskog posla kako bi ispunio zahtjeve ovog MRevS-a. Revizori komponenti mogu imati veće iskustvo i dublje znanje o komponentama i njihovim okruženjima (uključujući lokalne zakone i regulativu, poslovne prakse, jezik i kulturu) od revizora grupe. U skladu s tim, revizori komponenti mogu biti, i često jesu, uključeni u sve faze revizije grupe. (Vidjeti točke: A10–A11.)
8. Revizijski rizik funkcija je rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i rizika otkrivanja.⁸ Rizik otkrivanja u reviziji grupe uključuje rizik da revizor komponente možda neće otkriti pogrešno prikazivanje financijskih informacija komponente koje bi moglo uzrokovati značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja grupe i da revizor grupe možda neće otkriti tu pogrešku. Sukladno tome, ovaj MRevS zahtijeva dostatno i primjereno sudjelovanje angažiranog partnera za grupu ili revizora grupe, ovisno što je primjenjivo, u radu revizora komponenti i naglašava važnost dvosmjerne komunikacije između revizora grupe i revizora komponenti. Povrh toga, ovaj MRevS objašnjava pitanja koja revizor grupe uzima u obzir pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti i pregledavanju njihovog rada. (Vidjeti točke: A12–A13.)

Profesionalni skepticizam

9. U skladu s MRevS-om 200,⁹ angažirani tim dužan je planirati i obavljati reviziju grupe korištenjem profesionalnog skepticizma i profesionalnog prosuđivanja. Primjerena primjena profesionalnog skepticizma može se pokazati djelovanjem i komunikacijom angažiranog tima, uključujući naglašavanje važnosti primjene profesionalnog skepticizma od strane svakog člana angažiranog tima tijekom revizije grupe. Takve mjere i komunikacije mogu uključivati posebne korake za ublažavanje prepreka koje mogu narušiti primjereno korištenje profesionalnog skepticizma. (Vidjeti točke: A14–A18.)

Prilagodljivost opsega

10. Ovaj MRevS namijenjen je za primjenu na svim revizijama grupe, bez obzira na veličinu ili složenost. Međutim, zahtjevi ovog MRevS-a namjeravaju se primjenjivati u kontekstu vrste i okolnosti svake revizije grupe. Na primjer, kad reviziju grupe u potpunosti obavlja revizor grupe, neki zahtjevi u ovom MRevS-u nisu relevantni jer su uvjetovani sudjelovanjem revizora komponenti. To može biti slučaj kad revizor grupe može obavljati revizijske postupke centralno ili može obavljati postupke na komponentama bez uključivanja revizora komponenti. Smjernice iz točaka A119 i A120 također mogu biti korisne u primjeni ovog MRevS-a u tim okolnostima.

⁷ MRevS 220 (izmijenjen), točka 25.

⁸ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima*, točka A34.

⁹ MRevS 200, točke 15-16.

Odgovornosti angažiranog partnera za grupu i revizora grupe

11. Angažirani partner za grupu ostaje krajnje odgovoran i stoga obavezan položiti račun za ispunjavanje zahtjeva ovog MRevS-a. Pojam "angažirani partner za grupu mora preuzeti odgovornost za..." ili "Revizor grupe mora preuzeti odgovornost za ..." koristi se za te zahtjeve kad je angažiranom partneru za grupu ili revizoru grupe dopušteno dodijeliti oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili radnji drugim primjereno kvalificiranim ili prikladno iskusnim članovima angažiranog tima, uključujući revizorima komponenti. Za ostale zahtjeve, ovaj MRevS izričito traži da takve zahtjeve ili obvezu ispuni angažirani partner za grupu ili revizor grupe, ovisno o primjenjivosti, a angažirani partner za grupu ili revizor grupe mogu dobiti informacije od društva ili drugih članova angažiranog tima. (Vidjeti točku: A29.)

Datum stupanja na snagu

12. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja grupe za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2023. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

13. Ciljevi revizora su:
- (a) u pogledu prihvaćanja i nastavljanja revizijskog angažmana za grupu, utvrditi može li se razumno očekivati da će se pribaviti dostatni i primjereni revizijski dokazi kako bi se osigurala osnova za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima grupe;
 - (b) identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, bilo zbog prijevare ili pogreške, te planirati i obavljati daljnje revizijske postupke kako bi se na primjereni način reagiralo na te procijenjene rizike;
 - (c) biti dostatno i na primjeren način uključen u rad revizora komponenti tijekom revizije grupe, uključujući jasno komuniciranje o opsegu i vremenu njihova rada te evaluaciju rezultata tog rada; i
 - (d) ocijeniti je li iz obavljenih revizijskih postupaka pribavljeno dostatno primjerenih revizijskih dokaza, među ostalim u pogledu rada obavljenog od strane revizora komponenti, kao temelja za sastavljanje mišljenja o financijskim izvještajima grupe.

Definicije

14. Za potrebe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju dolje dodijeljena značenja:
- (a) Agregacijski rizik – vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja premašuje značajnost financijskih izvještaja u cjelini. (Vidjeti točku: A19.)
 - (b) Komponenta – subjekt, poslovna jedinica, funkcija ili poslovna aktivnost ili neka njihova kombinacija, koju određuje revizor grupe u svrhu planiranja i obavljanja revizijskih postupaka u reviziji grupe. (Vidjeti točku: A20.)
 - (c) Revizor komponente – revizor koji obavlja revizijski posao povezan s komponentom za potrebe revizije grupe. Revizor komponente dio je angažiranog tima¹⁰ za reviziju grupe. (Vidjeti točke: A21–A23.)

¹⁰ MRevS 220 (izmijenjen), točka 12(d).

- (d) Menadžment komponente – menadžment koji je odgovoran za komponentu. (Vidjeti točku: A24.)
- (e) Provedbena značajnost za komponentu – iznos koji je revizor grupe odredio za smanjenje rizika agregacije na primjereno nisku razinu za potrebe planiranja i obavljanja revizijskih postupaka u vezi s komponentom.
- (f) Grupa – izvještajni entitet za koji se pripremaju financijski izvještaji grupe.
- (g) Revizija grupe – revizija financijskih izvještaja grupe.
- (h) Revizor grupe – angažirani partner za grupu i članovi angažiranog tima koji nisu revizori komponenti. Revizor grupe odgovoran je za:
 - (i) određivanje opće strategije revizije grupe i plana revizije grupe;
 - (ii) usmjeravanje i nadziranje revizora komponenti i pregled njihovog rada;
 - (iii) ocjenjivanje zaključaka iz revizijskih dokaza koji su pribavljeni kao osnova za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima grupe.
- (i) Revizijsko mišljenje za grupu – revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima grupe.
- (j) Angažirani partner za grupu – angažirani partner¹¹ koji je odgovoran za reviziju grupe. (Vidjeti točku: A25.)
- (k) Financijski izvještaji grupe – financijski izvještaji koji uključuju financijske informacije za više od jednog subjekta ili poslovne jedinice kroz proces konsolidacije. Za potrebe ovog MRevS-a, proces konsolidacije uključuje: (Vidjeti točke: A26–A28.)
 - (i) konsolidaciju, proporcionalnu konsolidaciju ili računovodstvenu metodu udjela;
 - (ii) prezentiranje financijskih informacija subjekata ili poslovnih jedinica u kombiniranim financijskim izvještajima subjekata ili poslovnih jedinica koji nemaju matičnog društva, ali su pod zajedničkom kontrolom ili zajedničkim menadžmentom;
 - (iii) objedinjavanje financijskih informacija subjekata ili poslovnih jedinica kao što su podružnice ili odjeli.
- (l) Menadžment grupe – menadžment odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja grupe.
- (m) Provedbena značajnost za grupu – provedbena značajnost¹² u odnosu na financijske izvještaje grupe u cjelini, kako je utvrdio revizor grupe.

15. Upućivanje u ovom MRevS-u na "primjenjivi okvir financijskog izvještavanja" znači okvir financijskog izvještavanja koji se primjenjuje na financijske izvještaje grupe.

¹¹ MRevS 220 (izmijenjen), točka 12(a).

¹² MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točke 9 i 11.

Zahtjevi

Odgovornosti vodstva za vođenje revizije i postizanje kvalitete revizije grupe

16. Pri primjeni MRevS-a 220 (izmijenjen),¹³ angažirani partner za grupu dužan je preuzeti ukupnu odgovornost za vođenje posla i postizanje kvalitete u revizijskom angažmanu za grupu. Pritom angažirani partner za grupu mora: (Vidjeti točke: A29–A30.)
- (a) preuzeti odgovornost za stvaranje okruženja za angažman revizije grupe koje naglašava očekivano ponašanje članova angažiranog tima; (Vidjeti točku: A31.)
 - (b) biti dostatno i na primjereni način uključen tijekom cijelog revizijskog angažmana za grupu, uključujući i u rad revizora komponenti, tako da angažirani partner za grupu ima osnovu za utvrđivanje jesu li važne donesene prosudbe zaključci primjereni s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana za grupu.

Prihvatanje i nastavljanje

17. Prije prihvatanja ili nastavljanja revizijskog angažmana za grupu, angažirani partner za grupu mora utvrditi može li se razumno očekivati prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza koji daju osnovu za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima grupe. (Vidjeti točke: A32–A35.)
18. Ako nakon prihvatanja ili nastavljanja revizijskog angažmana za grupu angažirani partner za grupu zaključi da se ne može pribaviti dostatno primjerenih revizijskih dokaza, angažirani partner za grupu mora razmotriti moguće učinke na reviziju grupe. (Vidjeti točku: A36.)

Uvjeti angažmana

19. Pri primjeni MRevS-a 210¹⁴ revizor grupe mora pribaviti suglasnost menadžmenta grupe o tome da menadžment prihvaća i razumije svoju odgovornost za to da angažiranom timu pruži: (Vidjeti točku: A37.)
- (a) pristup svim informacijama za koje je menadžment grupe svjestan da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja grupe kao što su evidencije, dokumentacija i druga pitanja;
 - (b) dodatne informacije koje angažirani tim može zatražiti od menadžmenta grupe ili menadžmenta komponente za potrebe obavljanja revizije grupe; i
 - (c) neograničen pristup osobama unutar grupe od kojih angažirani tim utvrdi da je potrebno pribaviti revizijske dokaze.

Ograničenja pristupa informacijama ili osobama izvan kontrole menadžmenta grupe

20. Ako angažirani partner za grupu zaključi da menadžment grupe ne može angažiranom timu omogućiti pristup informacijama ili neograničen pristup osobama unutar grupe zbog ograničenja koja su izvan kontrole menadžmenta grupe, angažirani partner za grupu mora razmotriti moguće učinke na reviziju grupe. (Vidjeti točke: A38–A46.)

¹³ MRevS 220 (izmijenjen), točka 13.

¹⁴ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točke 6(b) i 8(b).

Ograničenja pristupa informacijama ili osobama koje postavlja menadžment grupe

21. Ako angažirani partner za grupu zaključi sljedeće: (Vidjeti točke: A43–A46.)
- (a) da revizor grupe neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze zbog ograničenja koja je nametnuo menadžment grupe; i
 - (b) da će mogući učinak ovog ograničenja rezultirati suzdržavanjem od mišljenja o financijskim izvještajima grupe,
- angažirani partner za grupu mora ili:
- (i) u slučaju početnog angažmana, ne prihvatiti angažman ili, u slučaju ponavljajućeg angažmana, odustati od angažmana kad je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom; ili
 - (ii) ako se zakonom ili regulativom revizoru zabranjuje odbijanje angažmana ili ako povlačenje iz angažmana nije moguće na drugi način, nakon što je proveo reviziju financijskih izvještaja grupe u mjeri u kojoj je to moguće, suzdržati se od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima grupe.

Opća strategija revizije grupe i plan revizije grupe

1. Pri primjeni MRevS-a 300,¹⁵ revizor grupe mora uspostaviti, i prema potrebi ažurirati, opću strategiju revizije grupe i plan revizije grupe. Pritom revizor grupe određuje: (Vidjeti točke: A47– A50.)
 - (a) komponente na kojima će se obavljati revizijski poslovi; i (Vidjeti točku: A51.)
 - (b) resurse koji su potrebni za obavljanje revizijskog angažmana grupe, uključujući vrstu, vremenski raspored i opseg u kojem će revizori komponenti biti uključeni. (Vidjeti točke: A52– A56.)

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

2. Pri utvrđivanju opće strategije revizije grupe i plana revizije grupe angažirani partner za grupu mora ocijeniti hoće li revizor grupe moći biti dostatno i na primjeren način uključen u rad revizora komponente. (Vidjeti točku: A57.)
3. U okviru ocjenjivanja iz točke 23 revizor grupe mora zahtijevati od revizora komponente potvrdu o tome da će revizor komponente surađivati s revizorom grupe, uključujući i o tome hoće li revizor komponente obaviti posao koji je zatražio revizor grupe. (Vidjeti točku: A58.)

Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost

4. Pri primjeni MRevS-a 220 (izmijenjen),¹⁶ angažirani partner za grupu mora preuzeti odgovornost za: (Vidjeti točke: A59–A60, A87.)
 - (a) to da su revizori komponenti upoznati s relevantnim etičkim zahtjevima koji se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana grupe; iza potvrđivanje razumiju li revizori komponenti relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost, i koji se primjenjuju na revizijski angažman grupe.

¹⁵ MRevS 300, točke 7–10A.

¹⁶ MRevS 220 (izmijenjen), točka 17.

Resursi angažmana

5. Pri primjeni MRevS-a 220 (izmijenjen),¹⁷ angažirani partner za grupu mora: (vidjeti točke: A61–A68)
 - (a) utvrditi da revizori komponenti imaju primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje dodijeljenih revizijskih postupaka na komponenti; i
 - (b) ako su informacije o rezultatima procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka ili rezultatima vanjskih inspekcija koje su povezane s revizorom komponente dostavljene od strane revizorskog društva grupe ili su na drugi način stavljene na raspolaganje angažiranom partneru za grupu, utvrditi relevantnost takvih informacija za odluku revizora grupe iz točke 26(a).
6. Revizor grupe mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na rad koji treba obaviti na komponenti bez uključivanja revizora komponente ako:
 - (a) revizor komponente ne ispunjava relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost, a koji se primjenjuju na revizijski angažman grupe; ¹⁸ ili (Vidjeti točke: A69–A70.)
 - (b) angažirani partner za grupu je u ozbiljnoj dvojbi oko pitanja iz točaka 23–26 (Vidjeti točku: A71.)

Obavljanje angažmana

7. Pri primjeni MRevS-a 220 (izmijenjen),¹⁹ angažirani partner za grupu mora preuzeti odgovornost za vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti i pregledavanje njihova rada, uzimajući u obzir: (Vidjeti točke: A72–A77.)
 - (a) područja s višim procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe ili značajnim rizicima utvrđenima u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.); i
 - (b) područja u reviziji financijskih izvještaja grupe koja uključuju značajnu prosudbu.

Komunikacija s revizorima komponenti

8. Revizor grupe mora komunicirati s revizorima komponenti o njihovim odgovornostima i očekivanjima revizora grupe, uključujući očekivanje da će se komunikacija između revizora grupe i revizora komponente odvijati u primjereno vrijeme tijekom cijelog trajanja revizije grupe. (Vidjeti točke: A78–A87.)

¹⁷ MRevS 220 (izmijenjen), točke 25 - 26.

¹⁸ MRevS 200, točka 14.

¹⁹ MRevS 220 (izmijenjen), točka 29.

Razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola grupe

9. Pri primjeni MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),²⁰ revizor grupe mora preuzeti odgovornost za stjecanje razumijevanja sljedećeg: (Vidjeti točke: A88–A92.)
- (a) grupe i njezinog okruženja, uključujući: (Vidjeti točke: A93–A95.)
 - (i) organizacijsku strukturu grupe i njezin poslovni model, uključujući:
 - a. lokacije na kojima grupa posluje ili poduzima aktivnosti;
 - b. vrstu poslovanja ili aktivnosti grupe i mjeru u kojoj su slične u cijeloj grupi; i
 - c. mjeru u kojoj poslovni model grupe integrira uporabu informacijske tehnologije (IT);
 - (ii) regulativne čimbenike koji utječu na subjekte i poslovne jedinice u grupi; i
 - (iii) mjere koje se koriste interno i eksterno za procjenu financijskih rezultata subjekata ili poslovnih jedinica;
 - (b) primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i dosljednost računovodstvenih politika i praksi u cijeloj grupi; i
 - (c) sustava internih kontrola grupe, uključujući:
 - (i) vrstu i opseg zajedničkih kontrola; (Vidjeti točke: A96–A99, A102.)
 - (ii) pitanje centralizira li, i ako da kako, grupa aktivnosti relevantne za financijsko izvještavanje; (Vidjeti točke: A100–A102.)
 - (iii) proces konsolidacije koji grupa koristi, uključujući potkonsolidacije, ako postoje, i usklađivanja konsolidacije; i
 - (iv) način na koji menadžment grupe komunicira značajna pitanja koja podržavaju pripremanje financijskih izvještaja grupe i povezane odgovornosti financijskog izvještavanja u informacijskom sustavu i drugim komponentama sustava internih kontrola grupe za upravljanje subjektima ili poslovnim jedinicama. (Vidjeti točke: A103–A105.)

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

10. Revizor grupe mora pravodobno komunicirati revizorima komponenti: (Vidjeti točku: A106.)
- (a) pitanja za koja revizor grupe utvrdi da su relevantna za oblikovanje ili obavljanje postupaka procjene rizika za potrebe revizije grupe;
 - (b) pri primjeni MRevS-a 550,²¹ odnose s povezanim stranama ili transakcije s povezanim stranama koje je utvrdio menadžment grupe i sve druge povezane strane kojih je revizor grupe svjestan, a koje su relevantne za rad revizora komponente; i (Vidjeti točku: A107.)

²⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 19 – 27.

²¹ MRevS 550, *Povezane strane*, točka 17.

- (c) pri primjeni MRevS-a 570 (izmijenjen),²² događaje ili uvjete koje je utvrdio menadžment grupe ili revizor grupe koji mogu dovesti u značajnu sumnju sposobnost grupe da nastavi vremenski neograničeno poslovati, a koji su relevantni za rad revizora komponente.
11. Revizor grupe mora zahtijevati od revizora komponenti pravodobno komuniciranje:
- (a) pitanja povezanih s financijskim informacijama komponente za koju revizor komponente utvrdi da su relevantna za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, bilo zbog prijave ili pogreške;
 - (b) odnosa s povezanim stranama koje prethodno nije identificirao menadžment grupe ili revizor grupe; i (Vidjeti točku: A107.)
 - (c) svih događaja ili uvjeta koje je identificirao revizor komponente, a koji mogu dovesti u značajnu sumnju sposobnost grupe za vremenski neograničeno poslovanje.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

12. Pri primjeni MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),²³ na temelju razumijevanja iz točke 30, revizor grupe mora preuzeti odgovornost za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, uključujući procjenjivanje rizika u pogledu procesa konsolidacije. (Vidjeti točke: A108–A113.)

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

13. Pri primjeni MRevS 315 (izmijenjen 2019.),²⁴ revizor grupe mora ocijeniti pružaju li revizijski dokazi pribavljeni postupcima procjenjivanja rizika koje su obavili revizor grupe i revizori komponenti primjerenu osnovu za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. (Vidjeti točke: A114–A115.)

Značajnost

14. Primjenom MRevS-a 320²⁵ i MRevS-a 450,²⁶ kad su klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja u financijskim izvještajima grupe raščlanjeni po komponentama, u svrhu planiranja i obavljanja revizijskih postupaka, revizor grupe mora odrediti:
- (a) Provedbenu značajnost komponente. Kako bi se razriješio agregacijski rizik, taj je iznos niži od provedbene značajnosti za grupu. (Vidjeti točke: A116–A120.)
 - (b) Prag iznad kojeg se revizoru grupe dostavljaju pogrešni prikazi utvrđeni u financijskim informacijama komponente. Takav prag ne smije premašiti iznos koji se smatra jasno trivijalnim za financijske izvještaje grupe. (Vidjeti točku: A121.)

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

15. Revizor grupe mora revizoru komponente komunicirati iznose utvrđene u skladu sa točkom 35. (Vidjeti točke: A122–A123.)

²² MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

²³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 28 – 34.

²⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 35.

²⁵ MRevS 320, točka 11.

²⁶ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije*, točka 5.

Reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja

16. Pri primjeni MRevS-a 330,²⁷ revizor grupe mora preuzeti odgovornost za vrstu, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, uključujući određivanje komponenti na kojima će se obavljati daljnji revizijski postupci te vrstu, vremenski raspored i opseg posla koji će se obavljati na tim komponentama. (Vidjeti točke: A124–A139.)

Proces konsolidacije

17. Revizor grupe mora preuzeti odgovornost za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kako bi reagirao na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe koji proizlaze iz procesa konsolidacije. To uključuje: (Vidjeti točku: A140.)
- (a) ocjenjivanje jesu li svi subjekti i poslovne jedinice uključeni u financijske izvještaje grupe u skladu s zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i, ako je primjenjivo, odgovornost za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka na potkonsolidacijama;
 - (b) Ocjenjivanje primjerenosti, potpunosti i točnosti konsolidacijskih usklađivanja i reklasifikacija; (Vidjeti točku: A141.)
 - (c) Ocjenjivanje jesu li prosudbe menadžmenta donesene u procesu konsolidacije dovele do pokazatelja moguće pristranosti menadžmenta; i
 - (d) Reakciju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare koja proizlazi iz procesa konsolidacije.
18. Ako financijske informacije subjekta ili poslovne jedinice nisu pripremljene u skladu s istim računovodstvenim politikama koje se primjenjuju na financijske izvještaje grupe, revizor grupe mora ocijeniti jesu li financijske informacije primjereno prilagođene u svrhu pripreme i prezentiranja financijskih izvještaja grupe.
19. Ako financijski izvještaji grupe uključuju financijske informacije subjekta ili poslovne jedinice na kraju razdoblja financijskog izvještavanja koji se razlikuje od razdoblja grupe, revizor grupe mora preuzeti odgovornost za ocjenjivanje jesu li obavljena primjerena usklađivanja tih financijskih informacija u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

20. Kad revizor grupe uključi revizore komponente u oblikovanje ili obavljanje daljnjih revizijskih postupaka, revizor grupe mora komunicirati s revizorom komponente o pitanjima za koja revizor grupe ili revizor komponente utvrdi da su relevantna za oblikovanje reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe.
21. Za područja s višim procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe ili značajnim rizicima identificiranima u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.), na kojima revizor komponente određuje daljnje revizijske postupke koje treba obaviti, revizor grupe mora ocijeniti primjerenost oblikovanosti i obavljanja tih daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku: A142.)
22. Kad revizori komponenti obavljaju daljnje revizijske postupke na procesu konsolidacije, uključujući na onima vezanim uz potkonsolidacije, revizor grupe mora odrediti vrstu i opseg usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti te pregledavanja njihova rada. (Vidjeti točku: A143.)

²⁷ MRevS 330, točke 6-7.

23. Revizor grupe mora utvrditi jesu li financijske informacije identificirane u komunikaciji revizora komponente (vidjeti točku: 45(a)) one financijske informacije koje su uključene u financijske izvještaje grupe.

Ocjenjivanje komunikacije revizora komponenti i adekvatnosti njihova rada

24. Revizor grupe mora zahtijevati od revizora komponente komuniciranje pitanja relevantnih za zaključak revizora grupe u vezi s revizijom grupe. Takva komunikacija mora uključivati: (Vidjeti točku: A144.)
- (a) identificiranje financijskih informacija na kojima je od revizora komponente zatraženo obavljanje revizijskih postupaka;
 - (b) pitanje o tome je li revizor komponente obavio posao koji je zatražio revizor grupe;
 - (c) pitanje o tome je li revizor komponente ispunio relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost, koji se primjenjuju na revizijski angažman grupe;
 - (d) informacije o slučajevima nepridržavanja zakona ili regulative;
 - (e) ispravljene i neispravljene pogrešne prikaze u financijskim informacijama komponente koje je utvrdio revizor komponente i koje su iznad praga koji je dostavio revizor grupe u skladu s točkom 36; (Vidjeti točku: A145)
 - (f) indikatore moguće pristranosti menadžmenta;
 - (g) opis svih nedostataka u sustavu internih kontrola utvrđenih u vezi s obavljenim revizijskim postupcima;
 - (h) prijevaru ili sumnju na prijevaru koja uključuje menadžment komponente, zaposlenike koji imaju značajnu ulogu u sustavu internih kontrola grupe u komponenti ili druge, ako je prijevara dovela do značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente;
 - (i) druga značajna pitanja koja je revizor komponente komunicirao ili očekuje da će ih komunicirati menadžmentu komponente ili onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom;
 - (j) sva druga pitanja koja mogu biti relevantna za reviziju grupe ili za koja revizor komponente odredi da su primjerena za skretanje pozornosti revizora grupe, uključujući iznimke navedene u pisanim izjavama koje je revizor komponente zatražio od menadžmenta komponente; i
 - (k) ukupne nalaze ili zaključke revizora komponente. (Vidjeti točku: A146.)
25. Revizor grupe mora:
- (a) raspraviti o važnim pitanjima koja proizlaze iz komunikacije s revizorom komponente, uključujući ona u skladu s točkom 45, s revizorom komponente, menadžmentom komponente ili menadžmentom grupe, ovisno što je primjereno;
 - (b) ocijeniti jesu li komunikacije s revizorom komponente prikladne za potrebe revizora grupe. Ako takve komunikacije nisu prikladne za potrebe revizora grupe, revizor grupe mora razmotriti posljedice za reviziju grupe. (Vidjeti točku: A147.)
26. Revizor grupe mora odrediti je li i u kojoj mjeri potrebno pregledati dodatnu revizijsku dokumentaciju revizora komponente. Pri donošenju te odluke revizor grupe mora razmotriti: (Vidjeti točke: A148–A149.)

- (a) vrstu, vremenski raspored i opseg posla koji je obavio revizor komponente;
 - (b) kompetentnost i sposobnosti revizora komponente utvrđene u skladu s točkom 26(a); i
 - (c) usmjeravanje i nadziranje revizora komponente i pregled njegovog rada.
27. Ako revizor grupe zaključi da rad revizora komponente nije primjeren za potrebe revizora grupe, revizor grupe određuje koje dodatne revizijske postupke treba obaviti i hoće li ih obaviti revizor komponente ili revizor grupe.

Naknadni događaji

28. Pri primjeni MRevS-a 560,²⁸ revizor grupe mora preuzeti odgovornost za obavljanje postupaka, uključujući, ako je primjereno, traženje od revizora komponenti obavljanje postupaka, oblikovanih za identificiranje događaja koji mogu zahtijevati usklađivanje financijskih izvještaja grupe ili objavljivanja u njima. (Vidjeti točku: A150.)

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

29. Revizor grupe mora zahtijevati od revizora komponenti da obavijeste revizora grupe ako saznaju za naknadne događaje koji mogu zahtijevati usklađivanje financijskih izvještaja grupe ili objavljivanja u njima. (Vidjeti točku: A150.)

Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza

30. Pri primjeni MRevS-a 330,²⁹ revizor grupe mora ocijeniti jesu li iz obavljenih revizijskih postupaka pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi, među ostalim iz rada revizora komponenti, na kojima se temelji revizorsko mišljenje za grupu. (Vidjeti točke: A151–A155.)
31. Angažirani partner za grupu mora ocijeniti učinak svih neispravljenih pogrešnih prikazivanja na revizorsko mišljenje za grupu (bez obzira na to je li ih utvrdio revizor grupe ili su ih komunicirali revizori komponenti) i sve slučajeve u kojima nije bilo moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti točku: A156.)

Revizorsko izvješće

32. Izvješće revizora o financijskim izvještajima grupe ne smije upućivati na revizora komponente, osim ako je takvo upućivanje propisano zakonom ili regulativom. Ako je takvo upućivanje propisano zakonom ili regulativom, u izvješću revizora mora se navesti da upućivanje ne umanjuje odgovornost angažiranog partnera za grupu ili društva angažiranog partnera za grupu za revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima grupe. (Vidjeti točke: A157–A158.)

Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe

33. Revizor grupe mora komunicirati s menadžmentom grupe prikaz planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije, uključujući pregledavanje rada koji se treba obaviti na komponentama grupe. (Vidjeti točku: A159.)

²⁸ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točke 6–7.

²⁹ MRevS 330, točka 26.

34. Ako je revizor grupe utvrdio prijevare ili ga je o tome upozorio revizor komponente (Vidjeti točku: 45(h)) ili informacije ukazuju na mogućnost postojanja prijevare, revizor grupe mora o tome pravodobno obavijestiti primjerenu razinu menadžmenta grupe kako bi informirao one s primarnom odgovornošću za sprječavanje i otkrivanje prijevara o pitanjima koja su važna za njihove odgovornosti. (Vidjeti točku: A160.)
35. Zakonom, regulativom ili drugim razlozima može se od revizora komponente zahtijevati da izrazi revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima subjekta ili poslovne jedinice koja je dio grupe. U tom slučaju revizor grupe mora zahtijevati od menadžmenta grupe da obavijesti menadžment subjekta ili poslovne jedinice o bilo kojem pitanju za koje revizor grupe sazna, a koje bi moglo biti značajno za financijske izvještaje subjekta ili poslovne jedinice, ali kojeg menadžment subjekta ili poslovne jedinice možda nije svjestan. Ako menadžment grupe odbije komunicirati predmetno pitanje upravi subjekta ili poslovne jedinice, revizor grupe mora o tome raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom. Ako pitanje ostane neriješeno, revizor grupe, podložno razmatranjima pravne i profesionalne povjerljivosti, mora razmotriti hoće li savjetovati revizora komponente da ne izdaje revizorsko izvješće o financijskim izvještajima subjekta ili poslovne jedinice dok se to pitanje ne riješi. (Vidjeti točke: A161–A162.)

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

36. Revizor grupe mora komunicirati sljedeća pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje grupom, povrh onih koja se zahtijevaju MRevS-om 260 (izmijenjen)³⁰ i drugim MRevS-ovima: (Vidjeti točku: A163.)
- (a) prikaz radova koje treba obaviti na komponentama grupe i vrsta planiranog sudjelovanja revizora grupe u radu koji trebaju obaviti revizori komponenti; (Vidjeti točku: A164.)
 - (b) slučajeve u kojima je rad revizora komponente koji je pregledao revizor grupe izazvao zabrinutost u pogledu kvalitete rada revizora te komponente i način na koji je revizor grupe riješio tu zabrinutost;
 - (c) sva ograničenja opsega revizije grupe, na primjer, značajna pitanja povezana s ograničenjima pristupa ljudima ili informacijama;
 - (d) prijave ili sumnje na prijevare koje uključuju menadžment grupe, menadžment komponenata, zaposlenike koji imaju značajnu ulogu u sustavu internih kontrola grupe ili druge kad je prijevare rezultirala značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima grupe.

Komuniciranje utvrđenih nedostataka u internim kontrolama

37. Pri primjeni MRevS-a 265,³¹ revizor grupe mora utvrditi je li potrebno priopćiti sve utvrđene nedostatke u sustavu internih kontrola grupe onima koji su zaduženi za upravljanje grupom ili menadžmentu grupe. Pri donošenju te odluke revizor grupe razmatra nedostatke u internim kontrolama koje su utvrdili revizori komponenti i o kojima je obaviješten revizor grupe u skladu s točkom 45(g). (Vidjeti točku: A165.)

³⁰ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*.

³¹ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje*.

Dokumentacija

38. U skladu s MRevS-om 230,³² revizijska dokumentacija angažmana za reviziju grupe mora biti dostatna kako bi iskusni revizor, koji prethodno nije bio povezan s revizijom, mogao razumjeti vrstu, vremenski raspored i opseg obavljenih revizijskih postupaka, pribavljene dokaze i zaključke donesene u pogledu značajnih pitanja koja su nastala tijekom revizije grupe. Pri primjeni MRevS-a 230,³³ revizor grupe u revizijsku dokumentaciju mora uključiti: (Vidjeti točke: A166–A169, A179–A182.)
- (a) značajna pitanja povezana s ograničenjima vezanim za pristup ljudima ili informacijama unutar grupe koja su razmatrana prije nego što je donesena odluka o prihvaćanju ili nastavljanju angažmana ili koja su nastala nakon prihvaćanja ili nastavljanja te način na koji su ta pitanja razriješena;
 - (b) osnovu za određivanje komponenata od strane revizora grupe za potrebe planiranja i obavljanja revizije grupe. (Vidjeti točku: A170.)
 - (c) osnovu za utvrđivanje provedbene značajnosti za komponente i prag za priopćavanje pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente revizoru grupe.
 - (d) osnovu za utvrđivanje revizora grupe da revizori komponenti imaju primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje dodijeljenih revizijskih postupaka na komponentama. (Vidjeti točku: A171.)
 - (e) ključne elemente razumijevanja sustava internih kontrola grupe u skladu s točkom 30(c);
 - (f) vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja od strane revizora grupe nad revizorima komponenti te pregledavanje njihova rada, uključujući, prema potrebi, pregled dodatne revizorske dokumentacije revizora komponente od strane revizora grupe u skladu s točkom 47; (Vidjeti točke: A172–A178.)
 - (g) pitanja povezana s komunikacijom s revizorima komponenti, uključujući:
 - (i) pitanja, ako postoje, povezana s prijevarom, povezanim stranama ili vremenskom neograničenošću poslovanja koja su priopćena u skladu s točkom 32;
 - (ii) pitanja relevantna za zaključak revizora grupe u pogledu revizije grupe, u skladu s točkom 45, uključujući način na koji je revizor grupe razrješavao značajna pitanja o kojima se raspravljalo s revizorima komponenti, menadžmentom komponenata ili menadžmentom grupe.
 - (h) ocjenu i odgovor revizora grupe na nalaze ili zaključke revizora o pitanjima koja bi mogla imati značajan učinak na financijske izvještaje grupe.

* * *

³² MRevS 230, točka 8.

³³ MRevS 230, točke 1–3, 9–11, A6–A7 i Dodatak.

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točke: 1–2.)**

- A1. Ovaj MRevS također uređuje posebna razmatranja za angažiranog partnera za grupu ili revizora grupe, kako je primjereno, u svrhu primjene zahtjeva i smjernica u MRevS-u 220 (izmijenjen), uključujući one koje se odnose na usmjeravanje i nadziranje revizora komponenti i pregledavanje njihovog rada.
- A2. MSUK 1³⁴ adresira angažmane za koje je potrebno obaviti pregled kvalitete angažmana. MSUK 2³⁵ uređuje imenovanje i prihvatljivost pregledavatelja kvalitete angažmana i odgovornosti pregledavatelja kvalitete angažmana u vezi s obavljanjem i dokumentiranjem pregleda kvalitete angažmana, uključujući i reviziju grupe.
- A3. Subjekt ili poslovna jedinica grupe također može pripremiti vlastite financijske izvještaje grupe koji uključuju financijske informacije onih subjekata ili poslovnih jedinica koje obuhvaća (tj. podgrupe). Ovaj se MRevS primjenjuje na reviziju financijskih izvještaja grupe za takve podgrupe koja se obavlja iz zakonskih, regulativnih ili drugih razloga.
- A4. Jedna pravna osoba može biti organizirana na način da ima više poslovnih jedinica, na primjer, kompanija koja posluje na više lokacija, kao što je banka s više ogranaka. Kad te poslovne jedinice imaju obilježja kao što su zasebne lokacije, zasebno upravljanje ili zasebni informacijski sustavi (uključujući zasebnu glavnu knjigu), a financijske informacije se agregiraju radi izrade financijskih izvještaja jednog pravnog subjekta, takvi financijski izvještaji potpadaju pod definiciju financijskih izvještaja grupe jer uključuju financijske informacije više od jednog subjekta ili poslovne jedinice kroz proces konsolidacije.
- A5. U nekim slučajevima jedan pravni subjekt može konfigurirati svoj informacijski sustav za prikupljanje financijskih informacija za više od jednog proizvoda ili linije usluga za pravno ili regulativno izvještavanje ili u druge svrhe menadžmenta. U tim okolnostima financijski izvještaji subjekta nisu financijski izvještaji grupe jer ne postoji objedinjavanje financijskih informacija više od jednog subjekta ili poslovne jedinice putem procesa konsolidacije. Nadalje, prikupljanje zasebnih informacija (npr. u pomoćnoj poslovnoj knjizi) za pravno ili regulativno izvještavanje ili za druge svrhe menadžmenta ne stvara zasebne subjekte ili poslovne jedinice (npr. odjele) za potrebe ovog MRevS-a.

Grupe i komponente (Vidjeti točke: 4–5.)

- A6. Informacijski sustav grupe, uključujući proces financijskog izvještavanja, može, ali i ne mora biti usklađen s organizacijskom strukturom grupe. Na primjer, grupa se može organizirati u skladu sa svojom pravnom strukturom, ali njezin informacijski sustav može biti organiziran prema funkciji, procesu, proizvodu ili usluzi (ili po skupinama proizvoda ili usluga) ili zemljopisnim lokacijama u svrhu upravljanja ili izvještavanja.
- A7. Na temelju razumijevanja organizacijske strukture i informacijskog sustava grupe, revizor grupe može utvrditi da se financijske informacije određenih subjekata ili poslovnih jedinica mogu razmatrati zajedno u svrhu planiranja i obavljanja revizijskih postupaka. Na primjer, grupa može imati tri pravna subjekta sa sličnim poslovnim obilježjima, koji djeluju na istom zemljopisnom području, pod istim menadžmentom i koriste zajednički sustav internih kontrola,

³⁴ Međunarodni standard za upravljanje kvalitetom (MSUK) 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane izražavanja uvjerenja ili povezane usluge*

³⁵ MSUK 2, *Pregledi kvalitete angažmana*

uključujući informacijski sustav. U tim okolnostima revizor grupe može odlučiti tretirati ta tri pravna subjekta kao jednu komponentu.

- A8. Grupa također može centralizirati aktivnosti ili procese koji su primjenjivi na više subjekata ili poslovnih jedinice unutar grupe, na primjer korištenjem zajedničkog uslužnog centra. Kad su takve centralizirane aktivnosti relevantne za proces financijskog izvještavanja grupe, revizor grupe može odrediti da je zajednički uslužni centar komponenta.
- A9. Još jedno razmatranje koje može biti relevantno za određivanje komponenti od strane revizora grupe jest način na koji je menadžment odredio poslovne segmente u skladu sa zahtjevima za objavljivanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.³⁶

Uključenost revizora komponenti (Vidjeti točke: 7–8)

- A10. Revizori komponenti mogu obaviti reviziju financijskih izvještaja komponente, bilo iz zakonskih, regulativnih ili drugih razloga, osobito kad je komponenta pravna osoba. Ako revizor komponente također obavlja ili je završio reviziju financijskih izvještaja komponente, revizor grupe može koristiti revizijske radove obavljene na financijskim izvještajima komponente, pod uvjetom da je revizor grupe uvjeren da je takav rad primjeren za potrebe revizije grupe. Povrh toga, revizor komponenti može prilagoditi rad obavljen na reviziji financijskih izvještaja komponente kako bi zadovoljio i potrebe revizora grupe. U svakom slučaju, primjenjuju se zahtjevi ovog MRevS-a, uključujući one koji se odnose na usmjeravanje i nadziranje revizora komponenti i pregledavanje njihovog rada.
- A11. U skladu s MRevS 220 (izmijenjen),³⁷ angažirani partner dužan je utvrditi da pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju odgovara vrsti i okolnostima revizijskog angažmana. U točki A76 navode se primjeri različitih načina na koje angažirani partner za grupu može preuzeti odgovornost za usmjeravanje i nadziranje revizora komponenti i pregledavanje njihova rada te može biti koristan u okolnostima u kojima revizor grupe planira koristiti revizijski rad iz revizije financijskih izvještaja komponenti koja je već dovršena.
- A12. Kako je objašnjeno u MRevS-u 200³⁸, rizik otkrivanja odnosi se na vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka revizora koje je odredio revizor kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu. Rizik otkrivanja funkcija je ne samo učinkovitosti revizijskog postupka, već i primjene tog postupka od strane revizora. Stoga na rizik otkrivanja utječu pitanja kao što su primjereno planiranje, dodjela primjerenih resursa angažmanu, korištenje profesionalnog skepticizma te nadziranje i pregledavanje obavljenog revizijskog rada.
- A13. Rizik otkrivanja širi je koncept od rizika agregacije kako je opisano u točkama 14(a) i A19. U reviziji grupe može postojati veća vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja može premašiti značajnost financijskih izvještaja grupe u cjelini jer se revizijski postupci mogu obaviti odvojeno na financijskim informacijama komponenti u cijeloj grupi. Sukladno tome, revizor grupe utvrđuje provedbenu značajnost za komponente kako bi smanjio rizik agregacije na primjereno nisku razinu.

³⁶ Vidjeti, na primjer, Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 8, *Poslovni segmenti*.

³⁷ MRevS 220 (izmijenjen), točka 30(b).

³⁸ MRevS 200, točka A45.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku: 9)

- A14. MRevS 220 (izmijenjen)³⁹ daje primjere prepreka primjeni profesionalnog skepticizma na razini angažmana, uključujući nesvjesne pristranosti revizora koje mogu ometati primjenu profesionalnog skepticizma pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju revizijskih dokaza. MRevS 220 (izmijenjen) također navodi moguće radnje koje angažirani tim može poduzeti kako bi ublažio prepreke korištenju profesionalnog skepticizma na razini angažmana.
- A15. Zahtjevi i relevantni materijali za primjenu MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),⁴⁰ MRevS 540 (izmijenjen)⁴¹ i drugi MRevS-ovi adresiraju primjenu profesionalnog skepticizma i uključuju primjere načina na koji dokumentacija može pomoći u pružanju dokaza o profesionalnom skepticizmu revizora.
- A16. Svi članovi angažiranog tima moraju primijeniti profesionalni skepticizam tijekom revizije grupe. Usmeravanje i nadziranje koje obavlja revizor grupe nad članovima angažiranog tima, uključujući revizore komponenti, te pregledavanje njihova rada, mogu dati informaciju revizoru grupe o tome je li angažirani tim na primjereni način primijenio profesionalni skepticizam.
- A17. Na primjenu profesionalnog skepticizma u reviziji grupe mogu utjecati pitanja kao što su sljedeća:
- Revizori komponenti na različitim lokacijama mogu podlijegati različitim kulturnim utjecajima, što može utjecati na vrstu pristranosti kojima podliježu.
 - Složena struktura nekih grupa može uvesti čimbenike koji dovode do povećane osjetljivosti na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Povrh toga, pretjerano složena organizacijska struktura može biti čimbenik rizika prijevare u skladu s MRevS-om 240⁴² i stoga može zahtijevati dodatno vrijeme ili stručnost za razumijevanje poslovne svrhe i aktivnosti određenih subjekata ili poslovnih jedinica.
 - Vrsta i opseg transakcija unutar grupe (npr. transakcije koje uključuju više subjekata i poslovnih jedinica unutar grupe ili više povezanih strana), novčani tokovi ili sporazumi o transfernim cijenama mogu dovesti do dodatne složenosti. U nekim slučajevima takva pitanja mogu dovesti i do čimbenika rizika prijevare.
 - Kad revizija grupe podliježe kratkim rokovima izvješćivanja koje je nametnuo menadžment grupe, to može stvoriti pritisak na članove angažiranog tima prilikom dovršetka dodijeljenog posla. U tim okolnostima angažirani tim možda će morati odvojiti dodatno vrijeme kako bi na primjereni način ispitao tvrdnje menadžmenta, donio primjerene prosudbe ili na primjereni način pregledao obavljene revizijski posao.
- A18. Primjena profesionalnog skepticizma od strane revizora grupe uključuje ostajanje na oprezu spram nedosljednih informacija revizora komponenti, menadžmenta komponenti i menadžmenta grupe o pitanjima koja mogu biti značajna za financijske izvještaje grupe.

³⁹ MRevS 220 (izmijenjen), točke A34-A36.

⁴⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A238.

⁴¹ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava*, točka A11.

⁴² MRevS 240, *Odgovornosti revizora u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*, Dodatak 1.

Definicije

Rizik agregacije (Vidjeti točku: 14(a))

A19. Rizik agregacije postoji u svim revizijama financijskih izvještaja, ali je osobito važno razumjeti ga i riješiti u reviziji grupe jer postoji veća vjerojatnost da će se revizijski postupci provoditi na klasama transakcija, stanjima računa ili objavljivanjima koja su raščlanjena po komponentama. Općenito, rizik agregacije povećava se kako se povećava broj komponenti na kojima se revizijski postupci provode zasebno, bilo od strane revizora komponenti ili drugih članova angažiranog tima.

Komponenta (Vidjeti točku: 14(b))

A20. Revizor grupe koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju komponenti na kojima će se obavljati revizijski posao. Točka A7 objašnjava da se financijske informacije određenih subjekata ili poslovnih jedinica mogu razmatrati zajedno za potrebe planiranja i obavljanja revizijskih postupaka. Međutim, odgovornost revizora grupe za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe obuhvaća sve subjekte i poslovne jedinice čije su financijske informacije uključene u financijske izvještaje grupe.

Revizor komponente (Vidjeti točku: 14(c))

A21. Upućivanja u ovom MRevS-u na angažirani tim uključuju revizora grupe i revizore komponenti. Revizori komponenti mogu biti iz društva mreže, društva koje nije društvo mreže ili društva revizora grupe (npr. drugi ured u društvu revizora grupe).

A22. U nekim okolnostima revizor grupe može obaviti centralizirano ispitivanje klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja ili može obaviti revizijske postupke povezane s komponentom. U tim okolnostima revizor grupe ne smatra se revizorom komponente.

A23. Točka 24 zahtijeva od revizora grupe da od revizora komponente zatraži potvrdu da će revizor komponente surađivati s grupnim revizorom, uključujući i to hoće li revizor komponente obavljati posao koji je zatražio revizor grupe. Točka A58 daje smjernice za okolnosti u kojima revizor komponente nije u mogućnosti dati takvu potvrdu.

Menadžment komponente (Vidjeti točku: 14(d))

A24. Menadžment komponente odnosi se na menadžment odgovoran za financijske informacije ili druge aktivnosti (npr. obradu transakcija u zajedničkom servisnom centru) u subjektu ili poslovnoj jedinici koja je dio grupe. Kad revizor grupe financijske informacije određenih subjekata ili poslovnih jedinica zajedno smatra komponentom ili utvrdi da je zajednički uslužni centar komponenta (vidjeti točke A7-A8), menadžment komponente odnosi se na menadžment koji je odgovoran za financijske informacije ili obradu transakcija koje podliježu revizijskim postupcima koji se provode u vezi s tom komponentom. U nekim okolnostima može biti da ne postoji zaseban menadžment komponente, a menadžment grupe može biti izravno odgovoran za financijske informacije ili druge aktivnosti komponente.

Angažirani partner za grupu (Vidjeti točku: 14(j))

A25. Kad revizori obavljaju zajedničku reviziju grupe, angažirani partneri za zajedničku reviziju i njihovi angažirani timovi zajedno čine "angažiranog partnera za grupu" i "angažirani tim" za potrebe MRevS-a. Međutim, ovaj MRevS ne uređuje odnos između revizora u zajedničkoj reviziji

ili posao koji jedan revizor obavlja u vezi s radom drugog revizora u zajedničkoj reviziji za potrebe revizije grupe.

Financijski izvještaji grupe (Vidjeti točke: 2, 14(k))

- A26. Zahtjevi za pripremu i prezentiranje financijskih izvještaja grupe mogu biti definirani u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, što stoga može utjecati na identificiranje financijskih informacija subjekata ili poslovnih jedinica koje treba uključiti u financijske izvještaje grupe. Na primjer, neki okviri zahtijevaju pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja kad subjekt (matični subjekt) kontrolira jedan ili više drugih subjekata (npr. ovisna društva) putem većinskog vlasničkog udjela ili na drugi način. U nekim slučajevima primjenjivi okvir financijskog izvještavanja uključuje zasebne zahtjeve za prezentiranje kombiniranih financijskih izvještaja ili ih na drugi način može dopustiti. Primjeri okolnosti u kojima se može dopustiti prezentiranje kombiniranih financijskih izvještaja koji uključuju subjekte bez matičnog subjekta, ali su pod zajedničkom kontrolom ili pod zajedničkim menadžmentom.
- A27. Namjeravano značenje izraza "proces konsolidacije" koji se koristi u ovom MRevS-u nije isto kao i značenje izraza "konsolidacija" ili "konsolidirani financijski izvještaji" kako je definirano ili opisano u okvirima financijskog izvještavanja. Umjesto toga, pojam "proces konsolidacije" odnosi se šire na proces koji se koristi za pripremu financijskih izvještaja grupe.
- A28. Detaljni aspekti procesa konsolidacije razlikuju se od jedne grupe do druge, ovisno o strukturi grupe i informacijskom sustavu, uključujući proces financijskog izvještavanja. Međutim, proces konsolidacije uključuje razmatranja kao što su eliminacija transakcija i stanja računa unutar grupe te, ako je primjenjivo, utjecaje različitih izvještajnih razdoblja za subjekte ili poslovne jedinice uključene u financijske izvještaje grupe.

Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizije grupe (Vidjeti točke: 11, 16)

- A29. Možda neće biti moguće ili praktično da angažirani partner za grupu rješava sam sve zahtjeve iz MRevS-a 220 (izmijenjen), osobito kad angažirani tim uključuje velik broj revizora komponenti smještenih na više lokacija. U upravljanju kvalitetom na razini angažmana, MRevS 220 (izmijenjen)⁴³ dopušta angažiranom partneru da dodijeli oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili radnji drugim članovima angažiranog tima kako bi pomogao angažiranom partneru. Sukladno tome, angažirani partner za grupu može dodijeliti postupke, zadatke ili radnje drugim članovima angažiranog tima, a ti članovi mogu dalje dodjeljivati postupke, zadatke ili radnje. U takvim okolnostima MRevS 220 (izmijenjen) zahtijeva da angažirani partner i dalje preuzima ukupnu odgovornost za upravljanje revizijskim angažmanom i postizanje kvalitete u vezi s njim.
- A30. Politike ili postupci koje je uspostavilo društvo ili koji su zajednički mrežni zahtjevi ili mrežne usluge,⁴⁴ mogu biti podrška angažiranom partneru za grupu kroz olakšavanje komunikacije između revizora grupe i revizora komponente te kroz održavanje usmjeravanja i nadziranja od strane revizora grupe nad revizorima komponenti i pregledavanja njihovog rada.

⁴³ MRevS 220 (izmijenjen), točka 15.

⁴⁴ MSUK 1, točke 48 – 52.

A31. MRevS 220 (izmijenjen)⁴⁵ objašnjava da kulturu koja pokazuje predanost kvaliteti oblikuju i pojačavaju članovi angažiranog tima kad pokazuju očekivana ponašanja prilikom obavljanja angažmana. Pri rješavanju zahtjeva iz točke 16(a) angažirani partner za grupu može izravno komunicirati s drugim članovima angažiranog tima (uključujući revizore komponenti) i ojačati tu komunikaciju osobnim ponašanjem i radnjama (npr. vodstvo na bazi primjera).

Prihvatanje i nastavljanje

Određivanje može li se razumno očekivati pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (vidjeti točke: 17–18)

A32. Pri određivanju može li se razumno očekivati pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, angažirani partner za grupu može steći razumijevanje pitanja kao što su:

- struktura grupe, uključujući pravnu i organizacijsku strukturu;
- aktivnosti koje su značajne za grupu, uključujući industriju i regulativno, gospodarsko i političko okruženje u kojem se te aktivnosti odvijaju;
- korištenje uslužnih organizacija;
- korištenje zajedničkih servisnih centara;
- proces konsolidacije;
- hoće li revizor grupe:
 - imati neograničen pristup onima zaduženima za upravljanje grupom, menadžmentu grupe, onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, menadžmentu komponente i informacijama o komponentama, uključujući one komponente na koje primjenjuje metoda udjela; i
 - moći obavljati potrebne postupke na financijskim informacijama komponenti kad je to primjenjivo.
- pitanje jesu li dodijeljeni dostatni i primjereni resursi dodijeljeni ili hoće li biti dostupni.

A33. U slučaju početnog revizijskog angažmana za grupu, razumijevanje revizora grupe o pitanjima iz točke A32 može se steći iz:

- informacija koje daje menadžment grupe;
- komunikacije s menadžmentom grupe;
- komunikacije s onima zaduženim za upravljanje grupom; i
- ako je primjenjivo, komunikacije s menadžmentom komponente ili prethodnim revizorom.

A34. Za ponavljajući angažman na mogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza mogu utjecati značajne promjene, na primjer:

- strukture grupe (npr. akvizicije, otuđenja, zajednička ulaganja, reorganizacije ili promjene u načinu organizacije sustava financijskog izvještavanja grupe);
- aktivnosti komponenti koje su značajne za grupu;

⁴⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točka A28.

- sastava onih koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmenta grupe ili ključnog menadžment komponenata u kojima se očekuje obavljanje revizijskih postupaka;
- razumijevanja revizora grupe o integritetu i kompetencijama menadžmenta grupe ili menadžmenta komponenti;
- primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A35. Mogu postojati dodatne složenosti u vezi s pribavljanjem dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u reviziji grupe kad se komponente nalaze u jurisdikcijama koje nisu u jurisdikciji revizora grupe zbog kulturalnih i jezičnih razlika te različitih zakona ili regulativa. Na primjer, zakon ili regulativa mogu ograničiti revizora komponente u dostavljanju dokumentacije izvan njegove jurisdikcije ili rat, građanski nemiri ili izbijanja bolesti mogu ograničiti pristup revizora grupe relevantnoj revizorskoj dokumentaciji koju je pripremio revizor komponente. Točka A180 uključuje moguće načine rješavanja tih situacija.

A36. Ograničenja se mogu nametnuti nakon što angažirani partner za grupu prihvati revizijski angažman za grupu a ta ograničenja mogu utjecati na sposobnost angažiranog tima da pribavi dostatne i primjerene revizijskih dokaza. Takva ograničenja mogu uključivati ona koja utječu na:

- pristup revizora grupe informacijama o komponentama, menadžmentu komponenata ili onima zaduženima za upravljanje komponentama ili revizorima komponenti (uključujući relevantnu revizijsku dokumentaciju koju traži revizor grupe) (vidjeti točke 20 i 21); ili
- postupke koji se obavljaju na financijskim informacijama komponenti.

U točkama A45–A46 objašnjava se mogući učinak takvih ograničenja na revizorovo izvješće o financijskim izvještajima grupe.

Ugovaranje uvjeta revizijskih angažmana (Vidjeti točku: 19)

A37. MRevS 210⁴⁶ zahtijeva od revizora ugovaranje uvjeta revizijskog angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, ovisno što je primjenjivo. Uvjetima angažmana utvrđuje se primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja. Dodatna pitanja koja mogu biti uključena u uvjete angažmana revizije grupe uključuju sljedeće:

- komunikacija između revizora grupe i revizora komponenti mora biti neograničena u mjeri u kojoj je to moguće u skladu sa zakonima ili propisima;
- revizoru grupe trebalo bi pripočiti važnu komunikaciju između revizora komponenti i menadžmenta komponente ili onih zaduženih za upravljanje komponentom, uključujući komunikaciju o znatnim nedostacima internih kontrola;
- komunikacija između regulatornih tijela i subjekata ili poslovnih jedinica u vezi s pitanjima financijskog izvještavanja koja mogu biti relevantna za reviziju grupe trebala bi se pripočiti revizoru grupe;
- revizoru grupe mora biti dopušteno obaviti posao ili zatražiti od revizora komponente da obavi posao na komponenti.

Ograničenja pristupa informacijama ili osobama (Vidjeti točke: 20–21)

A38. Ograničenja pristupa informacijama ili osobama ne uklanjaju zahtjev da revizor grupe pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze.

A39. Pristup informacijama ili ljudima može biti ograničen iz više razloga, kao što su ograničenja nametnuta od strane menadžmenta komponente, zakonima ili regulativama ili drugim uvjetima, na primjer, zbog rata, građanskih nemira ili izbijanja bolesti. U točki A180 opisuje se kako revizor grupe može prevladati ograničenja pristupa revizorskoj dokumentaciji komponente.

A40. U nekim okolnostima revizor grupe može biti u mogućnosti prevladati ograničenja pristupa informacijama ili osobama, na primjer:

- ako je pristup menadžmentu komponente ili onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom ograničen, revizor grupe može zatražiti od menadžmenta grupe ili onih zaduženih za upravljanje grupom da pomognu u uklanjanju ograničenja ili na drugi način zatraže informacije izravno od menadžmenta grupe ili onih zaduženih za upravljanje grupom;
- ako grupa ima nekontrolirajući udjel u subjektu koji se obračunava metodom udjela, revizor grupe može utvrditi postoje li odredbe (npr. u uvjetima ugovora o zajedničkom pothvatu ili uvjetima drugih ugovora o ulaganju) u vezi s pristupom grupe financijskim informacijama o subjektu i zahtijevati od menadžmenta grupe realizaciju takvih prava;
- ako grupa ima nekontrolirajući udjel u subjektu koji se obračunava metodom udjela, a grupa ima predstavnike koji su u izvršnom odboru ili su članovi onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom koji nije pod kontrolom, revizor grupe može se raspitati mogu li pružiti financijske i druge informacije koje su im dostupne u tim ulogama.

A41. Ako grupa ima nekontrolirajući udjel u subjektu koji se obračunava metodom udjela, a pristup revizora grupe informacijama ili osobama u subjektu je ograničen, revizor grupe može biti u mogućnosti pribaviti informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi u vezi s financijskim informacijama subjekta, na primjer:

- financijske informacije koje su dostupne od menadžmenta grupe jer menadžment grupe također mora pribaviti financijske informacije subjekta koji nije pod kontrolom kako bi pripremio financijske izvještaje grupe;
- javno dostupne informacije, kao što su revidirani financijski izvještaji, dokumenti u javnoj objavi ili kotirane cijene vlasničkih instrumenata u subjektu koji nije pod kontrolom.

Riječ je o profesionalnoj prosudbi, osobito s obzirom na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe i uzimajući u obzir druge izvore informacija koji mogu potkrijepiti ili na drugi način doprinijeti pribavljenim revizijskim dokazima, o pitanju može li revizor pribaviti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza.⁴⁷

A42. Ako grupa ima nekontrolirajući udjel u subjektu koji se obračunava metodom udjela i ako je pristup informacijama ili osobama u subjektu ograničen, revizor grupe može razmotriti jesu li takva ograničenja u suprotnosti s tvrdnjama menadžmenta grupe o primjerenosti uporabe računovodstvene metode udjela.

A43. Ako revizor grupe ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze zbog ograničenja pristupa informacijama ili osobama, revizor grupe može:

- komunicirati ograničenja društvu revizora grupe kako bi pomoglo revizoru grupe u određivanju primjerenog smjera djelovanja. Na primjer, društvo revizora grupe može komunicirati s menadžmentom grupe o ograničenjima i poticati menadžment grupe na komuniciranje s regulatorima.

To može biti korisno kad ograničenja utječu na višestruke revizije u određenoj jurisdikciji ili revizije koje obavlja isto društvo, na primjer, zbog rata, građanskih nemira ili izbijanja bolesti u relevantnom gospodarstvu;

- sukladno zakonu ili regulativi, komunicirati s regulatorima, tijelima za uvrštavanje na burzu ili drugima o ograničenjima.

A44. Ograničenja pristupa mogu imati druge posljedice na reviziju grupe. Na primjer, ako menadžment grupe uvede ograničenja, revizor grupe možda će morati preispitati pouzdanost odgovora menadžmenta grupe na upite revizora grupe i dovode li ograničenja u pitanje integritet menadžmenta grupe.

Učinak ograničenja pristupa informacijama ili osobama na revizorovo izvješće o financijskim izvještajima grupe (Vidjeti točke: 20–21)

A45. MRevS 705 (izmijenjen)⁴⁸ sadržava zahtjeve i smjernice o tome kako riješiti situacije u kojima revizor grupe ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Dodatak 1. sadržava primjer revizorskog izvješća koje sadržava revizorsko mišljenje s ogradom koje se temelji na nemogućnosti revizora grupe da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze u odnosu na komponentu koja se obračunava metodom udjela.

Zakon ili regulativa zabranjuju angažiranom partneru za grupu odbijanje ili povlačenje iz angažmana (Vidjeti točke: 20-21)

A46. Zakon ili regulativa mogu zabraniti angažiranom partneru za grupu da odbije ili se povuče iz angažmana. Na primjer, u nekim jurisdikcijama revizor se imenuje na određeno razdoblje i zabranjeno mu je povlačenje prije isteka tog razdoblja. Također, u javnom sektoru revizoru možda neće biti dostupna mogućnost odbijanja ili povlačenja iz angažmana zbog vrste mandata ili javnog interesa. U tim okolnostima zahtjevi iz ovog MRevS-a i dalje se primjenjuju na reviziju grupe, a učinak nemogućnosti revizora grupe da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze razmatra se u MRevS-u 705 (izmijenjen).

Opća strategija revizije grupe i plan revizije grupe

Kontinuirana i iterativna priroda planiranja i obavljanja revizije grupe (Vidjeti točku: 22)

A47. Kako je objašnjeno u MRevS-u 300,⁴⁹ planiranje nije diskretna faza revizije, već kontinuirani i iterativni proces koji često započinje ubrzo nakon (ili u vezi s) završetkom prethodne revizije i traje do završetka tekućeg revizijskog angažmana. Na primjer, zbog neočekivanih događaja, promjena uvjeta ili revizijskih dokaza dobivenih iz procjene rizika ili daljnjim revizijskim postupcima, revizor grupe možda će morati izmijeniti cjelokupnu strategiju revizije grupe i plan revizije grupe te planiranu vrstu, vremenski raspored koji iz toga proizlazi i opseg daljnjih revizijskih postupaka na temelju izmijenjenog razmatranja procijenjenih rizika. Revizor grupe također može izmijeniti određivanje komponenti na kojima će obavljati revizijske postupke, kao i vrstu, vremenski raspored i opseg sudjelovanja revizora komponenti. MRevS 300⁵⁰ zahtijeva od revizora ažuriranje i promjenu opće revizijske strategije i plana revizije ako je potrebno tijekom revizije.

⁴⁸ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁴⁹ MRevS 300, točka A2.

⁵⁰ MRevS 300, točka 10.

Izrada opće strategije revizije grupe i plana revizije grupe (Vidjeti točku: 22)

- A48. U početnom angažmanu revizije grupe revizor grupe može imati prethodno razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektova sustava internih kontrola na temelju informacija dobivenih od menadžmenta grupe, onih zaduženih za upravljanje grupom i, ako je primjenjivo, iz komunikacije s menadžmentom komponente ili prethodnim revizorom. U ponavljajućem angažmanu revizije grupe preliminarno razumijevanje revizora grupe može se steći iz revizije prethodnog razdoblja. Ovo preliminarno razumijevanje može pomoći revizoru grupe u razvoju početnih očekivanja o klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima koja mogu biti značajna.
- A49. Revizor grupe također može koristiti informacije koje su pribavljene tijekom postupka prihvatanja i nastavljanja angažmana pri utvrđivanju cjelokupne strategije revizije grupe i plana revizije grupe, na primjer, u odnosu na resurse potrebne za obavljanje revizije grupe.
- A50. Proces utvrđivanja cjelokupne strategije revizije grupe i plana revizije grupe te početna očekivanja o klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima koje mogu biti značajna na razini financijskih izvještaja grupe mogu pomoći revizoru grupe u razvoju preliminarnog određivanja odgovora na pitanja kao što su:
- hoće li se revizijski posao obavljati centralno, na komponentama ili kombinirano; i
 - vrsta, vremenski raspored i opseg revizijskog posla koji treba obaviti u vezi s financijskim informacijama o komponentama (npr. oblikovanje i obavljanje postupaka procjene rizika, daljnjih revizijskih postupaka ili njihove kombinacije).

Komponente na kojima će se obavljati revizijski poslovi (Vidjeti točku: 22(a))

- A51. Određivanje komponenti na kojima će se obavljati revizijski poslovi stvar je profesionalne prosudbe. Pitanja koja mogu utjecati na odluku revizora grupe uključuju, na primjer:
- vrsta događaja ili uvjeta koji mogu dovesti do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje financijskih izvještaja grupe koji su povezani s komponentom, na primjer:
 - novoosnovani ili tek stečeni subjekti ili poslovne jedinice;
 - subjekti ili poslovne jedinice u kojima je došlo do značajnih promjena;
 - značajne transakcije s povezanim stranama;
 - značajne transakcije izvan uobičajenog tijeka poslovanja;
 - neuobičajene promjene utvrđene analitičkim postupcima provedenim na razini grupe, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.).⁵¹
 - raščlanjivanje značajnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja u financijskim izvještajima grupe po komponentama, uzimajući u obzir veličinu i vrstu imovine, obveza i transakcija na lokaciji ili poslovnoj jedinici u odnosu na financijske izvještaje grupe;

⁵¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 14(b).

- očekuje li se pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za sve značajne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja u financijskim izvještajima grupe iz revizijskog posla planiranog na financijskim informacijama utvrđenih komponenti;
- vrsta i opseg pogrešnih prikazivanja ili nedostataka u kontrolama utvrđenih na komponenti u revizijama iz prethodnog razdoblja;
- vrsta i opseg kontrola koje se provode u cijeloj grupi te, ako to čini, kako grupa centralizira aktivnosti relevantne za financijsko izvještavanje.

Resursi (Vidjeti točku: 22(b))

A52. Pitanja koja utječu na određivanje resursa od strane revizora grupe koji su potrebni za obavljanje revizije grupe te vrstu, vremenski raspored i opseg u koju će revizori komponenti biti uključeni su pitanje profesionalne prosudbe i mogu uključivati, na primjer:

- razumijevanje grupe, komponenti unutar grupe u kojima će se obavljati revizijski poslovi i hoće li se obavljati posao centralno, na komponentama ili kombinirano;
- znanje i iskustvo angažiranog tima. Na primjer, revizori komponenti mogu imati veće iskustvo i dublje znanje od revizora grupe o lokalnim industrijama u kojima komponente posluju, lokalnim zakonima ili regulativi, poslovnim praksama, jeziku i kulturi. Povrh toga, možda će biti potrebno sudjelovanje revizorskih stručnjaka u složenim pitanjima.
- početna očekivanja o potencijalnim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja;
- količinu ili lokaciju resursa za dodjeljivanje određenim područjima revizije. Na primjer, mjera u kojoj su komponente raspršene na više lokacija može utjecati na potrebu uključivanja revizora komponenti na određenim lokacijama.
- aranžmane o pristupu. Na primjer, kad je pristup revizora grupe komponenti u određenoj jurisdikciji ograničen, možda će biti potrebno uključiti revizore komponenti.
- vrstu aktivnosti komponenti, uključujući njihovu složenost ili specijalizaciju operacija;
- sustav internih kontrola grupe, uključujući uspostavljeni informacijski sustav i njegov stupanj centralizacije. Na primjer, uključivanje revizora komponenti može biti vjerojatnije kad je sustav internih kontrola decentraliziran.
- prethodno iskustvo s revizorom komponenti.

A53. Revizori komponenti mogu biti uključeni u različite faze revizije, na primjer, revizori komponenti mogu oblikovati ili obavljati:

- postupke procjene rizika; i
- postupke koji su reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

A54. Vrsta, vremenski raspored i opseg u kojem će revizori biti uključeni ovisi o činjenicama i okolnostima revizijskog angažmana za grupu. Često će revizori komponenti biti uključeni u sve faze revizije, ali revizor grupe može odlučiti uključiti revizore komponente samo u određenoj fazi. Ako revizor grupe ne namjerava uključiti revizore komponenti u postupke procjene rizika, revizor grupe i dalje može s revizorima komponenti raspravljati o tome postoje li značajne promjene u poslovanju ili sustavu internih kontrola komponente koje bi mogle utjecati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe.

- A55. MRevS 300⁵² zahtijeva od angažiranog partnera i drugih ključnih članova angažiranog tima da budu uključeni u planiranje revizije. Kad su uključeni revizori komponenti, jedan ili više pojedinaca iz revizora komponenti mogu biti ključni članovi angažiranog tima i stoga uključeni u planiranje revizije grupe. Uključenost revizora komponenti u planiranje revizije temelji se na njihovom iskustvu i uvidu, čime se povećava učinkovitost i djelotvornost procesa planiranja. Angažirani partner za grupu koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju koje revizore komponenti uključiti u planiranje revizije. Na to može utjecati vrsta, vremenski raspored i opseg u kojem se očekuje da će revizori komponenti biti uključeni u oblikovanje i obavljanje procjene rizika ili daljnjih revizijskih postupaka.
- A56. Kako je opisano u MSUK-u 1,⁵³ mogu postojati okolnosti u kojima naknada navedena za angažman nije dovoljna s obzirom na vrstu i okolnosti angažmana i može umanjiti sposobnost društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim pravnim ili regulativnim zahtjevima. Visina naknada, uključujući njihovu alokaciju revizorima komponenti, i mjera u kojoj se one odnose na potrebne resurse, mogu biti posebno razmatranje za angažmane u reviziji grupe. Na primjer, u reviziji grupe financijski i operativni prioriteti društva mogu ograničiti određivanje komponenti na kojima će se obavljati revizija, kao i potrebne resurse, uključujući sudjelovanje revizora komponenti. U takvim okolnostima ta ograničenja ne ukidaju odgovornost angažiranog partnera za grupu za postizanje kvalitete na razini angažmana ili zahtjeve da revizor grupe pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi se temeljilo revizorsko mišljenje za grupu.

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

Dostatna i primjerena uključenost u rad revizora komponente (Vidjeti točke: 23–24)

- A57. Pri ocjenjivanju hoće li revizor grupe moći biti dovoljno i na primjereni način uključen u rad revizora komponente, revizor grupe može steći razumijevanje podliježe li revizor komponente bilo kakvim ograničenjima koja ograničavaju komunikaciju s grupnim revizorom, među ostalim u pogledu dijeljenja revizijske dokumentacije s grupnim revizorom. Revizor grupe također može steći razumijevanje o tome mogu li revizijski dokazi koji se odnose na komponente koje se nalaze u drugoj jurisdikciji biti na drugom jeziku i možda ih je potrebno prevesti za uporabu od strane revizora grupe.
- A58. Ako revizor komponente ne može surađivati s grupnim revizorom, revizor grupe može:
- zatražiti obrazloženje od revizora komponente,
 - biti u mogućnosti poduzeti primjerene mjere za rješavanje tog pitanja, uključujući prilagodbu vrste posla za koji se zahtijeva obavljanje. Alternativno, u skladu s točkom 27, revizor grupe možda će morati pribaviti dostatno primjerenih revizijskih dokaza koji se odnose na rad koji treba obaviti na komponenti bez uključivanja revizora komponente.

Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost (Vidjeti točku: 25)

- A59. Pri obavljanju poslova na komponenti za revizijski angažman za grupu revizor komponente podliježe etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, a koji su relevantni za revizijski angažman za grupu. Takvi zahtjevi mogu se razlikovati od ili biti povrh onih koji se primjenjuju

⁵² MRevS 300, točka 5.

⁵³ MSUK 1, točka A74.

na revizora komponente pri obavljanju revizije financijskih izvještaja subjekta ili poslovne jedinice koja je dio grupe iz zakonskih, regulativnih ili drugih razloga u jurisdikciji revizora komponente.

- A60. Kako bi revizori komponenti bili upoznati s relevantnim etičkim zahtjevima, revizor grupe može razmotriti jesu li potrebne dodatne informacije ili osposobljavanje za revizore komponenti u pogledu odredaba etičkih zahtjeva koji su relevantni za revizijski angažman za grupu.

Resursi angažmana (Vidjeti točku: 26)

- A61. MRevS 220 (izmijenjen)⁵⁴ zahtijeva od angažiranog partnera utvrđivanje toga da su dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana dodijeljeni ili pravodobno stavljeni na raspolaganje angažiranom timu. Ako dostatni ili primjereni resursi u vezi s poslom koji treba obaviti revizor komponente nisu stavljeni na raspolaganje, angažirani partner za grupu može o tome razgovarati s revizorom komponente, menadžmentom grupe ili revizorskim društvom grupe i može naknadno zatražiti od revizora ili društva revizora grupe da stavi na raspolaganje dostatne i primjerene resurse.

Kompetencije i sposobnosti revizora komponenti

- A62. MRevS 220 (izmijenjen)⁵⁵ pruža smjernice o pitanjima koja angažirani partner može uzeti u obzir pri određivanju kompetencija i sposobnosti angažiranog tima. Ta je odluka osobito važna u reviziji grupe kad angažirani tim uključuje revizore komponenti. MRevS 220 (izmijenjen)⁵⁶ ukazuje da politike ili postupci društva mogu zahtijevati od društva ili angažiranog partnera poduzimanje radnji koje su različite od onih koje se primjenjuju na osoblje prilikom stjecanja razumijevanja ima li revizor komponente iz drugog društva primjerene kompetencije i sposobnosti za obavljanje revizijskog angažmana.
- A63. Utvrđivanje imaju li revizori komponente primjerene kompetencije i sposobnosti stvar je profesionalne prosudbe i na nju utječu vrsta i okolnosti revizijskog angažmana za grupu. To utvrđivanje utječe na vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja koje obavlja angažirani partner za grupu nad revizorima komponenti te na pregled njihova rada.
- A64. Pri utvrđivanju imaju li revizori komponenti primjerenu stručnost i sposobnosti za obavljanje dodijeljenih revizijskih postupaka u komponenti, angažirani partner za grupu može razmotriti pitanja kao što su:
- prethodno iskustvo s ili poznavanje revizora komponente,
 - specijalističke vještine revizora komponente (npr. znanje specifično za industriju),
 - stupanj u kojem revizor grupe i revizor komponenti podliježu zajedničkom sustavu upravljanja kvalitetom, na primjer, u odnosu na revizora grupe i revizora komponente:
 - koriste li oni zajedničke resurse za obavljanje posla (npr. metodologije revizije ili IT aplikacije);
 - dijele li zajedničke politike ili postupke koji utječu na obavljanje angažmana (npr. usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada ili konzultiranje);

⁵⁴ MRevS 220 (izmijenjen), točka 25.

⁵⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točka A71.

⁵⁶ MRevS 220 (izmijenjen), točka A24.

- podliježu li zajedničkim aktivnostima monitoringa; ili
- imaju li druge sličnosti, uključujući zajedničko vodstvo ili zajedničko kulturalno okruženje.
- dosljednost ili sličnost:
 - zakona ili regulativa ili pravnog sustava;
 - jezika i kulture;
 - obrazovanja i osposobljavanja;
 - profesionalnog nadzora, discipline i vanjske provjere kvalitete; ili
 - profesionalne organizacije i standarda.
- informacije dobivene o revizoru komponente kroz interakciju s menadžmentom komponente, onima zaduženima za upravljanje i drugim ključnim osobljem, kao što su interni revizori.

A65. Postupci za utvrđivanje kompetencije i sposobnosti revizora komponente mogu uključivati, na primjer:

- Ocjenjivanje informacija koje je društvo revizora grupe dostavilo revizoru grupe, uključujući:
 - stalnu komunikaciju društva vezanu uz monitoring i uklanjanje nedostataka, u okolnostima kad su revizor grupe i revizor komponente iz istog društva.⁵⁷
 - informacije iz mreže o rezultatima aktivnosti monitoringa koje mreža poduzima u društvima mreže.⁵⁸
 - informacije dobivene od stručnog tijela kojem pripada revizor komponente, tijela koja su licencirala revizora komponente ili ostalih trećih strana.
- Rasprava o procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja s revizorom komponente.
- Zahtijevanje od revizora komponente da u pisanom obliku potvrdi svoje razumijevanje pitanja iz točke 25.
- Rasprava o kompetencijama i mogućnostima revizora komponente s kolegama u društvu angažiranog partnera za grupu koji su izravno radili s revizorom komponenti.
- Pribavljanje vanjskih inspekcijskih izvješća.

A66. Društvo angažiranog partnera za grupu i revizor komponente mogu biti članovi iste mreže i mogu podlijeđati zajedničkim mrežnim zahtjevima ili koristiti zajedničke mrežne usluge.⁵⁹ Pri utvrđivanju imaju li revizori komponente primjerene kompetencije i sposobnosti za obavljanje poslova potpore revizijskom angažmanu za grupu, angažirani partner za grupu može ovisiti o takvim zahtjevima mreže, na primjer onima koji se bave stručnim osposobljavanjem ili zapošljavanjem, ili koji zahtijevaju uporabu revizijskih metodologija i povezanih implementacijskih alata.

⁵⁷ MSUK 1, točka 47.

⁵⁸ MSUK 1, točka 51(b).

⁵⁹ MSUK 1, točke A19, A175.

U skladu s MSUK-om 1⁶⁰ društvo je odgovorno za oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje svojeg sustava upravljanja kvalitetom i društvo će možda morati prilagoditi ili dopuniti mrežne zahtjeve ili mrežne usluge kako bi bile prikladne za uporabu u svom sustavu upravljanja kvalitetom.

Korištenje radom revizorskog stručnjaka

A67. MRevS 220 (izmijenjen)⁶¹ zahtijeva od angažiranog partnera utvrđivanje imaju li članovi angažiranog tima i eventualno vanjski revizorovi stručnjaci koji nisu dio angažiranog tima, zajednički primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje revizijskog angažmana. Ako revizorovog stručnjaka koristi revizor komponente, angažirani partner za grupu možda će morati pribaviti informacije od revizora komponente. Na primjer, revizor grupe može s revizorom komponente raspraviti o ocjeni stručnosti i sposobnosti revizorovog stručnjaka koju je donio revizor komponente.

Automatizirani alati i tehnike

A68. Pri utvrđivanju ima li angažirani tim primjerene kompetencije i sposobnosti, angažirani partner za grupu može uzeti u obzir pitanja kao što je stručnost revizora komponente u korištenju automatiziranih alata i tehnika. Na primjer, kako je opisano u MRevS-u 220 (izmijenjen),⁶² kad revizor grupe zahtijeva od revizora komponenti da pri obavljanju revizijskih postupaka upotrebljavaju posebne automatizirane alate i tehnike, revizor grupe može revizorima komponente priopćiti da uporaba takvih automatiziranih alata i tehnika mora biti u skladu s njegovim uputama.

Primjena razumijevanja koje ima revizor grupe o revizoru komponente (Vidjeti točku: 27)

A69. MRevS 220 (izmijenjen)⁶³ zahtijeva od angažiranog partnera preuzimanje odgovornosti za to da su ostali članovi angažiranog tima bili upoznati s relevantnim etičkim zahtjevima koji se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana te s povezanim politikama ili postupcima društva. To uključuje politike ili postupke društva koji adresiraju okolnosti koje mogu uzrokovati kršenje relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući one povezane s neovisnošću, te odgovornosti članova angažiranog tima kad postanu svjesni kršenja. Politike ili postupci društva mogu adresirati i kršenje zahtjeva neovisnosti od strane revizora komponenti te mjerama koje revizor grupe može poduzeti u tim okolnostima u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. Osim toga, relevantni etički zahtjevi ili zakon ili regulativa mogu također odrediti posebnu komunikaciju s onima zaduženima za upravljanje u okolnostima u kojima su utvrđena kršenja zahtjeva neovisnosti.⁶⁴

A70. Ako je revizor komponente prekršio relevantne etičke zahtjeve koji se primjenjuju na revizijski angažman za grupu, uključujući one koji se odnose na neovisnost, a kršenje nije bilo na zadovoljavajući način adresirano u skladu s odredbama relevantnih etičkih zahtjeva, revizor grupe ne može koristiti rad tog revizora komponente.

⁶⁰ MSUK 1, točke 48–49.

⁶¹ MRevS 220 (izmijenjen), točka 26.

⁶² MRevS 220 (izmijenjen), točka A65.

⁶³ MRevS 220 (izmijenjen), točka 17.

⁶⁴ MRevS 260 (izmijenjen), točka A31.

A71. Ozbiljne zabrinutosti su one zabrinutosti koje se sukladno profesionalnoj prosudbi revizora grupe ne mogu prevladati. Angažirani partner za grupu mogao bi prevladati manje nego ozbiljnu zabrinutost u pogledu profesionalne kompetencije revizora komponente (npr. nedostatak znanja specifičnog za industriju) ili u pogledu činjenice da revizor komponente ne djeluje u okruženju koje aktivno nadzire revizore, tako što je revizor grupe više uključen u rad revizora komponente ili izravnim obavljanjem daljnjih revizijskih postupaka na financijskim informacijama komponente.

Obavljanje angažmana (Vidjeti točku: 28)

A72. MRevS 220 (izmijenjen)⁶⁵ zahtijeva od angažiranog partnera da utvrdi jesu li vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja obavljani u skladu s politikama ili postupcima društva, profesionalnim standardima i primjenjivim pravnim i regulativnim zahtjevima te reagiraju li na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana te resurse dodijeljene ili stavljene na raspolaganje angažiranom timu. Kad je riječ o reviziji grupe, pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju općenito će uključivati kombinaciju adresiranja politika ili postupaka društva revizora grupe i reakcije specifične za angažman za reviziju grupe.

A73. Za reviziju grupe, osobito kad angažirani tim uključuje velik broj revizora komponenti koji se mogu nalaziti na više lokacija, partner za grupno angažiranje može dodijeliti oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili radnji drugim članovima angažiranog tima kako bi pomogao angažiranom partneru za grupu u ispunjavanju odgovornosti za vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti te za pregledavanje njihovog rada (vidjeti i točku 11).

A74. Ako su revizori komponenti iz društva koje nije društvo revizora grupe, politike ili postupci društva mogu biti različiti ili će možda biti potrebno poduzeti različite mjere u vezi s vrstom, vremenskim rasporedom i opsegom usmjeravanja i nadziranja tih članova angažiranog tima te pregledavanjem njihova rada. Konkretno, politike ili postupci društva mogu zahtijevati od društva ili angažiranog partnera za grupu da poduzme radnje koje su različite od onih koje se primjenjuju na članove angažiranog tima unutar društva ili mreže (npr. u vezi s oblikom, sadržajem i vremenskim rasporedom komunikacije s revizorima komponenti, uključujući uporabu uputa revizora grupe za revizore komponenti). MRevS 220 (izmijenjen) pruža primjere mjera koje će možda trebati poduzeti u takvim okolnostima.⁶⁶

A75. Vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti te pregledavanje njihova rada mogu se prilagoditi na temelju vrste i okolnosti angažmana i, na primjer:

- Procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, ako je revizor grupe utvrdio komponentu koja uključuje značajan rizik, može biti primjereno povećanje opsega usmjeravanja i nadziranja revizora komponente te detaljniji pregled revizijske dokumentacije revizora komponente.
- Kompetencije i sposobnosti revizora komponenti koji obavljaju revizijski posao. Na primjer, ako revizor grupe nema prethodno iskustvo u radu s nekim revizorom komponente, revizor grupe može mu priopćiti detaljnije upute, povećati učestalost rasprava ili drugih interakcija s revizorom komponente ili dodijeliti iskusnije pojedince koji će nadzirati revizora komponente tijekom obavljanja posla.

⁶⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točka 30.

⁶⁶ MRevS 220 (izmijenjen), točke A24– A25

- Lokacija članova angažiranog tima, uključujući opseg u kojem su članovi tima za angažman raspršeni na više lokacija, uključujući situaciju u kojoj se koriste uslužni centri.
- Pristup revizorskoj dokumentaciji revizora komponenti. Na primjer, ako zakon ili regulativa sprečavaju prijenos revizijske dokumentacije revizora komponente izvan njegove jurisdikcije, revizor grupe može pregledati revizijsku dokumentaciju na lokaciji revizora komponente ili na daljinu uporabom tehnologije, ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom (vidjeti i točke: A179–A180).

A76. Postoje različiti načini na koje angažirani partner za grupu može preuzeti odgovornost za usmjeravanje i nadziranje revizora komponenti i pregledavanje njihovog rada, na primjer:

- Komunikacija s revizorima komponenti tijekom revizije grupe, uključujući komunikaciju koju zahtijeva ovaj MRevS.
- Sastanci ili telefonski pozivi s revizorima komponenti radi rasprave o identificiranim i procijenjenim rizicima, pitanjima, nalazima i zaključcima.
- Pregled revizijske dokumentacije revizora komponente osobno ili na daljinu kad je to dopušteno zakonom i regulativom.
- Sudjelovanje na završnim ili drugim ključnim sastancima između revizora komponenti i menadžmenta komponenata.

A77. Pri primjeni MRevS 220-a (izmijenjen),⁶⁷ angažirani partner za grupu dužan je pregledati revizijsku dokumentaciju u primjerenim vremenskim točkama tijekom revizijskog angažmana, uključujući revizijsku dokumentaciju relevantnu za reviziju grupe koja se odnosi na:

- značajna pitanja;
- značajne prosudbe, uključujući one koje se odnose na teška ili sporna pitanja utvrđena tijekom revizijskog angažmana, i doneseni zaključci; i
- ostala pitanja koja su, prema profesionalnoj prosudbi angažiranog partnera, relevantna za odgovornosti angažiranog partnera.

Pregled takve revizijske dokumentacije od strane angažiranog partnera za grupu često se obavlja tijekom revizije grupe, uključujući pregled relevantne revizorske dokumentacije koju je izradio revizor komponente (vidi i točku A148).

Komunikacija s revizorima komponenti (Vidjeti točku: 29)

A78. Jasna i pravodobna komunikacija između revizora grupe i revizora komponente o njihovim odgovornostima, zajedno s jasnim usmjeravanjem revizora komponenti o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu posla koji treba obaviti i pitanjima za koja se očekuje da će biti komunicirana revizoru grupe, pomaže u uspostavljanju osnove za učinkovitu dvosmjernu komunikaciju. Učinkovita dvosmjerna komunikacija između revizora grupe i revizora komponenti također pomaže u određivanju očekivanja za revizore komponenti i olakšava usmjeravanje i nadziranje koje obavlja revizor grupe nad njima te pregledavanje njihova rada. Takva komunikacija također pruža priliku angažiranom partneru za grupu da ojača potrebu revizora komponenti za profesionalnim skepticizmom u poslu koji se obavlja za potrebe revizije grupe.

⁶⁷ MRevS 220 (izmijenjen), točke 31, A92–A93.

A79. Ostali čimbenici koji također mogu doprinijeti učinkovitoj dvosmjernoj komunikaciji uključuju:

- jasnoću uputa revizoru komponente, osobito kad je revizor komponente iz drugog društva i možda nije upoznat s politikama ili postupcima društva revizora grupe;
- uzajamno razumijevanje da revizor može raspravljati o revizijskom radu za koji se traži da bude obavljen na temelju znanja i razumijevanja komponente revizora komponente;
- uzajamno razumijevanje relevantnih problema i očekivanih mjera koje proizlaze iz komunikacijskog procesa;
- oblik komunikacije, na primjer, o pitanjima kojima je potrebna pravovremena pozornost može se prikladnije raspravljati na sastanku, a ne razmjenom e-pošte;
- uzajamno razumijevanje osobe(a) revizora grupe i revizora komponenti koje su odgovorne za upravljanje komunikacijama o određenim pitanjima;
- proces kojim revizor komponente poduzima mjere i povratno izvješćuje o pitanjima koja je komunicirao revizor grupe.

A80. Komunikacije između revizora grupe i revizora komponenti ovise o činjenicama i okolnostima revizijskog angažmana za grupu, uključujući vrstu i opseg uključenosti revizora komponenti te stupanj u kojem revizor grupe i revizori komponenti podliježu zajedničkim sustavima upravljanja kvalitetom ili zajedničkim zahtjevima mreže ili mrežnim uslugama.

Oblik komunikacije

A81. Oblik komunikacije između revizora grupe i revizora komponenti može se razlikovati ovisno o čimbenicima kao što su vrsta revizijskog posla čije obavljanje je zatraženo od revizora komponenti i opsega u kojem su komunikacijske sposobnosti integrirane u revizijske alate koji se upotrebljavaju za reviziju grupe.

A82. Na oblik komunikacije mogu utjecati i čimbenici kao što su:

- značaj, složenost ili hitnost pitanja;
- je li stvar bila ili se očekuje da će biti priopćena menadžmentu grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom.

A83. Komunikacija između revizora grupe i revizora komponente ne mora nužno biti u pisanom obliku. Međutim, verbalna komunikacija revizora grupe s revizorima komponenti može se dopuniti pisanom komunikacijom, kao što je skup uputa u vezi s poslom koji treba obaviti, kad revizor grupe želi posvetiti posebnu pozornost određenim pitanjima ili promicati uzajamno razumijevanje o njima. Osim toga, revizor grupe može se sastati s revizorom komponente kako bi raspravljali o važnim pitanjima ili pregledali relevantne dijelove revizijske dokumentacije revizora.

A84. Točka 45 zahtijeva od revizora grupe da od revizora komponente zatraži komuniciranje pitanja koja su relevantna za zaključak revizora grupe u pogledu revizije grupe. Kao što je objašnjeno u točki A146 na oblik i sadržaj rezultata rada koje isporučuje revizor komponente utječu vrsta i opseg revizijskog posla koji je zatražen od revizora komponente.

A85. Bez obzira na oblik komunikacije, u odnosu na dokumentaciju primjenjuju se zahtjevi ovog i drugih MRevS-ova.

Vremenski raspored komunikacije

A86. Primjereni vremenski raspored komunikacije razlikovat će se ovisno o okolnostima angažmana. Relevantne okolnosti mogu uključivati vrstu, vremenski raspored i opseg posla koji revizor komponente treba obaviti te mjere za koje se očekuje da će ih poduzeti revizor komponente. Na primjer, komunikacija o pitanjima planiranja često se može obaviti rano u revizijskom angažmanu, a za početnu reviziju grupe može se obaviti kao dio dogovaranja o uvjetima angažmana.

Nepridržavanje zakona ili regulative (Vidjeti točke: 25, 29)

A87. Primjenom MRevS-a 250 (izmijenjen),⁶⁸ angažirani partner za grupu može postati svjestan informacija o neusklađenosti ili sumnji na nepridržavanje zakona ili regulative. U takvim okolnostima angažirani partner za grupu može imati obvezu u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, zakonima ili regulativama o tome obavijestiti revizora komponente.⁶⁹ Obveza angažiranog partnera za grupu da komunicira neusklađenost ili sumnju na neusklađenost može se proširiti na revizore financijskih izvještaja subjekata ili poslovnih jedinica za koje je revizija propisana zakonom, regulativom ili iz nekog drugog razloga, ali za koje se ne obavlja revizijski posao za potrebe revizije grupe.

Razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola grupe (Vidjeti točku: 30)

A88. MRevS 315 (izmijenjen 2019.)⁷⁰ sadržava zahtjeve i smjernice u vezi s odgovornošću revizora za stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola subjekta. U Dodatku 2. ovog MRevS-a navode se primjeri pitanja povezanih s internim kontrolama koja mogu biti korisna za razumijevanje sustava internih kontrola u kontekstu okruženja grupe, i proširuje način na koji se MRevS 315 (izmijenjen 2019.) treba primijeniti na reviziju financijskih izvještaja grupe.

A89. Razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola grupe može se steći kroz komunikaciju s:

- menadžmentom grupe, menadžmentima komponenata ili drugim primjerenim pojedincima unutar subjekta, uključujući pojedince unutar funkcije interne revizije (ako funkcija postoji) i pojedince koji su upućeni u sustav internih kontrola, računovodstvene politike i prakse grupe te proces konsolidacije;
- revizorima komponenti; ili
- revizorima koji obavljaju reviziju financijskih izvještaja subjekta ili poslovne jedinice koja je dio grupe iz zakonskih, regulativnih ili drugih razloga.

⁶⁸ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja*

⁶⁹ Vidjeti, na primjer, točke Z360.17 i Z360.18 *Međunarodnog kodeksa etike za računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (Kodeks IESBA-e)

⁷⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 19 – 27, A50 - A183.

A90. Stjecanje razumijevanja grupe, identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i procjena inherentnog rizika i rizika kontrole mogu se obavljati na različite načine, ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i mogu se izraziti na različite načine. Sukladno tome, kad su revizori komponente uključeni u oblikovanje i obavljanje postupaka procjene rizika, revizor grupe možda će morati komunicirati svoj preferirani pristup revizorima komponenti ili dati upute.

Rasprava angažiranog tima (Vidjeti točku: 30)

A91. Pri primjeni MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),⁷¹ angažirani partner za grupu i drugi ključni članovi angažiranog tima dužni su raspraviti o primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i osjetljivosti financijskih izvještaja grupe na značajna pogrešna prikazivanja. Na odluku angažiranog partnera za grupu o tome koje članove angažiranog tima uključiti u raspravu i o temama o kojima će se raspravljati utječu pitanja kao što su početna očekivanja o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja i preliminarno očekivanje o tome hoće li uključiti revizore komponenti.

A92. Rasprava pruža priliku za:

- dijeljenje znanja o komponentama i njihovim okruženjima, uključujući aktivnosti komponenti koje su centralizirane;
- razmjenu informacija o poslovnim rizicima komponenti ili grupe te o tome kako inherentni čimbenici rizika mogu utjecati na podložnost pogrešnim prikazivanju klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja;
- razmjenu ideja o tome kako i gdje financijski izvještaji grupe mogu biti podložni značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevare ili pogreške. MRevS 240⁷² zahtijeva da se u raspravi angažiranog tima poseban naglasak stavi na to kako i gdje financijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevare, uključujući način na koji može doći do prijevare;
- identificiranje politika koje primjenjuje menadžment grupe ili komponente koje mogu biti pristrane ili oblikovane radi upravljanja zaradama što bi moglo dovesti do prijevarnog financijskog izvještavanja;
- razmatranje poznatih vanjskih i unutarnjih čimbenika koji utječu na grupu, a koji mogu stvoriti poticaj ili pritisak za menadžment grupe, menadžment komponenata ili druge osobe da počine prijevare, pružiti priliku za počinjenje prijevare ili ukazati na kulturu ili okruženje koje omogućuje menadžmentu grupe, menadžmentu komponenata ili drugima racionalizaciju počinjenja prijevare;
- razmatranje rizika da menadžment grupe ili komponenata zaobiđe kontrole;
- raspravu o utvrđenoj prijevare ili informacijama koje ukazuju na postojanje prijevare;
- identifikaciju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja relevantnih za komponente gdje mogu postojati prepreke korištenju profesionalnog skepticizma;
- razmatranje o tome koriste li se jedinstvene računovodstvene politike za pripremu financijskih informacija komponenti za financijske izvještaje grupe i, ako se ne koriste, kako se utvrđuju i prilagođavaju razlike u računovodstvenim politikama (kad to zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja).

⁷¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 17.

⁷² MRevS 240, točka 16.

- dijeljenje informacija o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente koje se mogu šire primjenjivati na neke ili sve druge komponente;
- dijeljenje informacija koje mogu ukazivati na neusklađenost s nacionalnim zakonima ili regulativama, na primjer plaćanje mita i nepravilne prakse transfernih cijena;
- raspravljanje o događajima ili uvjetima koje su utvrdili menadžment grupe, menadžment komponenta ili angažirani tim, što može dovesti u značajnu sumnju sposobnost grupe za nastavljane vremenski neograničenog poslovanja;
- raspravljanje o odnosima ili transakcijama s povezanim stranama koje je utvrdio menadžment grupe ili menadžment komponenta i o svim drugim povezanim stranama za koje angažirani tim ima spoznaju.

Grupa i njezino okruženje (Vidjeti točku: 30(a))

A93. Razumijevanje organizacijske strukture grupe i njezina poslovnog modela može omogućiti revizoru grupe razumijevanje pitanja kao što su:

- Složenost strukture grupe. Grupa može biti složenija od jednog entiteta jer grupa može imati nekoliko ovisnih društava, odjela ili drugih poslovnih jedinica, uključujući i to da mogu biti na više lokacija. Također, pravna struktura grupe može se razlikovati od operative strukture, na primjer, u porezne svrhe. Složene strukture često uvode čimbenike koji mogu dovesti do povećane podložnosti značajnim pogrešnim prikazivanjima, kao što je pitanje jesu li goodwill, zajednički pothvati ili subjekti posebne namjene računovodstveno tretirani na primjereni način i jesu li izrađena primjerena objavljivanja.
- Zemljopisne lokacije poslovanja grupe. Postojanje grupe koja se nalazi na više zemljopisnih lokacija može dovesti do povećane podložnosti značajnim pogrešnim prikazivanjima. Na primjer, različite zemljopisne lokacije mogu uključivati različite jezike, kulture i poslovne prakse.
- Struktura i složenost IT okruženja grupe. Složeno IT okruženje često uvodi čimbenike koji mogu dovesti do povećane podložnosti značajnim pogrešnim prikazivanjima. Na primjer, grupa može imati složeno IT okruženje zbog više IT sustava koji nisu integrirani zbog nedavnih akvizicija ili spajanja. Stoga bi moglo biti osobito važno steći razumijevanje složenosti sigurnosti nad IT okruženjem, uključujući ranjivost IT aplikacija, baza podataka i drugih aspekata IT okruženja. Grupa također može koristiti jednog ili više vanjskih pružatelja usluga za aspekte svog IT okruženja.
- Relevantni regulativni čimbenici, uključujući regulativno okruženje. Različiti zakoni ili regulative mogu uvesti čimbenike koji mogu dovesti do povećane podložnosti značajnim pogrešnim prikazivanjima. Grupa može imati operacije koje su velikom stupnju podložne složenim zakonima ili regulativama u više jurisdikcija ili subjekte ili poslovne jedinice u grupi koje djeluju u više industrija koje podliježu različitim vrstama zakona ili regulativa.
- Vlasništvo i odnosi između vlasnika i drugih osoba ili subjekata, uključujući povezane strane. Razumijevanje vlasništva i odnosa može biti složenije u grupi koja djeluje u više jurisdikcija i kad dođe do promjena u vlasništvu kroz formiranje, stjecanje, raspolaganje ili zajedničko ulaganje. Ti čimbenici mogu dovesti do povećane podložnosti značajnim pogrešnim prikazivanjima.

- A94. Stjecanje razumijevanja stupnja u kojem su operacije ili aktivnosti grupe slične može pomoći u utvrđivanju sličnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja među komponentama i oblikovanju primjerene reakcije.
- A95. Financijski rezultati subjekata ili poslovnih jedinica obično se mjere i pregledavaju od strane menadžmenta grupe. Upiti menadžmentu grupe mogu otkriti da se menadžment grupe oslanja na određene ključne pokazatelje u svrhu procjene financijskih rezultata subjekata i poslovnih jedinica grupe i radi poduzimanja mjera. Razumijevanje takvih mjera vezanih za poslovnu uspješnost može pomoći u utvrđivanju:
- područja u kojima je povećana podložnost značajnim pogrešnim prikazivanjima (npr. zbog pritiska na menadžment komponentata kako bi se ostvarili određeni pokazatelji poslovne uspješnosti).
 - kontrola nad procesom financijskog izvještavanja grupe.

Sustav internih kontrola grupe

Vrsta i opseg zajedničkih kontrola (Vidjeti točku: 30(c)(i))

- A96. Menadžment grupe može oblikovati kontrole koje su namijenjene zajedničkom djelovanju u više subjekata ili poslovnih jedinica (tj. zajedničke kontrole). Na primjer, menadžment grupe može oblikovati zajedničke kontrole za upravljanje zalihama, koje djeluju pomoću istog IT sustava i koje se implementiraju u svim subjektima ili poslovnim jedinicama u grupi. Zajedničke kontrole mogu postojati u svakoj komponenti sustava internih kontrola u grupi i mogu se implementirati na različitim razinama unutar grupe (npr. na razini konsolidirane grupe u cjelini, ili na ostalim razinama agregacije unutar grupe). Zajedničke kontrole mogu biti izravne kontrole ili neizravne kontrole. Izravne kontrole su kontrole koje su dovoljno precizne za adresiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Neizravne kontrole su kontrole koje podržavaju izravne kontrole.⁷³
- A97. Razumijevanje komponenti sustava internih kontrola u grupi uključuje razumijevanje zajedničkih kontrola unutar tih komponenti u cijeloj grupi. Za razumijevanje zajedničkih kontrola u cijeloj grupi, razmatranja koja mogu biti relevantna uključuju:
- kontrola je oblikovana centralno i mora se implementirati kako je oblikovana (tj. bez promjena) na nekim ili svim komponentama;
 - kontrolu implementiraju i, ako je primjenjivo, nad njom obavljaju monitoring pojedinci sa sličnim odgovornostima i sposobnostima u svim komponentama u kojima je kontrola implementirana;
 - ako kontrola koristi informacije iz IT aplikacija, IT aplikacije i drugi aspekti IT okruženja koji generiraju informacije jednaki su u svim komponentama ili lokacijama; ili
 - ako je kontrola automatizirana, ona se konfigurira na isti način u svakoj IT aplikaciji u svim komponentama.
- A98. Često može biti potrebna prosudba kako bi se utvrdilo je li kontrola zajednička kontrola. Na primjer, menadžment grupe može zahtijevati da svi subjekti i poslovne jedinice obavljaju mjesečno ocjenjivanje starosne strukture računa kupaca generirane iz određene IT aplikacije. Ako se izvješća o starosnoj strukturi generiraju iz različitih IT aplikacija ili se implementacija IT aplikacije razlikuje između subjekata ili poslovnih jedinica, može biti potrebno razmotriti može li se utvrditi da je kontrola zajednička. To je zbog razlika u oblikovanju kontrole koje mogu postojati

⁷³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A5.

zbog postojanja različitih IT aplikacija (npr. je li IT aplikacija konfigurirana na isti način između komponenata i postoje li učinkovite opće IT kontrole u različitim IT aplikacijama).

- A99. Razmatranje razine na kojoj se kontrole obavljaju unutar grupe (npr. na razini konsolidirane grupe kao cjeline ili na drugim razinama agregacije unutar grupe) i stupnja centralizacije i mjere u kojoj su kontrole zajedničke mogu biti važni za razumijevanje načina obrade i kontrole informacija. U nekim okolnostima kontrole se mogu obavljati centralno (npr. obavljati se samo u jednom subjektu ili poslovnoj jedinici), ali mogu imati prožimajući učinak na druge subjekte ili poslovne jedinice (npr. zajednički uslužni centar koji obrađuje transakcije u ime drugih subjekata ili poslovnih jedinica unutar grupe). Obrada transakcija i povezane kontrole u zajedničkom uslužnom centru mogu funkcionirati na isti način za one transakcije koje obrađuje zajednički uslužni centar bez obzira na subjekt ili poslovnu jedinicu (npr. procesi, rizici i kontrole mogu biti isti bez obzira na izvor transakcije). U takvim slučajevima može biti primjereno identificirati kontrole i ocijeniti oblikovanost i utvrditi implementiranost kontrola te, ako je primjenjivo, testirati operativnu učinkovitost, kao jednu populaciju.

Centralizirane aktivnosti (Vidjeti točku: 30(c)(i)–(ii))

- A100. Menadžment grupe može centralizirati neke od svojih aktivnosti. Na primjer, funkcije financijskog izvještavanja ili računovodstva mogu se obavljati za određenu skupinu zajedničkih transakcija ili drugih financijskih informacija na dosljedan i centraliziran način za više subjekata ili poslovnih jedinica (npr. prilikom započinjanja, autorizacije, evidentiranja, obrade ili izvještavanja o prihodovnim transakcijama izvodi se u zajedničkom uslužnom centru).
- A101. Stjecanje razumijevanja načina na koji se centralizirane aktivnosti uklapaju u cjelokupnu strukturu grupe i vrsta poduzetih aktivnosti može pomoći u identificiranju i procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i reagiranju na takve rizike. Na primjer, kontrole u zajedničkom servisnom centru mogu funkcionirati neovisno o drugim kontrolama ili mogu ovisiti o kontrolama u subjektu ili poslovnoj jedinici iz koje se izvode financijski podaci (npr. prodajne transakcije mogu se pokrenuti i autorizirati u subjektu ili poslovnoj jedinici, ali obrada se može obavljati u zajedničkom uslužnom centru).
- A102. Revizor grupe može uključiti revizore komponenti u testiranje operativne učinkovitosti zajedničkih kontrola ili kontrola povezanih s centraliziranim aktivnostima. U takvim okolnostima važna je učinkovita suradnja između revizora grupe i revizora komponenti jer revizijski dokazi dobiveni testiranjem operativne učinkovitosti zajedničkih kontrola ili kontrola povezanih s centraliziranim aktivnostima su osnova za utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka koji se obavljaju u cijeloj grupi.

Komunikacija o značajnim pitanjima koja podržavaju pripremu financijskih izvještaja grupe (Vidjeti točku: 30(c)(iv))

- A103. Subjeki grupe ili poslovne jedinice mogu koristiti okvir financijskog izvještavanja iz zakonskih, regulativnih ili drugih razloga koji se razlikuju od okvira financijskog izvještavanja koji se koristi za financijske izvještaje grupe. U takvim okolnostima, razumijevanje procesa financijskog izvještavanja menadžmenta grupe radi usklađivanja računovodstvenih politika i, prema potrebi, završetka razdoblja financijskog izvještavanja koja se razlikuju od razdoblja grupe, omogućuje revizoru grupe razumijevanje načina na koji se obavljaju prilagodbe, usklađivanja i

reklasifikacije te pitanje obavljaju li ih centralno menadžment grupe ili subjekt ili poslovna jedinica.

Upute menadžmenta grupe subjektima ili poslovnim jedinicama

A104. Pri primjeni MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),⁷⁴ revizor grupe je dužan razumjeti kako menadžment grupe komunicira značajna pitanja koja podržavaju pripremu financijskih izvještaja grupe. Kako bi se postigla ujednačenost i usporedivost financijskih informacija, menadžment grupe može izdati upute (npr. priopćavati politike financijskog izvještavanja) subjektima ili poslovnim jedinicama koje uključuju pojedinosti o procesima financijskog izvještavanja ili mogu sadržavati politike koje su zajedničke u cijeloj grupi. Razumijevanje uputa menadžmenta grupe može utjecati na identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Na primjer, neprimjerene upute mogu povećati vjerojatnost pogrešnih prikazivanja zbog rizika da su transakcije pogrešno evidentirane ili obrađene ili da se računovodstvene politike nepravilno primjenjuju.

A105. Razumijevanje uputa ili politika od strane revizora grupe može uključivati sljedeće:

- jasnoću i praktičnost uputa za dovršavanje izvještajnog paketa;
- pitanja vezana za upute:
 - opisuju li upute na primjereni način značajke primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvene politike koje se primjenjuju;
 - adresiraju li upute informacije potrebne za pripremu objavljivanja koje su dostatne za pridržavanje zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, na primjer, objavljivanje odnosa s povezanim stranama i transakcija s povezanim stranama te informacija o segmentima;
 - adresiraju li upute podatke potrebne za konsolidacijske prilagodbe, na primjer transakcije unutar grupe i nerealizirane profite te stanja računa unutar grupe;
 - uključuju li upute vremenski raspored izvještavanja.

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti (Vidjeti točke: 31–32)

A106. Tijekom revizije grupe revizor grupe može o pitanjima iz točke 31 obavijestiti druge revizore komponenti ako su ta pitanja relevantna za rad tih revizora. Točka A144 uključuje primjere drugih pitanja koja može bi potrebno pravodobno priopćiti tijekom rada revizora komponente.

A107. Vrsta odnosa i transakcija s povezanim stranama u nekim okolnostima može dovesti do većih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja od transakcija s nepovezanim stranama.⁷⁵ U reviziji grupe može postojati veći rizik značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, uključujući zbog prijevare, koji je povezan s odnosima s povezanim stranama ako:

- je struktura grupe složena;
- informacijski sustavi grupe nisu integrirani i stoga su manje učinkoviti u utvrđivanju i evidentiranju odnosa i transakcija s povezanim stranama; i
- postoje brojne ili česte transakcije s povezanim stranama između subjekata i poslovnih jedinica.

⁷⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 25(b).

⁷⁵ MRevS 550, točka 2.

Planiranje i obavljanje revizije uz primjenu profesionalnog skepticizma, kako to zahtijeva MRevS 200⁷⁶, je stoga osobito važno kad postoje takve okolnosti.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 33)

A108. Proces identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe iterativan je i dinamičan proces te može biti izazovan, osobito kad su aktivnosti komponente složene ili specijalizirane ili kad postoji puno komponenti na više lokacija. Pri primjeni MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),⁷⁷ revizor razvija početna očekivanja o mogućim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja i početnu identifikaciju značajnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja u financijskim izvještajima grupe na temelju njegovog razumijevanja grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola grupe.

A109. Početna očekivanja o mogućim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uzimaju u obzir revizorovo razumijevanje grupe, uključujući njezine subjekte ili poslovne jedinice, te okruženja i industrije u kojima posluju. Na temelju početnih očekivanja revizor grupe može, a često i hoće, uključiti revizore komponenti u postupke procjene rizika jer mogu imati izravno znanje i iskustvo s subjektima ili poslovnim jedinicama koji mogu biti korisni u razumijevanju aktivnosti i povezanih rizika te gdje mogu nastati rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe u odnosu na te subjekte ili poslovne jedinice.

A110. Za identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje revizor grupe dužan je preuzeti odgovornost za procjenu inherentnog rizika. Takva procjena uključuje procjenu vjerojatnosti i veličine pogrešnih prikazivanja, koja uzima u obzir način i stupanj do kojeg:⁷⁸

- inherentni čimbenici rizika utječu na podložnost relevantnih tvrdnji pogrešnom prikazivanju;
- rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskog izvještaja grupe utječu na procjenu inherentnog rizika za rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

A111. Na temelju obavljenih postupaka procjene rizika revizor grupe može utvrditi da procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe nastaje samo u odnosu na financijske informacije određenih komponenti. Na primjer, rizik od značajnih pogrešnih prikazivanja u vezi s pravnim zahtjevom može postojati samo u subjektima ili poslovnim jedinicama koji posluju u određenoj jurisdikciji ili u subjektima ili poslovnim jedinicama koji imaju slične operacije ili aktivnosti.

A112. U Dodatku 3. navode se primjeri događaja i uvjeta koji, pojedinačno ili zajedno, mogu ukazivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, bilo zbog prijevare ili pogreške, uključujući one u pogledu procesa konsolidacije.

Prijevare

A113. Pri primjeni MRevS-a 240,⁷⁹ revizor je dužan identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare te oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke čija vrsta, vremenski raspored i opseg reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare

⁷⁶ MRevS 200, točka 15.

⁷⁷ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A126.

⁷⁸ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 31.

⁷⁹ MRevS 240, točke 26, 31

na razini tvrdnje. Informacije koje se koriste za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe zbog prijevare mogu uključivati sljedeće:

- procjenu rizika od strane menadžmenta grupe da finansijski izvještaji grupe mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare;
- proces menadžmenta grupe za identificiranje i reagiranje na rizik prijevare u finansijskim izvještajima grupe, uključujući sve posebne rizike prijevare koje je utvrdilo menadžment grupe ili klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja za koje je rizik prijevare viši;
- pitanje postoje li određene komponente koje su podložnije rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare;
- pitanje postoje li u procesu konsolidacije čimbenici rizika prijevare ili pokazatelji pristranosti menadžmenta;
- pitanje kako oni koji su zaduženi za upravljanje grupom obavljaju monitoring nad procesima menadžmenta grupe za identificiranje rizika prijevare u grupi i kontrolama koje je uspostavio menadžment grupe radi ublažavanja tih rizika;
- odgovori osoba zaduženih za upravljanje grupom, menadžmenta grupe, primjerenih pojedinaca unutar funkcije interne revizije (i, prema potrebi, menadžmenta komponenta, revizora komponenti i drugih) na upit revizora grupe o tome imaju li saznanja o bilo kakvoj stvarnoj, sumnjivoj ili navodnoj prijevare koja utječe na komponentu ili grupu.

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti (Vidjeti točku: 34)

A114. Kad revizor grupe uključi revizore komponente u oblikovanje i obavljanje postupaka procjene rizika, revizor grupe i dalje je odgovoran za svoje razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i sustava internih kontrola u grupi kako bi imao dovoljnu osnovu za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izvještaja grupe u skladu s točkom 33.

A115. Ako revizijski dokazi pribavljeni postupcima procjene rizika ne pružaju primjerenu osnovu za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, MRevS 315 (izmijenjen 2019.)⁸⁰ zahtijeva od revizora obavljanje dodatnih postupaka procjene rizika dok se ne pribave revizijski dokazi kako bi se osigurala takva osnova.

Značajnost

Provedbena značajnost za komponentu (Vidjeti točku: 35(a))

A116. Točkom 35(a) od revizora grupe zahtijeva se utvrđivanje provedbene značajnosti za komponentu za svaku komponentu u kojoj se obavljaju revizijski postupci na temelju dezagregiranih finansijskih informacija. Iznos provedbene značajnosti za komponentu može biti različit za svaku komponentu. Također, iznos provedbene značajnosti komponente za pojedinu komponentu ne mora biti aritmetička proporcija provedbene značajnosti za grupu i, posljedično tome, agregirani iznos provedbenih značajnosti komponenti može premašiti provedbene značajnost za grupu.

A117. Ovaj MRevS ne zahtijeva određivanje provedbene značajnosti za komponentu za svaku klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje za komponente u kojima se obavljaju revizijski postupci.

⁸⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 35.

Međutim, ako u posebnim okolnostima grupe postoji jedna ili više posebnih klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja za koje bi se razumno moglo očekivati da će pogrešni prikazi manjih iznosa od značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjeline utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju financijskih izvještaja grupe, MRevS 320⁸¹ zahtijeva određivanje razine ili razina značajnosti koje će se primjenjivati na te određene klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja. U tim okolnostima revizor grupe možda će morati razmotriti može li provedbena značajnost komponente koja je niža od iznosa komuniciranog revizoru komponente biti prikladna za te određene klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja.⁸²

A118. Određivanje provedbene značajnosti za komponentu nije jednostavan mehanički izračun i uključuje korištenje profesionalne prosudbe. Čimbenici koje revizor grupe može uzeti u obzir pri postavljanju provedbene značajnosti za komponentu uključuju sljedeće:

- Opseg raščlanjivanja financijskih informacija u svim komponentama (npr. kako se opseg dezagregacije u svim komponentama povećava, obično bi bila primjerena niža provedbena značajnost kod komponente za adresiranje rizika agregacije). Relativni značaj komponente za grupu može utjecati na opseg dezagregacije (npr. ako jedna komponenta predstavlja velik dio grupe, vjerojatno može biti manja dezagregacija u svim komponentama).
- Očekivanja o vrsti, učestalosti i veličini pogrešnih prikazivanja u financijskim informacijama komponente, na primjer:
 - postoje li rizici koji su jedinstveni za financijske informacije komponente (npr. računovodstvena pitanja specifična za industriju, neuobičajene ili složene transakcije),
 - vrsta i opseg pogrešnih prikazivanja utvrđenih na komponenti u prethodnim revizijama.

A119. Kako bi se riješio problem agregacijskog rizika, točka 35(a) zahtijeva da provedbena značajnost u komponenti bude niža od provedbene značajnosti grupe. Kako je objašnjeno u točki A118, kako se opseg dezagregacije po komponentama povećava, obično bi bio primjeren niži iznos provedbene značajnosti u komponenti za rješavanje rizika agregacije. Međutim, u nekim se okolnostima provedbena značajnost komponente može odrediti kao iznos bliži provedbenoj značajnosti grupe jer je rizik agregacije niži, kao što je slučaj kad financijske informacije za jednu komponentu čine značajan dio financijskih izvještaja grupe. Pri utvrđivanju provedbene značajnosti komponente za nekontrolirajući interes u subjektu koji se obračunava metodom udjela, revizor grupe može uzeti u obzir postotak vlasništva grupe i udjel u dobiti i gubicima subjekta u kojeg se ulaže.

A120. U nekim slučajevima revizor grupe ili revizor komponente mogu obavljati daljnje revizijske postupke na značajnoj klasi transakcija ili značajnom stanju računa kao jednoj populaciji (tj. ne dezagregirano po komponentama). U takvim će se slučajevima provedbena značajnost grupe često koristiti u svrhu obavljanja tih postupaka.

"Jasno trivijalni" prag (Vidjeti točku: 35(b))

A121. Prag za komuniciranje pogrešnih prikazivanja revizoru grupe određuje se na iznos jednak ili niži od iznosa koji se smatra jasno trivijalnim za financijske izvještaje grupe.

⁸¹ MRevS 320, točke 10 i A11–A12.

⁸² MRevS 320, točka A13.

U skladu s MRevS-om 450,⁸³ taj je prag iznos ispod kojeg se pogrešni prikazi ne bi trebali akumulirati jer revizor grupe očekuje da akumulacija takvih iznosa očito ne bi imala značajan učinak na financijske izvještaje grupe.

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

Komuniciranje provedbene značajnosti komponenti (Vidjeti točku: 36)

A122. U nekim slučajevima može biti primjereno da revizor grupe uključi revizora komponente u određivanje primjerenog iznosa provedbene značajnosti komponente s obzirom na znanje revizora komponente o komponenti i potencijalnim izvorima pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente. U tom pogledu revizor grupe također može razmotriti komuniciranje provedbene značajnosti grupe revizoru komponente kako bi podržao suradnju u utvrđivanju je li provedbena značajnost komponenta primjerena u danim okolnostima u odnosu na provedbenu značajnost grupe.

A123. Provedbena značajnost komponenti temelji se, barem djelomično, na očekivanjima o vrsti, učestalosti i veličini pogrešnih prikazivanja u financijskim informacijama komponente. Stoga je važna stalna komunikacija između revizora komponente i revizora grupe, osobito ako su broj i opseg pogrešnih prikazivanja koje je utvrdio revizor komponente veći od očekivanog.

Reagiranje na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 37)

Obavljanje daljnjih revizijskih postupaka

Obavljanje daljnjih revizijskih postupaka u centru

A124. Daljnji revizijski postupci mogu se oblikovati i obaviti centralizirano ako će revizijski dokazi koji se trebaju pribaviti obavljanjem daljnjih revizijskih postupaka za jednu ili više značajnih klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja u cjelini reagirati na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, na primjer, ako se računovodstvena evidencija za prihodovne transakcije cijele grupe vodi centralno (npr. u zajedničkom uslužnom centru). Čimbenici koji mogu biti relevantni za revizorovu odluku o tome hoće li obaviti daljnje revizijske postupke centralno uključuju, na primjer:

- razinu centralizacije aktivnosti relevantnih za financijsko izvještavanje;
- vrstu i opseg zajedničkih kontrola;
- sličnost aktivnosti grupe i poslovnih linija.

A125. Revizor grupe može utvrditi da se financijske informacije nekoliko komponenti mogu smatrati jednom populacijom u svrhu obavljanja daljnjih revizijskih postupaka, na primjer, kad se transakcije smatraju homogenima jer imaju ista obilježja, povezani rizici značajnih pogrešnih prikazivanja su jednaki, a kontrole su oblikovane i funkcioniraju na dosljedan način.

A126. Kad se daljnji revizijski postupci obavljaju centralno, revizori komponenti mogu i dalje biti uključeni. Na primjer, kad grupa ima više zajedničkih uslužnih centara, revizor grupe može uključiti revizore komponenti u obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kod tih zajedničkih uslužnih centara.

⁸³ MRevS 450, točka A3.

Obavljanje daljnjih revizijskih postupaka na razini komponenti

A127. U drugim okolnostima, postupci kojima se reagira na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe koji su povezani s financijskim informacijama komponente mogu se učinkovitije obaviti na razini komponente. To može biti slučaj kad grupa ima:

- različite tokove prihoda;
- više linija poslovanja;
- poslovne operacije na više lokacija; ili
- decentralizirane sustave internih kontrola.

Velik broj komponenti čije su financijske informacije pojedinačno neznčajne, ali su skupno značajne za financijske izvještaje grupe

A128. Grupa se može sastojati od velikog broja komponenti čije su financijske informacije pojedinačno neznčajne, ali su značajne u ukupnom zbroju za financijske izvještaje grupe. Okolnosti poput ovih u kojima su značajne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja u financijskim izvještajima grupe raščlanjene na velik broj komponenti mogu predstavljati dodatne izazove za revizora grupe u planiranju i obavljanju daljnjih revizijskih postupaka.

A129. U nekim slučajevima može biti moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze obavljanjem daljnjih revizijskih postupaka centralno za te značajne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja (npr. ako postoji njihova homogenost, podložnost zajedničkim kontrolama i ako se može dobiti pristup primjerenim informacijama). Daljnji revizijski postupci mogu uključivati i dokazne analitičke postupke u skladu s MRevS-om 520.⁸⁴ Ovisno o okolnostima angažmana, financijske informacije komponenti mogu se agregirati na primjerenim razinama u svrhu razvoja očekivanja i utvrđivanja iznosa bilo koje razlike evidentiranih iznosa od očekivanih vrijednosti u obavljanju dokaznih analitičkih postupaka. Upotreba automatiziranih alata i tehnika može biti korisna u ovim okolnostima.

A130. U drugim slučajevima može biti potrebno obaviti daljnje revizijske postupke na odabranim komponentama kako bi se adresirali rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Utvrđivanje komponenti na kojima se obavljaju revizijski postupci te vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka koji se trebaju obaviti na odabranim komponentama pitanja su profesionalne prosudbe. U tim okolnostima uvođenje elementa nepredvidljivosti u komponente odabrane za testiranje također može biti korisno u odnosu na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog prijevare (vidjeti i točku A136).

Vrsta i opseg daljnjih revizijskih postupaka

A131. Kao reakciju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor grupe može odrediti da sljedeći opseg posla bude primjeren na komponenti (uz sudjelovanje revizora komponenti, ovisno o slučaju):

- oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka na cjelokupnim financijskim informacijama komponente;

⁸⁴ MRevS 520, *Analitički postupci*

- oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka za jednu ili više klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja;
- obavljanje posebnih daljnjih revizijskih postupaka.

A132. Iako revizor grupe preuzima odgovornost za vrstu, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizori komponenti mogu biti i često su uključeni u sve faze revizije grupe, uključujući u oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.

Oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka na cjelokupnim financijskim informacijama komponente

A133. Revizor grupe može utvrditi da su oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka na cjelokupnim financijskim informacijama komponente primjeren pristup, uključujući kad:

- je potrebno pribaviti revizijske dokaze o svim ili značajnom dijelu financijskih informacija komponente kako bi se reagiralo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe,
- postoji prožimajući rizik značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog postojanja događaja ili uvjeta u komponenti koji mogu biti relevantni za ocjenu koju donosi revizor grupe o procjeni menadžmenta grupe o sposobnosti grupe za nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.

Oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka za jednu ili više klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja

A134. Revizor grupe može utvrditi da su oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka na jednoj ili više određenih klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja financijskih informacije o komponenti primjeren pristup za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Na primjer, komponenta može imati ograničeno poslovanje, ali drži značajan dio zemljišta i zgrada grupe ili ima značajna stanja računa po osnovi poreza.

Obavljanje posebnih daljnjih revizijskih postupaka

A135. Revizor grupe može utvrditi da je oblikovanje i obavljanje posebnih daljnjih revizijskih postupaka na financijskim informacijama komponente primjeren pristup, primjerice kad je potrebno pribaviti revizijske dokaze samo za jednu ili više relevantnih tvrdnji. Na primjer, revizor grupe može centralno testirati klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje i može zahtijevati od revizora komponente obavljanje posebnih daljnjih revizijskih postupaka u komponenti (npr. posebni daljnji revizijski postupci povezani s vrednovanjem tražbina ili sudskih sporova u jurisdikciji komponente ili u vezi s postojanjem imovine).

Element nepredvidljivosti

A136. Uključivanje elementa nepredvidljivosti u vrstu posla koji treba obaviti, subjekti ili poslovne jedinice u kojima se postupci obavljaju i u kojoj je mjeri revizor grupe uključen u rad, mogu povećati vjerojatnost utvrđivanja značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponenti koje mogu dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog prijevare.⁸⁵

⁸⁵ MRevS 240, točka 30. točka (c).

Operativna učinkovitost kontrola

A137. Revizor grupe može se osloniti na operativnu učinkovitost kontrola koje djeluju u cijeloj grupi pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka koje treba obaviti na razini grupe ili na komponentama. MRevS 330⁸⁶ zahtijeva od revizora oblikovanje i obavljanje testova kontrola kako bi pribavio dostatne primjerene revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti tih kontrola. Revizori komponenti mogu biti uključeni u oblikovanje i obavljanje takvih testova kontrola.

A138. Ako se otkriju odstupanja od kontrola na koje se revizor namjerava osloniti, MRevS 330⁸⁷ zahtijeva od revizora da postavi posebne upite kako bi razumio te pojave i njihove potencijalne posljedice. Ako se kao rezultat testiranja operativne učinkovitosti kontrola otkrije više odstupanja nego što se očekivalo, revizor grupe može morati izmijeniti plan revizije grupe. Moguće izmjene plana revizije grupe mogu uključivati:

- zahtijevanje dodatnih dokaznih postupaka koji se obavljaju na određenim komponentama,
- utvrđivanje i testiranje operativne učinkovitosti drugih relevantnih kontrola koje su učinkovito oblikovane i implementirane,
- povećanje broja komponenti odabranih za daljnje postupke revizije.

A139. Kad se operativna učinkovitost kontrola testira centralno (npr. kontrole u zajedničkom uslužnom centru ili testiranje zajedničkih kontrola), revizor grupe može morati revizorima komponenti dostaviti informacije o obavljenom revizijskom poslu. Na primjer, kad se od revizora komponente zatraži oblikovanje i obavljanje dokaznih postupaka na cjelokupnim financijskim informacijama komponente ili oblikovanje i obavljanje dokaznih postupaka za jednu ili više klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja, revizor komponente može s revizorom grupe raspraviti o testiranju kontrola koje je obavljeno centralno kako bi se utvrdila vrsta, vremenski raspored i opseg dokaznih postupaka.

Proces konsolidacije

Postupci konsolidacije (Vidjeti točku: 38)

A140. Daljnji revizijski postupci nad procesom konsolidacije, uključujući podkonsolidacije, mogu uključivati:

- utvrđivanje da se potrebna knjiženja u dnevnik odražavaju u konsolidaciji; i
- ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola nad procesom konsolidacije i primjereno reagiranje ako se utvrdi da su neke kontrole neučinkovite.

Prilagodbe i reklasifikacije u konsolidaciji (Vidjeti točku: 38(b))

A141. Proces konsolidacije može zahtijevati prilagodbe i reklasifikacije iznosa iskazanih u financijskim izvještajima grupe koji ne prolaze kroz uobičajene IT aplikacije i možda nisu podložne istim kontrolama kojima podliježu druge financijske informacije. Ocjena primjerenosti, potpunosti i točnosti prilagodbi i reklasifikacija koju obavlja revizor grupe može uključivati:

⁸⁶ MRevS 330, točka 8.

⁸⁷ MRevS 330, točka 17.

- ocjenjivanje odražavaju li značajne prilagodbe na primjereni način događaje i transakcije na kojima se temelje;
- utvrđivanje jesu li ti subjekti ili poslovne jedinice čije su financijske informacije uključene u financijske izvještaje grupe uključeni na primjereni način;
- utvrđivanje jesu li značajne prilagodbe ispravno izračunane, obrađene i odobrene od strane menadžmenta grupe i, ako je primjenjivo, menadžmenta komponenata;
- utvrđivanje jesu li znatne prilagodbe pravilno podržane i dostatno dokumentirane; i
- ocjenjivanje usklađivanja i eliminacije transakcija unutar grupe, nerealiziranih profita i stanja računa za transakcije unutar grupe.

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti (Vidjeti točke: 42–43)

A142. Kad revizor grupe uključi revizore komponente u oblikovanje ili obavljanje daljnjih revizijskih postupaka, revizor komponente može utvrditi je li uporaba rada revizorovog stručnjaka primjerena i o tome obavijestiti revizora grupe. U takvim okolnostima, pri utvrđivanju je li oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka revizora komponente primjereno, revizor grupe može, na primjer, raspraviti s revizorom komponente:

- o vrsti, opsegu i ciljevima rada revizorovog stručnjaka,
- ocjeni koju je donio revizor komponente o primjerenosti rada revizorovog stručnjaka za potrebe revizora grupe.

A143. Primjerena razina uključenosti revizora grupe može ovisiti o okolnostima i strukturi grupe i drugim čimbenicima, kao što je prethodno iskustvo revizora grupe s revizorima komponenata koji obavljaju postupke nad procesom konsolidacije, uključujući podkonsolidacije, i okolnostima revizijskog angažmana za grupu (npr. ako financijske informacije subjekta ili poslovne jedinice nisu pripremljene u skladu s istim računovodstvenim politikama koje se primjenjuju na financijske izvještaje grupe).

Ocjenjivanje komunikacije revizora komponente i primjerenosti njihova rada

Komunikacija o pitanjima važnima za zaključak revizora grupe u vezi s revizijom grupe (Vidjeti točku: 45)

A144. Iako su pitanja koja je potrebno komunicirati u skladu s točkom 45 relevantna za zaključak revizora grupe u pogledu revizije grupe, određena pitanja mogu se komunicirati tijekom postupaka revizora komponente. Povrh pitanja iz točaka 32 i 50, takva pitanja mogu uključivati, na primjer:

- informacije o povredama relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući utvrđene povrede odredbi o neovisnosti;
- informacije o slučajevima nepridržavanja zakona ili regulative;
- novonastale značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući rizike prijevare;
- utvrđene ili sumnjive prijevare ili nezakonite radnje koje uključuju menadžment komponenata ili zaposlenike, a koje bi mogle imati značajan učinak na financijske izvještaje grupe; ili
- značajne i neuobičajene transakcije.

Komuniciranje pogrešnih prikaza financijskih informacija komponente (Vidjeti točku: 45(e))

A145. Znanje o ispravljenim i neispravljenim pogrešnim prikazima među komponentama može upozoriti revizora grupe na moguće prožimajuće nedostatke internih kontrola ako ih se uzme u obzir zajedno s komuniciranjem nedostataka u skladu s točkom 45(g). Osim toga, veći broj utvrđenih pogrešnih prikazivanja (neispravljenih ili ispravljenih) od očekivanog može ukazivati na veći rizik od neotkrivenih pogrešnih prikazivanja, zbog čega revizor grupe može zaključiti da je potrebno obaviti dodatne revizijske postupke na određenim komponentama.

Ukupni nalazi ili zaključci revizora komponente (Vidjeti točku: 45(k))

A146. Na oblik i sadržaj isporučivih izvješća revizora komponente utječu vrsta i opseg revizijskog posla koji je zatražen od revizora komponente. Politike ili postupci društva revizora grupe mogu adresirati oblik ili određeni izričaj općeg zaključka revizora o revizijskom poslu koji je obavljen za potrebe revizije grupe. U nekim slučajevima lokalno zakonodavstvo ili regulativa može odrediti oblik zaključka (npr. mišljenje) koji treba dati revizor komponente.

Ocjenjivanje je li komunikacija s revizorom komponente primjerena za potrebe revizora grupe (Vidjeti točku: 46(b))

A147. Ako revizor grupe utvrdi da komunikacije revizora komponente nisu prikladne za potrebe revizora grupe, revizor grupe može razmotriti, na primjer:

- mogu li se pribaviti dodatne informacije od revizora komponente (npr. u daljnjim raspravama ili sastancima);
- je li potrebno pregledati dodatnu revizijsku dokumentaciju revizora komponente u skladu s točkom 47;
- je li možda potrebno obaviti dodatne revizijske postupke u skladu s točkom 48; ili
- postoji li bilo kakva dvojba u pogledu kompetencija ili sposobnosti revizora komponente.

Pregled dodatne revizijske dokumentacije revizora komponente (Vidjeti točku: 47)

A148. Točka A75 sadrži smjernice za revizora grupe u pogledu prilagodbe vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja i nadziranja revizora komponente te pregledavanja njihova rada na temelju činjenica i okolnosti revizije grupe i drugih pitanja (npr. procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe). Na razmatranje revizora grupe u skladu s točkom 47(c) mogu utjecati i sljedeća pitanja relevantna za kontinuirano sudjelovanje revizora grupe u radu revizora komponente:

- komunikacije revizora komponente, uključujući one u skladu s točkom 45 ovog MRevS-e; i
- pregled revizijske dokumentacije revizora komponente koju je obavio revizor grupe tijekom revizije grupe (npr. kako bi se ispunili zahtjevi iz točaka 34, 42 i 43) ili angažirani partner za grupu u skladu s točkom 31.

A149. Ostali čimbenici koji mogu utjecati na odluku revizora grupe o tome je li i u kojoj mjeri je potrebno pregledati dodatnu revizijsku dokumentaciju revizora komponente u danim okolnostima uključuju:

- stupanj u kojem je revizor komponente bio uključen u postupke procjene rizika te u identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe;
- značajne prosudbe i nalazi ili zaključci revizora komponente o pitanjima koja su značajna za financijske izvještaje grupe;
- kompetencije i sposobnosti iskusnijih članova angažiranog tima kod revizora komponente odgovornog za pregledavanje rada manje iskusnih pojedinaca; i
- podliježu li revizor komponente i revizor grupe zajedničkim politikama ili postupcima za pregled revizijske dokumentacije.

Naknadni događaji (Vidjeti točke: 49-50)

A150. Revizor grupe može:

- zatražiti od revizora komponente obavljanje postupaka koji su vezani za naknadne događaje kako bi pomogao revizoru grupe pri utvrđivanju događaja koji nastali između datuma financijskih informacija komponenti i datuma revizorova izvješća o financijskim izvještajima grupe.
- obaviti postupke za razdoblje između datuma komuniciranja naknadnih događaja od strane revizora komponente i datuma revizorova izvješća o financijskim izvještajima grupe.

Ocjnjivanje dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza (Vidjeti točku: 51)

A151. Revizija financijskih izvještaja grupe kumulativni je i iterativni proces. Budući da revizor grupe obavlja planirane revizijske postupke, prikupljeni revizijski dokazi mogu uzrokovati da revizor grupe izmijeni vrstu, vremenski raspored ili opseg drugih planiranih revizijskih postupaka jer revizor grupe može saznati informacije koje se značajno razlikuju od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Na primjer:

- možda je potrebno uzeti u obzir utvrđena pogrešna prikazivanja neke komponente u odnosu na druge komponente; ili
- revizor grupe može postati svjestan ograničenja pristupa informacijama ili osobama na komponenti zbog promjena u okruženju (npr. rat, građanski nemiri ili izbijanja bolesti).

U takvim okolnostima revizor grupe može morati preispitati planirane revizijske postupke na temelju izmijenjenog razmatranja procijenjenih rizika za sve ili neke od značajnih klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja i povezanih tvrdnji.

A152. Ocjnjivanje koje se zahtijeva u točki 51 pomaže revizoru grupe u utvrđivanju jesu li opća strategija revizije grupe i plan revizije grupe izrađeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe i dalje primjereni. Zahtjev iz MRevS-a 330⁸⁸ da revizor, bez obzira na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, oblikuje i obavi dokazne postupke za svaku klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje također može biti korisno za potrebe ovog ocjenjivanja u kontekstu financijskih izvještaja grupe.

⁸⁸ MRevS 330, točka 18.

A153. Revizor grupe može razmotriti primjenu profesionalnog skepticizma od strane angažiranog tima pri ocjenjivanju dostatnosti i primjerenosti prikupljenih revizijskih dokaza. Na primjer, revizor grupe može razmotriti jesu li pitanja poput onih opisanih u točki A17 neprimjereno navela angažirani tim da:

- pribavi revizijske dokaze kojima je lakše pristupiti bez primjerenog razmatranja njihove relevantnosti i pouzdanosti;
- pribavi manje uvjerljive dokaze nego što je potrebno u danim okolnostima; ili
- oblikuje i obavi revizijske postupke na način koji je pristran prema pribavljanju dokaza koji su potkrepljujući ili isključuju dokaze koji su kontradiktorni.

A154. MRevS 220 (izmijenjen)⁸⁹ zahtijeva od angažiranog partnera da, na datum revizorskog izvješća ili prije tog datuma, temeljem pregleda revizijske dokumentacije i rasprave s angažiranim timom utvrdi jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kako bi se potkrijepili doneseni zaključci i revizorovo izvješće koji će se izdati. Informacije koje mogu biti relevantne za ocjenu revizijskih dokaza od strane revizora grupe koji su pribavljeni radom revizora komponente ovisi o činjenicama i okolnostima revizije grupe te mogu uključivati:

- komunikacije revizora komponenti koje se zahtijevaju u skladu s točkom 45, uključujući ukupne nalaze ili zaključke revizora komponenti o poslu obavljenom za potrebe revizije grupe;
- ostale komunikacije revizora komponenti tijekom revizije grupe, uključujući one propisane u točki 32; i
- usmjeravanje i nadziranje od strane revizora grupe nad revizorima komponenti te pregledavanje njihova rada, uključujući, ako je primjenjivo, pregled dodatne revizijske dokumentacije revizora komponente od strane revizora grupe u skladu s točkom 47.

A155. U nekim okolnostima, opći sažeti memorandum u kojem se opisuje obavljeni posao i njegovi rezultati može sam po sebi pružiti osnovu da revizor grupe zaključi kako su obavljeni posao i revizijski dokazi koje je pribavio revizor dostatni za potrebe revizije grupe. To može biti slučaj, na primjer, kad je od revizora komponente zatraženo obavljanje daljnjih revizijskih postupaka koje je utvrdio i komunicirao revizor grupe.

Ocjenjivanje učinka na revizorsko mišljenje grupe (Vidjeti točku: 52)

A156. Ocjenjivanje od strane angažiranog partnera za grupu može uključivati razmatranje ukazuju li ispravljena i neispravljena pogrešna prikazivanja koja su komunicirali revizori komponenti na sustavni problem (npr. u pogledu transakcija koje podliježu zajedničkim računovodstvenim politikama ili zajedničkim kontrolama) koji može utjecati na druge komponente.

Revizorovo izvješće (Vidjeti točku: 53)

A157. Iako revizori komponenti mogu obavljati poslove na financijskim informacijama komponenti za reviziju grupe i kao takvi odgovorni su za svoje ukupne nalaze ili zaključke, angažirani

⁸⁹ MRevS 220 (izmijenjen), točka 32.

partner za grupu ili društvo angažiranog partnera za grupu odgovorno je za revizorsko mišljenje za grupu.

A158. Kad je revizorsko mišljenje za grupu modificirano jer revizor grupe nije mogao prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s financijskim informacijama jedne ili više komponenti, odjeljak osnova za modificirano mišljenje ili osnova za suzdržavanje od mišljenja u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima grupe opisuje razloge za tu nemogućnost.⁹⁰ U nekim okolnostima može biti potrebno upućivanje na revizora komponente kako bi se na primjereni način opisali razlozi za izmijenjeno mišljenje, na primjer kad revizor komponente nije u mogućnosti obavljati ili dovršiti traženi posao na financijskim informacijama komponente zbog okolnosti koje su izvan kontrole menadžmenta komponenata.

Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe (Vidjeti točke: 54–56)

A159. Revizija grupe može biti složena zbog broja i vrste subjekata i poslovnih jedinica koje čine grupu. Povrh toga, kako je objašnjeno u točki A7, revizor grupe može utvrditi da se određeni subjekti ili poslovne jedinice mogu zajedno smatrati komponentom u svrhu planiranja i provedbe revizije grupe. Stoga rasprava s menadžmentom grupe o prikazu planiranog opsega i vremenskog okvira može pomoći u koordinaciji rada na komponentama, uključujući kad su uključeni revizori komponenti, te u utvrđivanju menadžmenta komponente (vidjeti točku: A24).

A160. MRevS 240⁹¹ sadržava zahtjeve i smjernice o komuniciranju prijave menadžmentu i, kad je menadžment uključen u prijevaru, onima koji su zaduženi za upravljanje.

A161. Menadžment grupe možda mora čuvati povjerljivost određenih značajnih osjetljivih informacija. Primjeri područja koja mogu biti značajna za financijske izvještaje komponente za koja menadžment komponenata možda nije svjestan uključuju sljedeće:

- potencijalne sudske sporove,
- planovi za napuštanje značajne operativne imovine,
- naknadni događaji,
- značajni ugovori.

A162. Menadžment grupe može obavijestiti revizora grupe o neusklađenosti ili sumnji na nepridržavanje zakona ili regulative u subjektima ili poslovnim jedinicama unutar grupe. Točka A87 sadrži smjernice za angažiranog partnera za grupu u tim okolnostima.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom (Vidjeti točku: 57)

A163. Pitanja koja revizor grupe komunicira onima zaduženima za upravljanje grupom mogu uključivati pitanja na koja su revizori komponenata upozorili revizora grupe te za koja revizor grupe prosudi da su značajna za odgovornosti osoba zaduženih za upravljanje grupom. Komunikacija s onima zaduženima za upravljanje grupom može se odvijati u različitim vremenima tijekom revizije grupe. Na primjer, pitanje iz točke 57(a) može se komunicirati

⁹⁰ MRevS 705 (izmijenjen), točke 20 i 24.

⁹¹ MRevS 240, točke 41–43.

nakon što revizor grupe odredi posao koji treba obaviti na financijskim informacijama komponenti. S druge strane, pitanje iz točke 57(b) može se komunicirati na kraju revizije, a pitanja iz točke 57. točke (c)–(d) mogu se komunicirati kad se pojave.

A164. MRevS 260 (izmijenjen)⁹² zahtijeva od revizora da onima zaduženima za upravljanje komunicira prikaz planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije. Kad je riječ o reviziji grupe, ova komunikacija pomaže onima zaduženima za upravljanje da razumiju određivanje komponenti na kojima će se obavljati revizijski poslovi, uključujući hoće li se određeni subjekti grupe ili poslovne jedinice zajedno smatrati komponentom i planirano sudjelovanje revizora komponenti. Ova komunikacija također pomaže u omogućavanju uzajamnog razumijevanja i raspravu o grupi i njezinu okruženju (vidi točku 30) i područjima, ako postoje, u kojima oni zaduženi za upravljanje mogu zatražiti od revizora grupe poduzimanje dodatnih postupaka.

Priopćavanje utvrđenih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku: 58)

A165. Revizor grupe odgovoran je za utvrđivanje, na temelju obavljenog revizijskog posla, predstavljaju li jedan ili više utvrđenih nedostataka, pojedinačno ili skupno, značajne nedostatke.⁹³ Revizor grupe može od revizora komponente zatražiti informacije o tome je li utvrđeni nedostatak ili skup nedostataka u komponenti značaja nedostatak internih kontrola.

Dokumentacija (Vidjeti točku: 59)

A166. Ostali MRevS-ovi sadrže posebne zahtjeve za dokumentaciju koji su namijenjeni pojašnjenju primjene MRevS-a 230 u pojedinačnim okolnostima tih drugih MRevS-ova. U Dodatku MRevS-u 230 navode se i drugi MRevS-ovi koji sadrže posebne zahtjeve za dokumentaciju i smjernice.

A167. Revizijska dokumentacija za reviziju grupe podupire ocjenu revizora grupe u skladu s točkom 51 o tome jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi na kojima se temelji revizorsko mišljenje za grupu. Vidjeti i točku A154.

A168. Revizijska dokumentacija za reviziju grupe obuhvaća:

- dokumentaciju u radnoj dokumentaciji revizora grupe; i
- odvojenu dokumentaciju u pojedinim radnim dokumentacijama revizora komponenti koja se odnosi na rad obavljen od strane revizora komponenti u svrhe revizije grupe (tj. revizijska dokumentacija revizora komponente).

A169. Završno objedinjavanje i čuvanje revizijske dokumentacije za reviziju grupe podliježe politikama ili postupcima društva revizora grupe u skladu s MSUK-om 1.⁹⁴ Revizor grupe može revizorima komponenti dati određene upute u vezi s objedinjavanjem i čuvanjem dokumentacije o poslu koji obavljaju za svrhe revizije grupe.

⁹² MRevS 260 (izmijenjen), točka 15.

⁹³ MRevS 265, točka 8.

⁹⁴ MSUK 1, stavci 31(f) i A83–A85.

Osnova za određivanje komponenti od strane revizora grupe (Vidjeti točku: 59(b))

A170. Osnova za određivanje komponenti revizora grupe može se dokumentirati na različite načine, uključujući, na primjer, dokumentaciju koja se odnosi na ispunjavanje zahtjeva iz točaka 22, 33 i 57(a) ovog MRevS-a.

Osnova za određivanje kompetencija i sposobnosti revizora komponenti od strane revizora grupe (Vidjeti točku: 59(d))

A171. MSUK 1⁹⁵ sadrži smjernice o pitanjima koja politike ili postupci društva mogu rješavati u vezi s kompetencijama i sposobnostima članova angažiranog tima. Takve politike ili postupci mogu opisati ili pružiti smjernice o tome kako dokumentirati utvrđivanje kompetencija i sposobnosti angažiranog tima, uključujući revizore komponenti. Na primjer, potvrda pribavljena od revizora komponente u skladu s točkom 24 može uključivati informacije o relevantnom iskustvu revizora komponente u industriji. Revizor grupe također može zatražiti potvrdu da revizor komponente ima dovoljno vremena za obavljanje dodijeljenih revizijskih postupaka.

Dokumentiranje usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti i pregledavanja njihovog rada (Vidjeti točku: 59(F))

A172. Kako je opisano u točki A75, pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju u reviziji grupe prilagodit će revizor grupe na temelju činjenica i okolnosti angažmana te će općenito uključivati kombinaciju adresiranja politika ili postupaka društva revizora grupe i reakciju specifičnu za reviziju grupe. Takve politike ili postupci također mogu opisati ili pružiti smjernice o dokumentaciji za usmjeravanje i nadziranje angažiranog tima koje obavlja revizor grupe i pregledavanje njihova rada.

A173. MRevS 300⁹⁶ zahtijeva od revizora izradu plana revizije koji uključuje opis vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranog usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregledavanja njihovog rada. Kad su uključeni revizori komponenti, opseg takvih opisa često će se razlikovati ovisno o komponenti, uvažavajući činjenicu da na planiranu vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti te pregledavanja njihova rada mogu utjecati pitanja opisana u točki A51.

A174. Dokumentacija revizora grupe o usmjeravanju i nadziranju revizora komponenti i pregledavanju njihova rada može uključivati, na primjer:

- zahtijevane komunikacije s revizorima komponenti, uključujući izdane upute i druge potvrde koje zahtijeva ovaj MRevS;
- obrazloženje za odabir posjeta lokacijama revizora komponenti, sudionika na sastancima i vrste pitanja o kojima se raspravljalo;
- pitanja o kojima se raspravljalo na sastancima s revizorima komponenti ili menadžmentom komponenata;
- obrazloženje odabira revizijske dokumentacije revizora komponente za pregled od strane revizora grupe;

⁹⁵ MSUK 1, točka A96.

⁹⁶ MRevS 300, točka 9.

- promjene u planiranoj vrsti i opsegu uključenosti u rad revizora komponenti te razlozi za to (npr. dodjeljivanje iskusnijih članova angažiranog tima u područjima revizije koja su složenija ili subjektivnija nego što se prvotno očekivalo).

A175. Točkom 47 od revizora grupe zahtijeva se da odredi je li i u kojoj je mjeri potrebno pregledati dodatnu revizijsku dokumentaciju revizora komponente. Točke A148–A149 pružaju smjernice revizoru grupe pri donošenju te odluke.

A176. Revizijska dokumentacija revizora komponente obično se ne mora replicirati u revizijsku radnu dokumentaciju revizora grupe. Međutim, revizor grupe može odlučiti sažeti, replicirati ili zadržati kopije određene dokumentacije revizora komponente u revizijskoj dokumentaciji grupe kako bi dopunio opis određenog pitanja u komunikacijama koje je poslao revizor komponente, uključujući pitanja za koja ovaj MRevS zahtijeva da moraju biti komunicirana. Primjeri takve dokumentacije revizora komponente mogu uključivati:

- popis ili sažetak značajnih prosudbi revizora komponente i zaključaka donesenih na temelju njih, a koji su relevantni za reviziju grupe;
- pitanja koja će možda trebati komunicirati onima koji su zaduženi za upravljanje grupom; ili
- pitanja za koja se može utvrditi da su ključna revizijska pitanja koja treba komunicirati u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima grupe.

A177. Ako je to propisano zakonom ili regulativom, u revizijsku radnu dokumentaciju revizora grupe može biti potrebno uključiti određenu dokumentaciju revizora komponente, na primjer, kako bi se odgovorilo na zahtjev regulatornog tijela za pregled dokumentacije povezane s radom koji je obavio revizor komponente.

A178. Politike ili postupci koje je društvo uspostavilo u skladu sa sustavom društva za upravljanje kvalitetom ili resursi koje pruža društvo ili mreža mogu pomoći grupnom revizoru u dokumentiranju usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti i pregledavanja njihova rada. Na primjer, alat za elektroničku reviziju može se koristiti za olakšavanje komunikacije između revizora grupe i revizora komponenti. Alat za elektroničku reviziju može se koristiti i za revizijsku dokumentaciju, uključujući pružanje informacija o pregledavatelju(ima) te datumima i opsegu njihova pregledavanja.

Dodatna razmatranja kad je pristup revizijskoj dokumentaciji komponente ograničen (Vidjeti točku: 59)

A179. Revizijska dokumentacija revizije grupe može uključivati neke dodatne složenosti ili izazove u određenim okolnostima. To može biti slučaj, na primjer, kad zakon ili regulativa ograničavaju revizora komponente u slanju dokumentacije izvan svoje jurisdikcije ili kad rat, građanski nemiri ili izbijanja bolesti ograničavaju pristup relevantnoj revizijskoj dokumentaciji revizora komponente.

A180. Revizor grupe može prevladati takva ograničenja, na primjer:

- posjećivanjem lokacije revizora komponente ili sastanak s revizorom komponente na lokaciji različitoj od one na kojoj se nalazi revizor komponente radi pregleda revizijske dokumentacije revizora komponente;
- pregledom relevantne revizijske dokumentacije na daljinu uporabom tehnologije, kad to nije zabranjeno zakonom ili regulativom;
- zahtijevanjem od revizora komponente da pripremi i dostavi memorandum koji adresira relevantne informacije i vođenjem rasprave s revizorom komponente, ako je potrebno, radi rasprave o sadržaju memoranduma; ili

- raspravom s revizorom komponente o obavljenim postupcima, pribavljenim dokazima i zaključcima koje je donio revizor komponente.

Pitanje je profesionalne prosudbe može li jedna ili više prethodno opisanih radnji biti dovoljne za prevladavanje ograničenja ovisno o činjenicama i okolnostima revizije grupe.

- A181. Kad je pristup revizijskoj dokumentaciji revizora komponente ograničen, dokumentacija revizora grupe ipak mora biti u skladu sa zahtjevima MRevS-a, uključujući one koji se odnose na dokumentaciju o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti od strane revizora grupe te o pregledavanju njihova rada. Smjernice iz točaka A148 – A149 mogu biti korisne za određivanje opsega pregleda revizijske dokumentacije revizora komponente od strane revizora grupe u tim okolnostima. Točke A176 i A177 sadrže primjere okolnosti u kojima se određena revizijska dokumentacija može uključiti u revizijsku radnu dokumentaciju revizora grupe .
- A182. Ako revizor grupe ne može prevladati ograničenja pristupa revizijskoj dokumentaciji revizora komponente, revizor grupe može morati razmotriti postoji li ograničenje opsega koje bi moglo zahtijevati modifikaciju mišljenja o financijskim izvještajima grupe. Vidjeti točku A45.

Dodatak 1.

(Vidjeti točku: A42)

Ilustracija izvješća neovisnog revizora kad revizor grupe nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi se temeljilo revizorsko mišljenje za grupu

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorovog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunih konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu koji su sastavljeni primjenom okvira fer prezentacije. Revizija je revizija grupe subjekta s ovisnim društvima (tj. primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).
- Konsolidirane financijske izvještaje izrađuje menadžment subjekta u skladu s MSFI-jevima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za konsolidirane financijske izvještaje u MRevS-u 210.
- Revizor grupe ne može prikupiti dostatno primjerenih revizijskih dokaza u odnosu na komponentu koja se obračunava metodom udjela (priznata u iznosu od 15 milijuna USD u izvještaju o financijskom položaju, što odražava ukupnu imovinu u iznosu od 60 milijuna USD) jer revizor grupe nije imao pristup računovodstvenim evidencijama, menadžmentu ili revizoru komponente.
- Revizor grupe pročitao je revidirane financijske izvještaje komponente na dan 31. prosinca 20X1., uključujući revizorovo izvješće o njima, te je razmotrio povezane financijske informacije koje je imao menadžment grupe u vezi s komponentom.
- Prema prosudbi angažiranog partnera za grupu, učinak nemogućnosti pribavljanja dostatnih primjerenih revizijskih dokaza na financijske izvještaje grupe je značajan, ali nije prožimajući.⁹⁷
- Kodeks IESBA obuhvaća sve relevantne etičke zahtjeve koji se primjenjuju na reviziju.
- Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost povezana s događajima ili uvjetima koji bi mogli dovesti u značajnu sumnju sposobnost subjekta za vremenski neograničeno poslovanje u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Revizor nije dužan i nije odlučio drugačije u vezi s priopćavanjem ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS 701.⁹⁸
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća, a mišljenje s rezervom o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe i na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za nadzor konsolidiranih financijskih izvještaja razlikuju se od onih koji su odgovorni za pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja.

⁹⁷ Ako je, prema prosudbi angažiranog partnera za grupu, učinak nemogućnosti pribavljanja dostatnih primjerenih revizijskih dokaza na financijske izvještaje grupe značajan i prožimajući, angažirani partner za grupu suzdržao bi se od mišljenja u skladu s MRevS 705 (izmijenjen).

⁹⁸ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

- **Osim revizije konsolidiranih financijski izvještaja, revizor ima i druge izvještajne odgovornosti propisane lokalnim zakonom.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom primatelju]

Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁹⁹

Mišljenje s rezervom

Revidirali smo konsolidirane financijske izvještaje društva ABC i njegovih ovisnih društava (Grupa), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1., te konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama vlasničkog kapitala i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim mogućih učinaka predmeta opisanog u odjeljku Osnova za mišljenje s rezervom u našem izvješću, priloženi konsolidirani financijski izvještaji fer prezentiraju u svim značajnim aspektima (ili istinito i objektivno prikazuju), konsolidirani financijski položaj Grupe na dan 31. prosinca 20X1., njezin konsolidirani financijski rezultat i njezine konsolidirane novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI).

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje kompanije ABC u kompaniju XYZ, strano povezano društvo stečeno tijekom godine i obračunato metodom udjela, iskazano je u iznosu od 15 milijuna USD u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. i ABC-jev udio u neto dobiti kompanije XYZ-a u iznosu od 1 milijuna USD uključen je u konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti za godinu koja je tada završila. Nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja ABC-a u XYZ na dan 31. prosinca 20X1. i o udjelu ABC-a u neto dobiti XYZ-a za tu godinu jer nam je uskraćen pristup financijskim informacijama, menadžmentu i revizorima XYZ-a. Posljedično tome nismo mogli utvrditi jesu li potrebne bilo kakve prilagodbe tih iznosa.

Obavili smo reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku revizorovog izvješća *Odgovornosti revizora za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Grupi u skladu s *Međunarodnim etičkim kodeksom za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* Odbora za međunarodne etičke standarde računovođa (IESBA Kodeks) te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Smatramo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni kao osnova za naše revizorsko mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov, ako je primjereno, kao što su "Informacije osim financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

[Izveščivanje u skladu sa zahtjevima za izvješćivanje u MRevS-u 720 (izmijenjen)¹⁰⁰ – vidjeti Ilustraciju 6. u Dodatku 2. MRevS-a 720 (izmijenjen). Posljednja točka odjeljka Ostale informacije u Ilustraciji 6.

⁹⁹ Podnaslov "Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nepotreban je u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvešće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima" nije primjenjiv.

¹⁰⁰ MRevS 720 (izmijenjen), *Odgovornosti revizora u vezi s drugim informacijama*.

bi se prilagodila kako bi se opisalo konkretno pitanje koje je dovelo do mišljenja s rezervom koje utječe i na ostale informacije.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje¹⁰¹

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen)¹⁰² – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Odgovornosti revizora za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen). Posljednje dvije točke koje se primjenjuju samo na revizije subjekata uvrštenih na burzu ne bi bile uključene.]

Izvješće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2. u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

¹⁰¹ U tim ilustrativnim revizorskim izvješćima možda će biti potrebno zamijeniti pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje drugim pojmom koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁰² MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*.

Dodatak 2.

(Vidjeti točku: A85)

Razumijevanje sustava internih kontrola grupe

1. Ovaj dodatak sadrži primjere pitanja povezanih s internim kontrolama koji mogu biti korisni u razumijevanju sustava internih kontrola u kontekstu okruženja grupe i proširuje način na koji se mora primijeniti MRevS 315 (izmijenjen 2019.)¹⁰³ u vezi s revizijom financijskih izvještaja grupe. Primjeri možda nisu relevantni za svaki revizijski angažman za grupu, a popis primjera nije nužno potpun.

Kontrolno okruženje

2. Razumijevanje kontrolnog okruženja od strane revizora grupe može uključivati pitanja kao što su :
 - struktura upravljačkih i menadžmentskih funkcija u cijeloj grupi i odgovornosti menadžmenta grupe za nadzor, uključujući aranžmane za dodjelu ovlasti i odgovornosti za vođenje poslova u subjektima ili poslovnim jedinicama u grupi;
 - kako je strukturiran i organiziran nadzor nad sustavom internih kontrola grupe od strane onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - kako se etički standardi i standardi ponašanja komuniciraju i primjenjuju u praksi u cijeloj grupi (npr. programi na razini grupe, kao što su kodeksi ponašanja i programi sprječavanja prijevara);
 - dosljednost politika i postupaka u cijeloj grupi, uključujući priručnik o postupcima financijskog izvještavanja grupe.

Proces procjenjivanja rizika u grupi

3. Razumijevanje revizora grupe o procesu procjenjivanja rizika u grupi može uključivati pitanja kao što je proces procjene rizika vođenja poslova grupe, odnosno proces utvrđivanja, analize i upravljanja poslovnim rizicima, uključujući rizik prijevare, koji mogu imati za posljedicu značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Može uključivati i razumijevanje razine sofisticiranosti procesa procjenjivanja rizika grupe i uključenosti subjekata i poslovnih jedinica u taj proces.

Proces grupe za monitoring sustava internih kontrola

4. Razumijevanje revizora grupe o procesu monitoringa sustava internih kontrola grupe može uključivati pitanja kao što su monitoring kontrola, uključujući način monitoringa kontrola u cijeloj grupi i, ako je relevantno, aktivnosti funkcije interne revizije u cijeloj grupi, uključujući njezinu vrstu, odgovornosti i aktivnosti u vezi s monitoringom kontrola u subjektima ili poslovnim jedinicama u grupi. MRevS 610 (izmijenjen 2013.)¹⁰⁴ zahtijeva od revizora da ocijeni u kojoj mjeri organizacijski status funkcije interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora, razinu kompetentnosti funkcije interne revizije i primjenjuje li funkcija interne revizije sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete.

¹⁰³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), Dodatak 3.

¹⁰⁴ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka 15.

Informacijski sustav i komunikacija

5. Razumijevanje informacijskog sustava i komunikacije grupe od strane revizora grupe može uključivati pitanja kao što su:
- opseg centralizacije u IT okruženju grupe i zajedničke IT aplikacije, IT procesi i IT infrastruktura;
 - monitoring poslovanja i financijskih rezultata subjekata ili poslovnih jedinica u grupi od strane menadžmenta grupe, uključujući redovite rutine izvještavanja, što omogućuje menadžmentu grupe praćenje uspješnosti u odnosu na proračune i poduzimanje primjerenih mjera;
 - monitoring, kontroling, usklađivanje i uklanjanje transakcija unutar grupe i nerealizirane dobiti, te unutargrupnih stanja računa na razini grupe;
 - proces monitoringa pravodobnosti i ocjene točnosti i potpunosti financijskih informacija dobivenih od subjekata ili poslovnih jedinica u grupi.

Proces konsolidacije

6. Razumijevanje procesa konsolidacije od strane revizora grupe može uključivati pitanja kao što su :

Područja koja se odnose na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:

- Opseg u kojem menadžment subjekata ili poslovnih jedinica u grupi razumije primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
- Proces za identificiranje i računovodstvo subjekata ili poslovnih jedinica u grupi u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- Proces utvrđivanja izvještajnih segmenata za izvještavanje o segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- Proces identificiranja odnosa s povezanim stranama i transakcija s povezanim stranama za izvještavanje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- Računovodstvene politike koje su primijenjene na financijske izvještaje grupe, promjene u odnosu na računovodstvene politike iz prethodne financijske godine i promjene koje proizlaze iz novih ili izmijenjenih standarda u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- Postupci za postupanje sa subjektima ili poslovnim jedinicama u grupi čiji je kraj poslovne godine različit od kraja godine grupe.

Pitanja koja se odnose na proces konsolidacije

- Proces menadžmenta grupe za stjecanje razumijevanja računovodstvenih politika koje koriste subjekti ili poslovne jedinice u grupi i, ako je primjenjivo, osiguravanje da se ujednačene računovodstvene politike koriste za pripremu financijskih informacija subjekata ili poslovnih jedinica u grupi za financijske izvještaje grupe i da se utvrde razlike u računovodstvenim politikama te prilagođavaju kad je to potrebno u smislu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ujednačene računovodstvene politike posebna su načela, osnove, konvencije, pravila i prakse koje grupa usvaja, na temelju primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, a koje subjekti ili poslovne jedinice u grupi koriste za dosljedno izvještavanje o sličnim transakcijama.

Te su politike obično opisane u priručniku o postupcima financijskog izvještavanja i paketu izvještavanja koji izdaje menadžment grupe.

- Proces menadžmenta grupe za osiguravanje potpunog, točnog i pravovremenog financijskog izvještavanja subjekata ili poslovnih jedinica u grupi za potrebe konsolidacije.
- Proces preračunavanja financijskih informacija stranih subjekata ili poslovnih jedinica u grupi u valutu financijskih izvještaja grupe.
- Način na koji je IT okruženje grupe organizirano za konsolidaciju i politike koje definiraju protok informacija u procesu konsolidacije, uključujući uključene IT aplikacije.
- Proces menadžmenta grupe za dobivanje informacija o naknadnim događajima.

Područja koja se odnose na konsolidacijske prilagodbe i reklasifikacije:

- Proces evidentiranja konsolidacijskih prilagodbi, uključujući pripremu, autorizaciju i obradu povezanih knjiženja u dnevnik te iskustvo osoblja odgovornog za konsolidaciju.
- Konsolidacijske prilagodbe koje su potrebne u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- Poslovno obrazloženje događaja i transakcija koje su dovele do konsolidacijskih prilagodbi.
- Učestalost, vrsta i veličina transakcija između subjekata ili poslovnih jedinica u grupi.
- Postupci monitoringa, kontrole, usklađivanja i uklanjanja unutargrupnih transakcija i nerealizirane dobiti te unutargrupnih stanja računa.
- Koraci poduzeti kako bi se došlo do fer vrijednosti stečene imovine i obveza, postupci za amortizaciju goodwilla (ako je primjenjivo) i testiranje umanjenja vrijednosti goodwilla, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- Aranžmani s većinskim članom društva ili manjinskim interesima u vezi s gubicima koji su nastali u subjektu ili poslovnoj jedinici u grupi (npr. obveza manjinskog interesa da nadoknadi takve gubitke).

Kontrolne aktivnosti

7. Razumijevanje komponente kontrolnih aktivnosti od strane revizora grupe može uključivati pitanja kao što su:
 - istovjetnost kontrola obrade informacija i općih IT kontrola za cijelu grupu ili njezin dio;
 - opseg istovjetnosti u oblikovanju kontrola za cijelu grupu ili njezin dio koje razrješavaju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe na razini tvrdnje;
 - opseg u kojem su zajedničke kontrole bile dosljedno implementirane za cijelu grupu ili njezin dio.

Dodatak 3.

(Vidjeti točku: A110)

Primjeri događaja ili uvjeta koji mogu dovesti do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe

Slijede primjeri događaja (uključujući transakcije) i uvjeta koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, bilo zbog prijevare ili pogreške, uključujući rizike u vezi s procesom konsolidacije. Primjeri su dani prema inherentnom čimbeniku rizika i obuhvaćaju širok raspon događaja i uvjeta. Međutim, nisu svi događaji i uvjeti relevantni za svaki revizijski angažman za grupu, a popis primjera nije iscrpan. Događaji i uvjeti kategorizirani su prema inherentnom čimbeniku rizika koji može imati najveći učinak u ovim okolnostima. Važno je napomenuti da će, zbog međusobnih odnosa među inherentnim čimbenicima rizika, primjeri događaja i uvjeta također vjerojatno biti podložni drugim inherentnim čimbenicima rizika ili će oni na njih utjecati u različitoj mjeri. Vidjeti i MRevS 315 (izmijenjen 2019.), Dodatak 2.

Inherentni čimbenik rizika	Primjeri događaja ili uvjeta koji mogu dovesti do postojanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe na razini tvrdnje:
Složenost	<ul style="list-style-type: none"> • Postojanje složenih transakcija koje se obračunavaju u više subjekata ili poslovnih jedinica u grupi. • Primjena računovodstvenih politika od strane subjekata ili poslovnih jedinica u grupi koje se razlikuju od onih primijenjenih na financijske izvještaje grupe. • Računovodstvena vrednovanja ili objavljivanja koja uključuju složene procese koje koriste subjekti ili poslovne jedinice u grupi, kao što je računovodstvo složenih financijskih instrumenata. • Poslovi koji podliježu visokom stupnju složene regulacije u više jurisdikcija ili subjekti ili poslovne jedinice u grupi koji djeluju u više industrija koje podliježu različitim vrstama regulacije.
Subjektivnost	<ul style="list-style-type: none"> • Prosudbe o tome koji subjekti ili poslovne jedinice u grupi moraju uključiti svoje financijske informacije u financijske izvještaje grupe u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, na primjer, postoje li subjekti posebne namjene ili subjekti koji ne obavljaju djelatnost i zahtijevaju li uključivanje u konsolidaciju. • Prosudbe o pravilnoj primjeni zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja od strane subjekata ili poslovnih jedinica u grupi.
Promjene	<ul style="list-style-type: none"> • Česte akvizicije, otuđenja ili reorganizacije.

Inherentni čimbenik rizika	Primjeri događaja ili uvjeta koji mogu dovesti do postojanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe na razini tvrdnje:
Neizvjesnost	<ul style="list-style-type: none"> • Subjekti ili poslovne jedinice u grupi koje djeluju u stranim jurisdikcijama i koji mogu biti izloženi čimbenicima kao što su neočekivana vladina intervencija u područjima kao što su trgovinska i fiskalna politika te ograničenja kretanja valuta i dividendi te fluktuacije tečaja.
Podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti menadžmenta ili drugih čimbenika rizika prijevare u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik	<ul style="list-style-type: none"> • Neuobičajeni odnosi i transakcije s povezanim stranama. • Subjekti ili poslovne jedinice u grupi s različitim krajevima poslovne godine, koji se mogu koristiti za manipuliranje vremenom transakcija. • Prethodne pojave neovlaštenih ili nepotpunih konsolidacijskih prilagodbi. • Agresivno porezno planiranje unutar grupe ili velike gotovinske transakcije sa subjektima u poreznim oazama. • Prethodna pojavljivanja stanja računa unutar grupe koja nisu bila izjednačena ili usklađena prilikom konsolidacije. • Veliki ili neuobičajeni novčani transferi unutar grupe, osobito novoosnovanim subjektima ili poslovnim jedinicama koje posluju na lokacijama sa značajnim ili povećanim rizikom prijevare.

Pokazatelji da kontrolno okruženje, proces procjene rizika grupe ili proces grupe za monitoring sustava internih kontrola u grupi nisu primjereni okolnostima grupe, uzimajući u obzir vrstu i složenost grupe, te ne osiguravaju primjerene temelje za ostale komponente sustava internih kontrola grupe, uključuju:

- loše strukture korporativnog upravljanja, uključujući procese donošenja odluka koji nisu transparentni;
- nepostojeće ili neučinkovite kontrole nad procesom financijskog izvještavanja grupe, uključujući neprikladne informacije menadžmenta grupe o praćenju poslovanja i financijskih rezultata subjekata ili poslovnih jedinica u grupi.

USKLAĐUJUĆE I POSLJEDIČNE IZMJENE KOJE PROIZLAZE IZ PREDLOŽENOG MRevS-a 600 (IZMIJENJEN)

Napomena: u nastavku su usklađujuće izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda kao rezultat odobrenja MRevS 600 (izmijenjen). Te će izmjene stupiti na snagu istodobno s MRevS-om 600 (izmijenjen) i prikazane su s naznačenim promjenama u odnosu na najnovije odobrene verzije izmijenjenih međunarodnih standarda. Brojevi fusnota unutar tih izmjena i dopuna nisu u skladu s izmijenjenim međunarodnim standardima te bi trebalo uputiti na te međunarodne standarde.

MSUK 1 – UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJE ILI UVIDE U FINACIJSKE IZVJEŠTAJE ILI DRUGE ANGAŽMANE ZA IZRAŽAVANJE UVJERENJA ILI POVEZANE USLUGE

...

Materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Resursi (Vidjeti točku: 32)

...

Ljudski resursi

...

Članovi angažiranog tima dodijeljeni svakom angažmanu (Vidjeti točku: 32(d))

...

A96. MRevS 220 (izmijenjen)¹⁰⁵ uređuje odgovornost angažiranog partnera za utvrđivanje imaju li članovi angažiranog tima te vanjski stručnjaci revizora i interni revizori koji pružaju izravnu pomoć, a nisu dio angažiranog tima, zajedno primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje angažmana. MRevS 600 (izmijenjen)¹⁰⁶ proširuje način na koji se MRevS 220 (izmijenjen) primjenjuje u vezi s revizijom financijskih izvještaja grupe. Reakcije koje je društvo oblikovalo i implementiralo kako bi riješilo problem kompetentnosti i sposobnosti članova angažiranog tima koji su dodijeljeni angažmanu mogu uključivati politike ili postupke koji se odnose na:

- informacije koje angažirani partner može pribaviti i čimbenike koje treba razmotriti pri utvrđivanju imaju li članovi angažiranog tima dodijeljeni angažmanu, uključujući one koje dodjeljuje mreža društva, drugo društvo mreže ili pružatelj usluga, kompetencije i sposobnosti za obavljanje angažmana;
- način razrješavanja dvojbi u pogledu kompetencija i sposobnosti članova angažiranog tima, posebno onih koje dodjeljuje mreža društva, drugo društvo mreže ili pružatelj usluga.

¹⁰⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točka 26.

¹⁰⁶ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točka 26.

...

Informacije i komunikacija (Vidjeti točku: 33)

...

Komunikacija unutar društva (Vidjeti točke: 33(b), 33(c))

A112. Društvo može uspostaviti i osnažiti odgovornost osoblja i angažiranih timova za razmjenu informacija s društvom i međusobno uspostavljanjem komunikacijskih kanala kako bi se olakšala komunikacija u cijelom društvu.

Primjeri komunikacije između društva, osoblja i angažiranih timova

- Društvo komunicira odgovornost za implementaciju reakcija društva osoblju i timovima za angažman.
- Društvo komunicira promjene u sustavu upravljanja kvalitetom osoblju i angažiranim timovima, u mjeri u kojoj su promjene relevantne za njihove odgovornosti i omogućuje osoblju i angažiranim timovima poduzimanje brzih i primjerenih mjera u skladu sa njihovim odgovornostima.
- Društvo komunicira informacije koje se dobivaju tijekom procesa društva za prihvaćanje i nastavljane koje su relevantne za angažirane timove u planiranju i obavljanju angažmana.
- Angažirani timovi komuniciraju društvu informacije o:
 - klijentu koje su dobivene tijekom obavljanja angažmana koje bi možda uzrokovale da društvo odbije odnos s klijentom ili određeni angažman da su te informacije bile poznate prije prihvaćanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana;
 - funkcioniranju reakcija društva (npr. zabrinutost u vezi s procesima društva za dodjelu osoblja angažmanima), što u nekim slučajevima može ukazivati na nedostatak u sustavu društva za upravljanje kvalitetom
- Angažirani timovi dostavljaju informacije pregledavatelju kvalitete angažmana ili pojedincima koji pružaju konzultacije.
- ~~Revizor grupe angažirani timovi za grupe komuniciraju~~ komunicira pitanja revizorima komponenti u skladu s politikama ili postupcima društva, uključujući pitanja povezana s upravljanjem kvalitetom na razini angažmana.
- Pojedinaac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za usklađenost sa zahtjevima neovisnosti komuniciraju relevantnom osoblju i angažiranim timovima promjene u zahtjevima za neovisnost i politikama ili postupcima društva za razrješavanje takvih promjena.

...

MSUK 2 - PREGLEDI KVALITETE ANGAŽMANA

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Obavljanje pregleda kvalitete angažmana (Vidjeti točke: 24–27)

...

Postupci koje obavlja pregledavatelj kvalitete angažmana (Vidjeti točke: 25–27)

...

Razmatranja u reviziji grupe

A32. Obavljanje pregleda kvalitete angažmana za reviziju financijskih izvještaja grupe može uključivati dodatna razmatranja za pojedinca imenovanog za pregledavatelja kvalitete angažmana za reviziju grupe, ovisno o veličini i složenosti grupe. U točki 21(a) zahtijeva se da politike ili postupci društva obvezuju pregledavatelja kvalitete angažmana da preuzme ukupnu odgovornost za obavljanje pregleda kvalitete angažmana. Pritom će za veće i složenije revizije grupe pregledavatelj kvalitete angažmana u grupi možda morati raspraviti o važnim pitanjima i značajnim prosudbama s ključnim članovima angažiranog tima koji nije ~~revizor nisu angažirani tim~~ za grupu (npr. ~~s onima koji su odgovorni za obavljanje revizijskih postupaka na financijskim informacijama komponente~~). U tim okolnostima pregledavatelju kvalitete angažmana mogu pomagati pojedinci u skladu s točkom 20. Smjernice iz točke A22 mogu biti korisne kad pregledavatelj kvalitete angažmana za reviziju grupe koristi pomoćnike.

...

MRevS 220 (IZMIJENJEN) – UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA REVIZIJU FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku: 1)

A1. Ovaj MRevS primjenjuje se na sve revizije financijskih izvještaja, uključujući revizije financijskih izvještaja grupe. MRevS 600 (izmijenjen)¹⁰⁷ uređuje posebna razmatranja koja se primjenjuju na reviziju financijskih izvještaja grupe i kad su uključeni revizori komponenti. MRevS 600 (izmijenjen), prilagođen kako je nužno u danim okolnostima, također može biti koristan u reviziji financijskih izvještaja kad angažirani tim uključuje pojedince iz drugog društva. Na primjer, MRevS 600 (izmijenjen) može biti koristan pri uključivanju takvog pojedinca radi prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha, provjeri nekretnina, postrojenja i opreme ili obavljanja revizijskih postupaka u zajedničkom uslužnom centru na udaljenoj lokaciji.

...

¹⁰⁷ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

Definicije

Angažirani tim (Vidjeti točku: 12(d))

...

A21A. Kad više revizora obavlja jednu reviziju zajednički, svi zajednički angažirani partneri i njihovi angažirani timovi zajedno čine "angažiranog partnera " i "angažirani tim " za potrebe MRevS-ova. Međutim, ovaj MRevS ne uređuje odnos između revizora u zajedničkoj reviziji ili rad koji jedan zajednički revizor obavlja u vezi s radom drugog zajedničkog revizora.

...

Primjena politika ili postupaka društva od strane članova angažiranog tima (Vidjeti točke: 9, 12(d),17)

...

A24. Konkretno, politike ili postupci društva mogu zahtijevati od društva ili angažiranog partnera poduzimanje mjera koje su različite od onih koje se primjenjuju na osoblje pri stjecanju razumijevanja pitanja o tome:

- ima li pojedinac iz drugog društva primjerenu kompetenciju i sposobnosti za obavljanje revizijskog angažmana. Na primjer, pojedinac ne bi podlijegao postupcima zapošljavanja i osposobljavanja u društvu te stoga politike ili postupci društva mogu navesti da se ta odluka može provesti drugim mjerama kao što su dobivanje informacija od drugog društva ili tijela za licenciranje ili registraciju. Točke 26, 19 i A59 – A6438 MRevS-a 600 (izmijenjen) sadržavaju smjernice za razumijevanje stručnosti i sposobnosti revizora komponenti.
- razumije li pojedinac iz drugog društva etičke zahtjeve koji su relevantni za angažman u reviziji grupe. Na primjer, pojedinac ne bi podlijegao osposobljavanju u društvu u pogledu politika ili postupaka društva za relevantne etičke zahtjeve. U politikama ili postupcima društva može se navesti da se to razumijevanje stječe drugim radnjama kao što su pružanje informacija, priručnika ili vodiča koji sadrže odredbe relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju na revizijski angažman i na pojedinca.
- hoće li potvrditi neovisnost. Na primjer, pojedinci koji nisu osoblje možda neće moći dovršiti izjavu o neovisnosti izravno u sustavima društva za neovisnost. U politikama ili postupcima društva može se navesti da takvi pojedinci mogu pružiti dokaze o svojoj neovisnosti u vezi s revizijskim angažmanom na druge načine, kao što je pisana potvrda.

A25. Ako politike ili postupci društva zahtijevaju poduzimanje posebnih aktivnosti u određenim okolnostima (npr. konzultiranje o određenom pitanju), možda će biti potrebno da se odnosne politike ili postupci društva komuniciraju pojedincima koji nisu osoblje. Takvi pojedinci mogu upozoriti angažiranog partnera ako se pojave određene okolnosti, a to omogućuje angažiranom partneru da se pridržava politika ili postupaka društva. Na primjer, u revizijskom angažmanu za grupu, ako revizor komponente obavlja revizijske postupke na financijskim informacijama komponente i utvrdi složeno ili prijeporno pitanje koje je relevantno za financijske izvještaje grupe i podložno je konzultiranju¹⁰⁸ u skladu s politikama ili postupcima revizora grupe, revizor komponente može upozoriti revizora grupe angažirani tim za grupu-o tom pitanju.

¹⁰⁸ Vidjeti točku 35.

...

Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost (Vidjeti točke: 16–21)

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke: 1, 16–21)

A38. MRevS 200¹⁰⁹ zahtijeva od revizora pridržavanje relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući one povezane s neovisnošću, koji se odnose na angažmane za reviziju financijskih izvještaja. Relevantni etički zahtjevi mogu varirati ovisno o vrsti i okolnostima angažmana. Na primjer, određeni zahtjevi povezani s neovisnošću mogu se primjenjivati samo pri obavljanju revizija kod uvrštenih subjekata. MRevS 600 (izmijenjen) uključuje dodatne zahtjeve i smjernice povrh onih u ovom MRevS-u u vezi s komuniciranjem o relevantnim etičkim zahtjevima s revizorima komponenti.

...

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

...

A53. Informacije dobivene tijekom postupka prihvatanja i nastavljanja mogu pomoći angažiranom partneru u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a i donošenju informiranih odluka o primjerenim načinima djelovanja. Takve informacije mogu uključivati:

- informacije o veličini, složenosti i vrsti subjekta, uključujući o tome radi li se o reviziji grupe, djelatnosti u kojoj posluje i primjenjivom okviru financijskog izvješćivanja;
- vremenski raspored subjektovog izvještavanja, primjerice u međuobračunskim i završnim fazama;
- u odnosu na revizije grupe, vrsta odnosa kontrole između matičnog društva i njegovih subjekata i poslovnih jedinica; i
- je li došlo do promjena u subjektu ili djelatnosti u kojoj subjekt posluje od prethodnog revizijskog angažmana koje mogu utjecati na vrstu potrebnih resursa, kao i na način na koji će se rad angažiranog tima usmjeravati, nadzirati i pregledavati.

A54. Informacije dobivene tijekom prihvatanja i nastavljanja također mogu biti relevantne u ispunjavanju zahtjeva drugih MRevS-ova, kao i ovog MRevS-a, na primjer u pogledu:

- uspostavljanja razumijevanja uvjeta revizijskog angažmana, kako to zahtijeva MRevS 210; ¹¹⁰
- utvrđivanja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog pogreške ili prijevare, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS-om 240; ¹¹¹
- razumijevanja grupe, ~~njezinih komponenti i njihovih okruženja~~, u slučaju revizije financijskih izvještaja grupe u skladu s MRevS-om 600 (izmijenjen) te usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja rada revizora komponenti;
- utvrđivanje hoće li se i na koji način uključiti revizorski stručnjak u skladu s MRevS-om 620; i

¹⁰⁹ MRevS 200, točke 14 i A16 - A19.

¹¹⁰ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 9.

¹¹¹ MRevS 240, *Odgovornosti revizora u vezi s prijevaram u reviziji financijskih izvještaja*.

- upravljačke strukture subjekta u skladu s MRevS-om 260 (izmijenjen)¹¹² i MRevS-om 265.¹¹³

...

Resursi angažmana (*Vidjeti točke: 25–28*)

...

A60. Resurse za revizijski angažman dodjeljuje ili čini dostupnima prvenstveno društvo iako mogu postojati okolnosti kad angažirani tim izravno pribavlja resurse za revizijski angažman. Na primjer, to može biti slučaj kad se od revizora komponente zahtijeva zakonom, regulativom ili zbog nekog drugog razloga, izražavanje revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima komponente, a menadžment komponente imenuje ga i za obavljanje revizijskih postupaka u ime revizora angažiranog tima za angažman grupe. U takvim okolnostima politike ili postupci društva mogu zahtijevati od angažiranog partnera poduzimanje različitih radnji, kao što je traženje informacija od revizora komponente, kako bi se utvrdilo jesu li mu dodijeljeni ili dostupni dostatni i primjereni resursi.

...

Nedovoljni ili neprimjereni resursi (*Vidjeti točku: 27*)

...

~~A76. U reviziji financijskih izvještaja grupe, ako su resursi povezani s radom koji u komponenti obavlja revizor komponente nedovoljni ili neprimjereni, angažirani partner može o tome raspraviti s revizorom komponente, menadžmentom ili društvom kako bi se na raspolaganje stavili dovoljni i primjereni resursi.~~

...

Obavljanje angažmana

...

Usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje (*Vidjeti točku 30*)

...

Pregledavanje od strane angažiranog partnera (*Vidjeti točke: 30–34*)

...

A92. Angažirani partner primjenjuje profesionalnu prosudbu pri utvrđivanju područja sa značajnim prosudbama koje je donio angažirani tim. Politike ili postupci društva mogu specificirati određena pitanja za koja se obično očekuje da će biti značajne prosudbe. Značajne prosudbe u vezi s revizijskim angažmanom mogu uključivati pitanja povezana s općom revizijskom strategijom i planom revizije za poduzimanje angažmana, izvršenje angažmana i opće zaključke koje je donio angažirani tim, na primjer:

- Pitanja povezana s planiranjem angažmana, kao što su pitanja povezana s određivanjem značajnosti.

¹¹² MRevS 260 (izmijenjen), *Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje*

¹¹³ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*

- Sastav angažiranog tima, uključujući:
 - osoblje koje koristi stručna znanja u specijaliziranom području računovodstva ili revizije;
 - korištenje osoblja iz uslužnih centara.
- Odluka o uključivanju revizorovog stručnjaka, uključujući odluku o uključivanju vanjskog stručnjaka.
- Razmatranja angažiranog tima o informacijama prikupljenih u postupku prihvaćanja i nastavljanja te predložene reakcije na te informacije.
- Proces procjene rizika koji obavlja angažirani tim, uključujući situacije u kojima razmatranje inherentnih čimbenika rizika i procjena inherentnog rizika zahtijeva značajnu prosudbu angažiranog tima. Razmatranje angažiranog tima o odnosima i transakcijama s povezanim stranama te o objavljivanjima koja su s time povezana.
- Rezultati postupaka koje je angažirani tim obavio u značajnim područjima angažmana, na primjer, zaključci u vezi s određenim računovodstvenim procjenama, računovodstvenim politikama ili razmatranjima o vremenskoj neograničenosti poslovanja.
- Ocjena angažiranog tima o radu stručnjaka i zaključcima koji su iz njega izvučeni.
- U situacijama revizije grupe:
 - predložena opća strategija revizije grupe i plan revizije grupe;
 - odluke o sudjelovanju revizora komponenti, uključujući načine njihova usmjeravanja i nadziranja te pregledavanja njihovog rada, uključujući, na primjer, ~~kad postoje područja s većim procijenjenim rizikom od značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente;~~ i
 - ocjena rada revizora komponenti i izvedenih zaključaka.
- Način na koji su razriješena pitanja koja utječu na opću revizijsku strategiju i plan revizije.
- Značajnost i postupanje s ispravljenim i neispravljenim pogrešnim prikazivanjima koji su utvrđeni tijekom angažmana.
- Predloženo revizorsko mišljenje i pitanja koja treba komunicirati u revizorskom izvješću, na primjer, ključna revizijska pitanja ili odjeljak "Značajna neizvjesnost povezana s vremenski neograničenim poslovanjem".
- ...

MRevS 230 – REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA

...

Dodatak

(Vidjeti točku: 1)

Određeni zahtjevi u vezi s dokumentacijom u ostalim MRevS-ovima

Ovaj Dodatak navodi točke u drugim MRevS-ovima koji sadrže određene zahtjeve za dokumentiranje. Popis nije zamjena za sagledavanje zahtjeva i povezani materijala za primjenu i materijala s objašnjenjima u MRevS-ovima.

- MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana* – točke 10–12.
- MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja* – točka 41.
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* – točke 45–48.
- MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja* – točka 30.
- MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* – točka 23.
- MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja* – točka 12.
- MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* – točka 38.
- MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije* – točka 14.
- MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike* – točke 28–30.
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije* – točka 15.
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* – točka 39.
- MRevS 550, *Povezane strane* – točka 28.
- MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)* – točka ~~59570~~.
- MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* – točke 36–37.
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s drugim informacijama* – točka 25.

...

MRevS 240 – REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PRIJEVAROM U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

...

Primjena i drugi materijali s objašnjenjima

...

Odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevara

Odgovornosti revizora (Vidjeti točku: 9)

- A6. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da revizor obavi dodatne postupke i poduzme daljnje radnje. Na primjer, *Kodeks etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe* (IESBA Kodeks) zahtijeva da revizor poduzme radnje kako bi reagirao na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjama da one postoje te da odredi je li potrebna daljnja aktivnost. Takve radnje mogu uključiti priopćavanje otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnje da one postoje, između revizora unutar angažiranog tima drugim revizorima unutar grupe, uključujući angažiranom partneru grupe, revizorima komponenti ili drugim revizorima koji obavljaju posao u subjektima ili poslovnim jedinicama komponentama grupe za svrhe različite od revizije financijskih izvještaja grupe.¹¹⁴

...

MRevS 250 (IZMIJENJEN) – RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVE U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

...

Primjena i drugi materijali s objašnjenjima

Odgovornost za pridržavanje zakona i regulative (Vidjeti točke: 3–9)

...

Odgovornost revizora

...

Dodatne odgovornosti utvrđene zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku: 9)

- A8. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da revizor obavi dodatne postupke i poduzme daljnje radnje. Na primjer, *Kodeks etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe* (IESBA Kodeks) zahtijeva da revizor poduzme radnje kako bi reagirao na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjama da one postoje te da odredi je li potrebna daljnja aktivnost. Takve radnje mogu uključiti priopćavanje otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama,

¹¹⁴ Vidjeti, na primjer, točke Z360.16–360.18 A1 Kodeksa IESBA.

ili sumnje da one postoje, između revizora unutar angažiranog tima drugim revizorima unutar grupe, uključujući angažiranom partneru grupe, revizorima komponenti ili drugim revizorima koji obavljaju posao u subjektima ili poslovnim jedinicama komponentama grupe za svrhe različite od revizije financijskih izvještaja grupe.¹¹⁵

...

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

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

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

....

- A4. MRevS 600 (izmijenjen) uključuje posebna pitanja koja revizori grupe moraju komunicirati onima koji su zaduženi za upravljanje grupom.¹¹⁶ Pitanja za komuniciranje mogu uključivati pitanja na koja su revizora grupe upozorili revizori komponenti a koja su prema prosudbi revizora grupe značajna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje grupom. Revizori komponenti također mogu komunicirati pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom.¹¹⁷ U tim okolnostima primjerena osoba (osobe) s kojom revizor komponente komunicira ovisi o okolnostima angažmana i o pitanju koje treba komunicirati. U nekim slučajevima određeni broj komponenti subjekata ili poslovnih jedinica može obavljati iste djelatnosti unutar istog sustava internih kontrola i koristiti iste računovodstvene prakse. Ako su oni koji su zaduženi za upravljanje tim komponentama, subjektima ili poslovnim jedinicama isti (npr. zajednički upravni odbor), udvostručavanje se može izbjeći istodobnim postupanjem s tim komponentama subjektima ili poslovnim jedinicama u svrhu komuniciranja.

...

Dodatak 1.

(Vidjeti točku: 3)

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

U ovom se Dodatku utvrđuju točke u MSUK-u 1¹¹⁸ i drugim MRevS-ovima koji zahtijevaju komuniciranje određenih pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanog materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MSUK 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge* – točka 34(e).
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*

¹¹⁵ Vidjeti, na primjer, točke Z360.16–360.18 A1 Kodeksa IESBA.

¹¹⁶ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točka 5Z. 49.

¹¹⁷ MRevS 600 (izmijenjen), točka 45(i).

¹¹⁸ MSUK 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge*

– točke: 22, 39(c)(i) i 41 - 43.

- MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja* – točke 15, 20 i 23–25.
- MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu* – točka 9.
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* – točke 12–13.
- MRevS 505, *Eksterne potvrde* – točka 9.
- MRevS 510, *Početni revizijski angažmani—Početna stanja* – točka 7.
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* – točka 38.
- MRevS 550, *Povezane stranke* – točka 27.
- MRevS 560, *Naknadni događaji* – točke 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17.
- MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja* – točka 25.
- MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)* – točka 57. 49.
- MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* – točke 20 i 31.
- MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima* – točka 46.
- MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora* – točka 17.
- MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora* – točke 12, 14, 23 i 30.
- MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora* – točka 12.
- MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni podaci i usporedni financijski izvještaji* – točka 18.
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama* – točke 17–19.

...

MRevS 300 – PLANIRANJE REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

...

Zahtjevi

...

Aktivnosti planiranja

...

10A. Angažirani partner mora pregledati opću revizijsku strategiju i plan revizije.

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Aktivnosti planiranja

Opća revizijska strategija (Vidjeti točke 7–8)

A8. Proces utvrđivanja opće revizijske strategije, podložno dovršetku revizorovih postupaka procjene rizika, može uključivati pitanja kao što su:

- vrsta resursa (ljudskih, tehnoloških ili intelektualnih) koji će se koristiti za određena revizijska područja. Na primjer, raspoređivanje iskusnih članova tima za područja visokog rizika ili dodjeljivanje stručnjaka za rješavanje složenih pitanja;
- iznos resursa koji će se dodijeliti određenim područjima revizije. Na primjer, broj članova tima zaduženih za prisustvovanje fizičkoj inventuri na više lokacija, vrsta i opseg usmjeravanja i nadziranja revizora komponenti te pregled njihovog rada drugih revizora u slučaju revizija grupe ili revizijskog proračuna u satima koji se dodjeljuju visokorizičnim područjima;
- vrijeme u koje se ti resursi moraju upotrijebiti, primjerice u fazi predrevizije ili na ključne krajnje datume razgraničenja; i
- način na koji se takvi resursi usmjeravaju, nadziru ili koriste. Na primjer, kad se očekuje održavanje sastanaka na kojima članovi tima primaju i daju informacije, način očekivanog odvijanja pregleda od strane partnera i voditelja angažmana (na primjer, na terenu ili u uredu).

...

Dodatak

(Vidjeti točke: 7–8, A8–A11)

Razmatranja u utvrđivanju opće strategije revizije

U ovom se dodatku navode primjeri pitanja koja revizor može razmotriti pri upravljanju kvalitetom na razini angažmana. Mnoga od tih pitanja utjecat će na opću revizijsku strategiju revizora i detaljan plan revizije. Navedeni primjeri obuhvaćaju širok raspon pitanja koja su primjenjiva na mnoge angažmane. Iako neka od pitanja navedenih u nastavku mogu biti zahtijevana u drugim MRevS-ovima, nisu sva pitanja relevantna za svaki revizijski angažman i njihov popis nije nužno potpun.

Karakteristike angažmana

...

- Očekivani opseg revizije ~~očekivane pokrivenosti revizijom~~, uključujući broj i lokacije ~~komponente koje treba uključiti~~ na kojima se očekuje obavljanje revizijskog rada za potrebe revizije grupe te mjeru u kojoj će revizori komponenti biti uključeni.
- Vrsta kontrolnih odnosa između matičnog društva i njegovih ~~komponenti~~, subjekata ili poslovnih jedinica koja određuje način konsolidacije grupe.

- Mjera u kojoj komponente revidiraju drugi revizori.
- Vrsta poslovnih segmenata koje treba revidirati, uključujući potrebu za specijaliziranim znanjem.
- Izveštajna valuta koja se mora koristiti, uključujući svaku potrebu za preračunom u valutu za revidirane financijske informacije.
- Zahtjev za revizijom financijskih izvještaja iz zakonskih, regulativnih ili drugih razloga, revizija samostalnih financijskih izvještaja povrh revizijskog rada koji se obavlja u svrhu konsolidacije revizije grupe.

...

Ciljevi izvješćivanja, vremenski raspored revizije i vrste komunikacija

...

- Komunikacija s revizorima komponenti o očekivanim vrstama i vremenu izvješća koja se izdaju i drugim komunikacija u vezi s revizijskim radom koji se obavlja za potrebe revizije grupe komponenti.
- Očekivana vrsta i vremenski raspored komunikacija između članova angažiranog tima, uključujući vrstu i vremenski raspored sastanaka tima i vremenski raspored pregledavanja obavljenog revizijskog rada.

...

Značajni čimbenici, preliminarni aktivnosti angažmana i znanja stečena na drugim angažmanima

- Određivanje značajnosti u skladu s MRevS-om 320¹¹⁹ i, ako je primjenjivo:
 - Određivanje provedbene značajnosti za komponente i njihovo komuniciranje revizorima komponenti u skladu s MRevS-om 600 (izmijenjen).¹²⁰
 - Početna očekivanja o preliminarnoj identifikaciji značajnih komponenti i značajnih klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima koja mogu biti značajna.

...

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

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

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

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

¹¹⁹ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*

¹²⁰ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točke i-21–23 i 40(e)35–36

i povezanim aktivnosti radi dobivanja informacija koje se koriste u svrhu identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.¹²¹ Povrh toga, sljedeći MRevS-ovi sadrže dodatne zahtjeve i smjernice za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u svezi s posebnim pitanjima ili okolnostima:

- MRevS 540 (izmijenjen)¹²² u vezi s računovodstvenim procjenama;
- MRevS 550 u vezi s odnosima i transakcijama s povezanim stranama;
- MRevS 570 (izmijenjen)¹²³ u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem; i
- MRevS 600 (izmijenjen)¹²⁴ u vezi s financijskim izvještajima grupe.

...

Rasprave angažiranog tima (Vidjeti točke: 17–18)

...

Prilagodljivost opsega

...

A45. Ako angažman obavlja veliki angažirani tim, kao što je slučaj kod revizije grupnih financijskih izvještaja, nije uvijek nužno ni praktično da rasprava uključuje sve članove u jednoj raspravi (na primjer, u multilokacijskoj reviziji), niti je potrebno da svi članovi angažiranog tima budu informirani o svim odlukama koje su donesene u raspravi. Angažirani partner može raspraviti pitanja s ključnim članovima angažiranog tima, uključujući, ako se to smatra primjerenim, one sa specifičnim vještinama ili znanjem te one koji su odgovorni za rad koji će se obavljati na revizijama-komponenti, uz delegiranje rasprave s drugima, vodeći računa o opsegu komunikacije koja se smatra nužnom za čitavi angažirani tim. Pri tome može biti koristan plan komuniciranja, koji je odobrio angažirani partner.

...

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

...

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje

...

Značajni rizici (Vidjeti točku: 32)

Zašto se utvrđuju značajni rizici i implikacije za reviziju

A218. Utvrđivanje značajnih rizika dopušta revizoru više pozornosti usmjeriti na one rizike koji se nalaze na gornjem kraju spektra inherentnog rizika, kroz obavljanje određenih zahtijevanih reakcija, uključujući:

¹²¹ MRevS 240, točke 12–27.

¹²² MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i s njima povezanih objavljivanja*

¹²³ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

¹²⁴ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora-komponenti)*

- ...
- MRevS 600 (izmijenjen) zahtijeva od revizora grupe ocjenu primjerenosti oblikovanja i obavljanja daljnjih revizijskih postupaka za područja s višim procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, ili značajnih rizika, na kojima revizor komponente određuje daljnje revizijske postupke koji se moraju obaviti—veću uključenost angažiranog partnera za grupu ako se značajan rizik odnosi na komponentu u reviziji grupe te da angažirani tim grupe usmjerava rad koji je potreban u odnosu na komponentu a koji obavlja revizor komponente.¹²⁵

...

MRevS 320 – ZNAČAJNOST U PLANIRANJU I OBAVLJANJU REVIZIJE

...

Definicije

9. Za potrebe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju dolje pripisana značenja :
- (a) Značajnost za provedbu (provedbena značajnost) – znači iznos ili iznosi koje je revizor odredio i koji su manji od značajnosti za financijske izvještaje u cjelini kako bi se rizik agregacije smanjio na primjereno nisku razinu—vjerojatnost da agregat neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikaza premašuje značajnost za financijske izvještaje u cjelini. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu odnosi se i na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jedne ili više razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objavljivanja.
 - (b) Agregacijski rizik – vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja premašuje značajnost za financijske izvještaje u cjelini.

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Utvrđivanje značajnosti i provedbene značajnosti pri planiranju revizije

...

Značajnost za provedbu (Vidjeti točku 11)

- A13. Planiranje revizije samo da bi se otkrili pojedinačno značajna pogrešna prikazivanja previda činjenicu da zbroj pojedinačno neznačajnih pogrešnih prikazivanja može uzrokovati značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja i ne ostavlja prostora za moguća neotkrivena pogrešna prikazivanja. Značajnost za provedbu (koja je, kako je definirano, jedan ili više iznosa) utvrđena je kao iznos koji je niži od značajnosti za financijske izvještaje u cjelini kako bi se rizik agregacije smanjio na primjereno nisku razinu—na primjereno nisku razinu vjerojatnost da agregat neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima premašuje značajnost za financijske izvještaje u cjelini. Slično tome, značajnost za provedbu koja se odnosi na razinu značajnosti utvrđenu za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje postavlja se tako da se smanji na primjereno nisku razinu

¹²⁵ MRevS 600, točka 30 i 3142.

vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u određenoj klasi transakcija, stanja na računu ili objavljivanja premašuje razinu značajnosti za tu određenu klasu kategoriju transakcija, stanje računa ili objavljivanje. Određivanje značajnosti za provedbu nije jednostavan mehanički izračun i uključuje korištenje profesionalne prosudbe. Na to utječe revizorovo razumijevanje subjekta, ažurirano tijekom obavljanja postupaka procjene rizika; te vrsta i opseg pogrešnih prikazivanja koje su utvrđene u prethodnim revizijama, a time i očekivanja revizora u odnosu na pogrešne prikaze u tekućem razdoblju.

...

MRevS 402 – REVIZIJSKA RAZMATRANJA U VEZI SA SUBJEKTIMA KOJI KORISTE RAD USLUŽNIH ORGANIZACIJA

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Stjecanje razumijevanja usluga koje pruža uslužna organizacija, uključujući interne kontrole

...

Daljnji postupci kad se od subjekta korisnika ne može steći dostatno razumijevanje (Vidjeti točku 12)

...

A19. Drugi revizor može se koristiti za obavljanje postupaka koji će pružiti potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji koje se odnose na usluge pružene subjektu korisniku. Ako je izdano izvješće tipa 1 ili tipa 2, revizor korisnika može koristiti revizora usluge za obavljanje tih postupaka jer revizor usluge ima postojeći odnos s uslužnom organizacijom. Revizoru korisnika usluge koji koristi rad drugog revizora mogu biti korisne smjernice iz MRevS-a ~~220 600~~ (izmijenjen)¹²⁶ jer se odnose na određivanje kompetentnosti i sposobnosti drugog razumijevanja; revizora (uključujući neovisnost i stručnu kompetenciju tog revizora), usmjeravanje i nadziranje uključeno u rad drugog revizora, ~~u planiranje~~ vrste, vremenskog rasporeda i opsega ~~takvog rada~~ odijeljenog drugom revizoru te ~~u ocjenjivanje~~ dostatnosti i primjerenosti prikupljenih revizijskih dokaza.

...

¹²⁶ MRevS 220 (izmijenjen), Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja 600 *Posebna razmatranja — revizije* financijskih izvještaja grupe (*uključujući rad revizora komponenti*), točka 2, navodi: "Revizor može smatrati da je ovaj MRevS, prilagođen prema potrebi u danim okolnostima, koristan kad taj revizor uključuje druge revizore u reviziju financijskih izvještaja koji nisu grupni financijski izvještaji" Vidjeti i točku 19 MRevS-a 600.

MRevS 501 – REVIZIJSKI DOKAZI – POSEBNA RAZMATRANJA ZA ODABRANE STAVKE

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Zalihe

Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha (Vidjeti točku: 4(a))

...

A3. Pitanja relevantna u planiranju prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha (ili u oblikovanju i izvođenju revizijskih postupaka u skladu s točkama 4 – 8 ovog MRevS-a) uključuju, primjerice:

- rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u vezi sa zalihama;
- vrste internih kontrola u vezi sa zalihama;
- očekuje li se da su ustanovljeni adekvatni postupci i izdane primjerene upute za fizičko brojanje zaliha;
- vrijeme fizičkog brojanja zaliha;
- provodi li subjekt kontinuiranu inventuru;
- lokacije na kojima se zalihe drže, uključujući značajnost zaliha i rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zaliha u različitim lokacijama, pri odlučivanju o tome na kojim lokacijama je primjereno prisustvovanje popisu; ~~MRevS 600¹²⁷ se bavi pitanjem uključenosti ostalih revizora i može biti relevantan ukoliko se takvo uključivanje odnosi na prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na udaljenoj lokaciji.~~
- je li potrebna pomoć revizorova eksperta. MRevS 620¹²⁸ se bavi korištenjem revizorovog eksperta radi pomaganja revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

...

¹²⁷ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora-komponenti)*

¹²⁸ MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*

MRevS 510 – POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI – POČETNA STANJA

...

Dodatak

...

Ilustracija 1:

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu koristeći fer okvir prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)¹²⁹ se ne primjenjuje).
- ...

...

Ilustracija 2:

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu koristeći fer okvir prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).
- ...

...

MRevS 550 – POVEZANE STRANE

...

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

...

Razumijevanje odnosa i transakcija s povezanim stranama subjekta

...

Identitet subjektivih povezanih strana (Vidjeti točku: 13(a))

...

¹²⁹ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

A13. U kontekstu revizije grupe, MRevS 600 (izmijenjen) zahtijeva od revizora grupe ~~tima za grupni angažman da zatraži od revizora komponenti pravodobnu komunikaciju o odnosima s povezanim stranama koje menadžment grupe ili revizor grupe nije prethodno identificirao~~ dostaviti popis ~~povezanih strana koji je pripremio menadžment grupe i bilo koje druge povezane strane kojih je angažirani tim za grupu svjestan.~~¹³⁰ ~~Ako je subjekt komponenta unutar grupe, te~~ Takve informacije pružaju korisnu osnovu za upite ~~revizora~~ revizora grupe menadžmentu u vezi s identitetom ~~subjektovih~~ povezanih strana.

...

Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti točku: 20)

...

Utvrđene značajne transakcije s povezani stranama izvan uobičajenog tijeka poslovanja subjekta

Ocjenjivanje poslovne opravdanosti značajnih transakcija s povezanim stranama (Vidjeti točku: 23)

A38. U ocjenjivanju poslovne opravdanosti značajne transakcije s povezanom stranom izvan uobičajenog tijeka poslovanja subjekta revizor može razmotriti sljedeće:

- Pitanja o transakciji:
 - je li pretjerano složena (na primjer, može uključivati više povezanih strana unutar ~~konsolidirane~~ grupe);
 - ima li neuobičajene uvjete trgovanja, kao što su neobične cijene, kamatne stope, jamstva i uvjete otplate;
 - nedostaje li očigledan logičan poslovni razlog za njezino pojavljivanje;
 - uključuje li prethodno neidentificirane povezane strane;
 - obrađuje li se na neuobičajen način.
- Pitanje o tome je li menadžment raspravljao o vrsti takve transakcije i računovodstvu takve transakcije s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- Pitanje o tome stavlja li menadžment veći naglasak na određeni računovodstveni tretman, a ne posvećuje dužnu pažnju ekonomskoj opravdanosti transakcije.

Ako objašnjenja menadžmenta nisu u skladu s uvjetima transakcije s povezanom stranom, revizor je dužan, u skladu s MRevS-om 500¹³¹, razmotriti pouzdanost objašnjenja i izjava menadžmenta o drugim značajnim pitanjima.

...

¹³⁰ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točka 32(b)40(e)

¹³¹ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka 11.

MRevS 570 (IZMIJENJEN) – VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

...

Dodatak

...

Ilustracija 1. – Nemodificirano mišljenje kad postoji značajna neizvjesnost i ako je objavljivanje u financijskim izvještajima primjereno

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija potpunog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)¹³²).**

...

Ilustracija 2. – Mišljenje s rezervom kad postoji značajna neizvjesnost a financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog neadekvatnog objavljivanja

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija potpunog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).**

...

Ilustracija 3. – Negativno mišljenje kad postoji značajna neizvjesnost koja nije objavljena u financijskim izvještajima

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija potpunog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu koji su sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).**
- ...

...

¹³² MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

MRevS 610 (IZMIJENJEN 2013.) – KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Određivanje može li se, u kojim područjima i u kojoj mjeri koristiti rad funkcije interne revizije

...

Određivanje vrste i opsega rada funkcije interne revizije koja se može koristiti

Čimbenici koji utječu na određivanje vrste i opsega rada funkcije interne revizije koji se može koristiti (Vidjeti točke: 17–19)

...

A16. Primjeri rada funkcije interne revizije koji može koristiti vanjski revizor uključuju sljedeće:

- ispitivanje operativne učinkovitosti kontrola;
- dokazni postupci koji uključuju ograničenu prosudbu;
- promatranja brojenja zaliha;
- praćenje transakcija putem informacijskog sustava relevantnog za financijsko izvještavanje;
- testiranje usklađenosti s regulativnim zahtjevima;
- ~~u nekim okolnostima, revizije ili uvidi u financijske informacije ovisnih društava koje nisu značajne komponente grupe (ako to nije u suprotnosti sa zahtjevima MRevS-a 600).¹³³~~

...

Određivanje mogu li se, u kojim područjima i u kojoj mjeri interni revizori koristiti za pružanje izravne pomoći

Određivanje mogu li se interni revizori koristiti za pružanje izravne pomoći za potrebe revizije (Vidjeti točke: 5, 26. – 28.)

A31. U jurisdikcijama u kojima je vanjskom revizoru zakonom ili regulativom zabranjeno koristiti interne revizore za pružanje izravne pomoći, relevantno je ~~da u okolnostima revizije grupe revizori da revizor grupe~~ razmotri proširuje li se zabrana i na revizore komponente i, ako se proširuje, da to razriješe u komunikaciji s revizorima komponenti.¹³⁴

...

¹³³ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

¹³⁴ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, Točka 25(a)40(b)

MRevS 700 (IZMIJENJEN) – FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

...

Zahtjevi

...

Revizorsko izvješće

...

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu s međunarodnim revizijskim standardima

...

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

...

39. Revizorove odgovornosti za odjeljak revizorskog izvješća o reviziji financijskih izvještaja mora nadalje: (Vidjeti točku: A50.)

...

(c) kad se primjenjuje MRevS 600 (izmijenjen)¹³⁵, dodatno opisati odgovornosti revizora u revizijskom angažmanu za grupu navođenjem da:

- (i) revizorove odgovornosti su ~~pribraviti za~~ planirati i obaviti reviziju grupe kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o financijskim informacijama subjekata ili poslovnih jedinica ~~poslovnih aktivnosti~~ unutar grupe kao osnovu za formiranje mišljenja kako bi se izrazilo mišljenje o financijskim izvještajima grupe;
- (ii) je revizor odgovoran za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje obavljanja revizijskih aktivnosti koje se obavljaju za potrebe revizije grupe; i
- (iii) revizor ostaje i dalje isključivo odgovoran za revizorovo mišljenje. ¹³⁶

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Revizorsko izvješće (Vidjeti točku: 20)

...

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu s međunarodnim revizijskim standardima

...

Osnova za mišljenje (Vidjeti točku: 28)

¹³⁵ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

¹³⁶ MRevS 600 (izmijenjen), točka 53.

...

Posebna razmatranja za revizije grupe

- A38. U revizijama grupe ~~za koje~~ ~~kada~~ postoje brojni izvori relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući i one koji se odnose na neovisnost, poziv u revizorskom izvješću na jurisdikciju je redovito u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima koji su primjenjivi na ~~angažirani tim~~ revizora grupe. To je stoga što su u revizijama grupe, revizori komponente također podložni etičkim zahtjevima koji su relevantni za reviziju grupe.¹³⁷
- A39. MRevS-i ne ustanovljuju posebne zahtjeve neovisnosti ili etičke zahtjeve spram revizora, uključujući i revizora komponente, i na taj način ne proširuju ili na drugi način zaobilaze zahtjeve neovisnosti u IESBA Kodeksu ili drugim etičkim zahtjevima kojima je podložan ~~angažirani tim~~ revizor grupe, kao što MRevS-i ni ne zahtijevaju da revizori komponente u svim slučajevima budu podložni istim određenim zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi ~~za angažirani tim~~ na revizora grupe. Kao posljedica toga, relevantni etički zahtjevi, uključujući i oni koji se odnose na neovisnost, mogu biti vrlo kompleksni u slučaju revizije grupe. MRevS 600 (izmijenjen)¹³⁸ pruža upute revizorima u obavljanju poslova s financijskim informacijama komponente u reviziji grupe, uključujući i za one situacije gdje revizor komponente ne ispunjava zahtjeve neovisnosti koji su relevantni za reviziju grupe.

...

Dodatak

...

Ilustracija 1 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).
- ...

...

Ilustracija 2 – Revizorsko izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se primjenjuje).
- ...

¹³⁷ MRevS 600 (izmijenjen), točke A56–A57, A66–A68A37

¹³⁸ MRevS 600 (izmijenjen), točke 25, 27, 49–20

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom primatelju]

Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja ¹³⁹

...

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

...

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima, primjenjujemo profesionalnu prosudbu i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- ...
- ~~Planiramo i obavljamo reviziju grupe radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s financijskim informacijama subjekata ili poslovnih aktivnosti unutar Grupe u svezi s financijskim informacijama subjekata ili poslovnih jedinica unutar grupe kao osnove za izražavanje formiranje~~ mišljenja o financijskim izvještajima ~~konsolidirane grupe~~. Mi smo odgovorni za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje ~~obavljenih revizijskih aktivnosti obavljenih za potrebe revizije grupe~~. Mi ostajemo isključivo odgovorni za naše revizijsko mišljenje.

...

Ilustracija 3 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima neuvrštenog subjekta sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).
- ...

...

Ilustracija 4 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima neuvrštenog subjekta sastavljenih u skladu s okvirom sukladnosti opće namjene

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni sukladno zakonu ili regulativi. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).
- ...

...

¹³⁹ Podnaslov "Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nepotreban je u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvešće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima" nije primjenjiv.

MRevS 701 – PRIOPĆAVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Određivanje ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točke: 9–10)

...

Pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost (Vidjeti točku: 9)

...

A15. Razni MRevS-ovi zahtijevaju posebno komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima koje se može odnositi na područja značajne revizorove pozornosti. Primjerice:

- MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnih poteškoćama, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizije.¹⁴⁰ MRevS-ovi uvažavaju moguće poteškoće u vezi s, na primjer:
 - transakcijama s povezanim stranama¹⁴¹ osobito s ograničenošću revizorove mogućnosti da pribavi revizijske dokaze da su svi aspekti transakcije s povezanom stranom (osim cijene) jednaki onima za slične transakcije po tržišnim uvjetima.
 - ograničenjima u reviziji grupe, na primjer, ako je pristup ~~angažiranog tima za grupu~~ informacijama ili osobama možda bio ograničen.¹⁴²
- MRevS 220 (izmijenjen) utvrđuje zahtjeve za angažiranog partnera u svezi s poduzimanjem primjerenog konzultiranja o teškim ili spornim pitanjima, pitanjima o kojima politike ili postupci društva zahtijevaju konzultiranje,¹⁴³ i drugim pitanjima koja prema profesionalnoj prosudbi angažiranog partnera zahtijevaju konzultiranje. Na primjer, revizor se možda konzultirao s drugima unutar društva ili izvan njega o značajnom stručnom pitanju, što može biti pokazatelj da je riječ o ključnom revizijskom pitanju. Angažirani partner također mora raspraviti, između ostalog, važna pitanja i značajne prosudbe koje nastaju tijekom revizijskog angažmana s pregledavateljem kvalitete angažmana.¹⁴⁴

...

MRevS 705 (IZMIJENJEN) – MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

...

¹⁴⁰ MRevS 260 (izmijenjen), točke 16(b) i A21.

¹⁴¹ MRevS 550, *Povezane strane*, točka A42.

¹⁴² MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točka 57. 49-(c).

¹⁴³ MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*, točka 35.

¹⁴⁴ MRevS 220 (izmijenjen), točka 36.

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Okolnosti kad se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja

...

Vrste nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (Vidjeti točku: 6(b))

...

A10. Primjeri okolnosti izvan kontrole subjekta uključuju situacije kada su:

- računovodstvene evidencije subjekta bile uništene;
- državna tijela trajno zaplijenila računovodstvene evidencije ~~značajnog sastavnog dijela subjekta~~ – značajne komponente za koju je utvrđeno nužno obavljanje daljnjih revizijskih postupaka za potrebe revizije grupe.

...

Dodatak

...

Ilustracija 1 – Mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)¹⁴⁵).**
- ...

...

Ilustracija 2 – Negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikaza konsolidiranih financijski izvještaja

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- **Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe subjekta i ovisnih društava (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se primjenjuje).**
- ...

...

¹⁴⁵ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

Ilustracija 3 – Mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti da dobije dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s inozemnim pridruženim društvom

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta i ovisnih društava (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se primjenjuje).
- ...

...

Ilustracija 4 – Suzdržano mišljenje zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio konsolidiranih financijski izvještaja

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta i ovisnih društava (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se primjenjuje).
- ...

...

Ilustracija 5 – Suzdržano mišljenje zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).
- ...

MRevS 706 (IZMIJENJEN) – TOČKE ZA ISTICANJE PITANJA I TOČKE ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

...

Dodatak 3

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)¹⁴⁶).
- ...

...

...

Dodatak 4

...

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).
- ...

...

MRevS 710 – USPOREDNE INFORMACIJE, USPOREDNI IZNOSI I USPOREDNI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI

...

Dodatak

...

Ilustracija 1 – Usporedni iznosi

Za potrebe ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)¹⁴⁷ se ne primjenjuje).
- ...

¹⁴⁶ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

¹⁴⁷ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

...

Ilustracija 2 – Usporedni iznosi

Za potrebe ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).
- ...

...

Ilustracija 3 – Usporedni iznosi

Za potrebe ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).
- ...

...

Ilustracija 4 – Usporedni financijski izvještaji

Za potrebe ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).
- ...

...

MRevS 720 (IZMIJENJEN) – REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM INFORMACIJAMA

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Čitanje i razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točke: 14–15)

...

Razmatranje o tome postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovih saznanja stečenih u reviziji (Vidjeti točku 14(b))

...

A35. Revizor može odrediti da je, kao osnova za revizorovo sagledavanje postoji li značajna proturječnost, primjereno oslanjanje na relevantnu revizijsku dokumentaciju ili postavljanje upita relevantnim članovima angažiranog tima, uključivo ~~ili~~ relevantnim revizorima komponente. Na primjer:

- kada ostale informacije opisuju planirano zatvaranje važne proizvodne linije i, iako je revizor upoznat s planiranim zatvaranjem, revizor može postaviti upite relevantnom članu angažiranog tima koji je obavio revizijske postupke u tom području kako bi revizor potkrijepio svoje sagledavanje pitanja je li opis značajno proturječan saznanjima koje je stekao tijekom revizije.
- kada ostale informacije opisuju važne pojedinosti sudskog postupka s kojim se bavilo u reviziji, ali ih se revizor ne može prisjetiti u dovoljnoj mjeri, može biti primjereno, kako bi potkrijepio svoja sjećanja, osloniti se na revizijsku dokumentaciju gdje su takve pojedinosti dane u sažetku.

A36. Hoće li, i ako tako bude, u kom će razmjeru revizor se osloniti na relevantnu revizijsku dokumentaciju, ili postavljati upite relevantnim članovima angažiranog tima, uključujući ~~ili~~ relevantnim revizorima komponente je pitanje za profesionalnu prosudbu. Međutim, moguće je da neće biti nužno da se revizor oslanja na relevantnu revizijsku dokumentaciju, ili postavlja upite relevantnim članovima angažiranog tima, uključujući ~~ili~~ relevantnim revizorima komponente za bilo koje pitanje uključeno u ostalim informacijama.

...

Dodatak 2.

...

Ilustracija 1 - Revizorovo izvješće za bilo koji subjekt, listani ili drugačiji od listanog, koje sadrži nemodificirano mišljenje kada je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i nije otkrio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija kompletnog skupa finansijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, bilo da je naveden ili na drugom popisu, koristeći okvir za poštnu prezentaciju. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)¹⁴⁸).
- ...

...

¹⁴⁸ MRevS 600 (izmijenjen), posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)

Ilustracija 2. – Revizorovo izvješće za listani subjekt, koje sadrži nemodificirano mišljenje kada je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorova izvješća i nije otkrio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija, te očekuje da dobije preostale informacije nakon datuma izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) ne primjenjuje se).
- ...

...

Ilustracija 3. – Revizorovo izvješće za subjekt različit od listanog, koje sadrži nemodificirano mišljenje kada je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorova izvješća i nije otkrio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija te očekuje da dobije preostale informacije nakon datuma revizorova izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) ne primjenjuje se).
- ...

...

Ilustracija 4 – Revizorovo izvješće za listani subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenja kada revizor nije dobio dio ostale informacije prije datuma revizorova izvješća ali očekuje da ih dobije nakon datuma revizorova izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) ne primjenjuje se).
- ...

...

Ilustracija 5 – Revizorovo izvješće za bilo koji subjekt, listani subjekt ili različit od listanog, koje sadrži nemodificirano mišljenja kada je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i zaključio da postoji značajni pogrešni prikaz ostalih informacija.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, listanog subjekta ili drugačijeg od listanog, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) ne primjenjuje se).

...

Ilustracija 6 – Revizorovo izvješće za bilo koji subjekt, listani subjekt ili različit od listanog, koje sadrži mišljenje s rezervom kada je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i postoji ograničenje djelokruga u vezi sa značajnom stavkom konsolidiranih financijskih izvještaja koje također utječe na ostale informacije.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijski izvještaja bilo kojeg subjekta, listanog ili drugačijeg od listanog koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se primjenjuje.)
- ...

...

Ilustracija 7 – Revizorovo izvješće za bilo koji subjekt, listani subjekt ili različit od listanog, koje sadrži negativno mišljenje kada je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i negativno mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe na ostale informacije.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijski izvještaja bilo kojeg subjekta, listanog ili drugačijeg, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se primjenjuje).
- ...

...

MRevS 805 (IZMIJENJEN) – POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE POJEDINAČNIH FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVAKA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj MRevS ne primjenjuje se na ~~izvješće okolnosti u kojima postupke revizije obavlja revizor~~ ~~komponente, izdano kao rezultat obavljenog rada~~ na financijskim informacijama ~~komponente na~~ ~~zahtjev angažiranog tima za grupu~~ u svrhu revizije financijskih izvještaja grupe (vidjeti MRevS 600 (izmijenjen)).¹⁴⁹

...

¹⁴⁹ MRevS 600 (izmijenjen), posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)

MSU 2400 (IZMIJENJEN) – ANGAŽMANI UVIDA U POVIJESNE FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MSU-a (Vidjeti točku: 1-2)

...

~~Uvidi u financijske informacije komponenti u kontekstu revizije financijskih izvještaja grupe subjekata~~

~~A2. Angažmane uvida u skladu s ovim MSU-om može zahtijevati revizor financijskih izvještaja grupe subjekata od subjekata koji su komponente. Takav angažman uvida obavljen u skladu s ovim MSU-om može biti popraćen zahtjevom od revizora grupe da se obave dodatni poslovi ili postupci kako je potrebno u okolnostima angažmana revizije grupe.~~

...

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida (Vidjeti točku: 29)

...

Dogovaranje uvjeta angažmana

...

~~Uvid u subjekte koji su komponente grupe~~

~~A54. Revizor financijskih izvještaja grupe subjekata može zahtijevati da praktičar obavi uvid u financijske informacije subjekta koji je komponenta grupe. Ovisno o instrukcijama revizora grupe, uvid u financijske informacije komponente može biti obavljen u skladu s ovim MSU-om. Revizor grupe može također predvidjeti dodatne postupke kao dopunu posla obavljenog za uvid obavljen prema ovom MSU. Gdje praktičar koji obavlja uvid je revizor financijskih izvještaja subjekta koji je komponenta grupe, uvid se obavlja u skladu s ovim MSU-om.~~

...

Obavljanje angažmana

...

Praktičarovo razumijevanje (Vidjeti točke: 45–46)

...

A78. U stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, praktičar može također razmotriti:

- je li subjekt komponenta grupe subjekata ili pridruženo društvo drugog subjekta.
- ...

Oblikovanje i obavljanje postupaka (Vidjeti točke: 47, 55)

...

A80. Kada je praktičar angažiran radi obavljanja uvida u financijske izvještaje grupe subjekata, planirane vrste, vremenski raspored i obujam postupaka za uvid su usmjereni na postizanje praktičarovih ciljeva za angažman uvida navedene u ovom MSU, ali u kontekstu financijskih izvještaja grupe.

...

Analitički postupci (Vidjeti točke: 46–47, 49)

A90. U uvidu u financijske izvještaje, obavljanje analitičkih postupaka pomaže praktičaru u:

- stjecanju ili ažuriranju praktičarovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i da bi mogao prepoznati područja gdje je vjerojatnije pojavljivanje značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima;
- otkrivanju nedosljednosti ili odstupanja od očekivanih trendova, vrijednosti ili normi u financijskim izvještajima kao što je razina sukladnosti financijskih izvještaja s ključnim podacima, uključujući i s ključnim pokazateljima uspješnosti;
- osiguravanju potvrdnih dokaza u vezi s drugim upitima ili već obavljenim analitičkim postupcima;
- služeći kao dodatni postupci kada praktičar postane svjestan pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani. Primjer takvog dodatnog postupka je komparativna analiza mjesečnih prihoda i iznosa rashoda po profitnim centrima, odjelima ili drugim komponentama ~~po profitnim centrima, odjelima ili drugim sastavnim dijelovima subjekta~~ kako bi se osigurali dokazi za financijske informacije sadržane u pojedinim stavkama ili objavama sadržanim u financijskim izvještajima.

Strukture i procese koji podržavaju poslovanje IAASB-a pomaže Međunarodna federacija računovođa® ili IFAC.®

IAASB i IFAC ne prihvaćaju odgovornost za gubitak prouzročen bilo kojoj osobi koja djeluje ili se suzdržava od djelovanja oslanjajući se na materijal u ovoj publikaciji, bez obzira na to je li takav gubitak uzrokovan nepažnjom ili na neki drugi način.

Međunarodni revizijski standardi, međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja, međunarodni standardi za angažmane uvida, međunarodni standardi za povezane usluge, međunarodni standardi za kontrolu kvalitete, smjernice međunarodne revizijske prakse, nacrti za raspravu, radovi za konzultacije i druge publikacije IAASB-a objavljuje IFAC koji drži autorska prava na njima.

Autorska prava © travanj 2022. pripadaju IFAC-u. Sva prava pridržana. Ova se publikacija može preuzeti za osobnu i nekomercijalnu upotrebu (tj. profesionalnu referencu ili istraživanje) s www.iaasb.org. Pisano dopuštenje potrebno je za prevođenje, reprodukciju, pohranu ili prijenos ili za druge slične uporabe ovog dokumenta.

"Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja", "Međunarodni revizijski standardi", "Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja", "Međunarodni standardi za angažmane uvida", "Međunarodni standardi za povezane usluge", "Međunarodni standardi za kontrolu kvalitete", "Smjernice za međunarodnu revizijsku praksu", "IAASB", "ISA", "ISAE", "ISRE", "ISRS", "ISQC", "ISQM", "IAPN", i logotip IAASB su zaštitni znakovi IFAC-a ili registrirani zaštitni znakovi i uslužni znakovi IFAC-a u SAD-u i drugim zemljama.

Informacije o autorskim pravima, zaštitnim znakovima i dopuštenjima potražite u [odjeljku dopuštenja](#) ili kontaktirajte permissions@ifac.org.

Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) 600 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u travnju 2022. na engleskom jeziku, Hrvatska revizorska komora je u rujnu 2023. prevela na hrvatski jezik i objavljuje uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 600 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating Publication of the International Federation of Accountants". Odobreni tekst Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 600 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima nikakvu odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupke koji bi mogli proizaći iz toga.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 600 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)* © 2022. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 600 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)* © 2023. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Auditing (ISA) 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors).

Kontaktirati Permissions@ifac.org za dozvolu za umnažanje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili za slične uporabe ovog dokumenta.



International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org