

## MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 315 (IZMIJENJEN)

### PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA KROZ STJECANJE RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma)

#### SADRŽAJ

	Točka
<b>Uvod</b>	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
<b>Cilj</b>	3
<b>Definicije</b>	4
<b>Zahtjevi</b>	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	5 – 10
Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole	11 – 24
Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	25 – 31
Dokumentacija	32
<b>Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima</b>	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A1 – A23
Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole	A24 – A117
Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	A118 – A143
Dokumentacija	A144 – A147
Dodatak 1: Komponente internih kontrola	
Dodatak 2: Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

#### Uvod

##### Djelokrug ovog MRevS-a

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorskom odgovornošću da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole.

**Datum stupanja na snagu**

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma.

**Cilj**

3. Cilj revizora je prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške, na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole, stvarajući na taj način osnovicu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

**Definicije**

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
  - (a) Tvrdnje – izjave menadžmenta, eksplicitne ili drugačije, koje su utjelovljene u financijskim izvještajima, a koje revizor koristi pri sagledavanju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati.
  - (b) Poslovni rizik – rizik nastao uslijed značajnih uvjeta, događaja, okolnosti, aktivnosti ili neaktivnosti koji mogu negativno utjecati na sposobnost poslovnog subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije, ili nastao zbog određivanja neodgovarajućih ciljeva i strategija.
  - (c) Interna kontrola – postupak koji su oblikovali i stavili na snagu oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment i ostalo osoblje kako bi se osiguralo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva poslovnog subjekta u vezi s pouzdanim financijskim izvještavanjem, djelotvornim i učinkovitim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam »kontrola« odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.
  - (d) Postupci procjene rizika – revizijski postupci obavljani radi stjecanja razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove kontrole, kako bi se, na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji, prepoznali i procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške.
  - (e) Značajan rizik – prepoznat i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, u reviziji zahtijeva posebnu pozornost.

**Zahtjevi****Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti**

5. Revizor će obaviti postupke procjene rizika kako bi osigurao osnovicu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. Postupci procjene rizika sami po sebi, međutim, ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima se treba temeljiti revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A1-A5.)
6. Postupci procjene rizika uključit će sljedeće:
  - (a) upite menadžmentu, odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije (ako ona postoji) i drugima unutar subjekta koji po revizorovoj prosudbi mogu imati informacije za koje je vjerojatno da će pomoći u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; (Vidjeti točku A6-A13.)

(b) analitičke postupke; i (Vidjeti točke A14-A17.)

(c) promatranje i provjeravanje. (Vidjeti točku A18.)

7. Revizor će razmotriti jesu li informacije pribavljene iz revizorovog postupka prihvaćanja ili zadržavanja klijenta relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
8. Ako je angažirani partner obavljao drugi angažman za subjekt, angažirani partner će razmotriti jesu li dobivene informacije relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
9. Gdje revizor namjerava koristiti informacije iz ranije stečenog revizorova iskustva sa subjektom i iz obavljanja revizijskih postupaka u revizijama u ranijim godinama, revizor će utvrditi jesu li nastale promjene od vremena prijašnje revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost za tekuću reviziju. (Vidjeti točke A19-A20.)
10. Angažirani partner i drugi ključni članovi revizijskog tima raspraviti će osjetljivost financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje i primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na subjektive činjenice i okolnosti. Angažirani partner će odrediti koja pitanja trebaju biti pripočena članovima angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu. (Vidjeti točke A21-A23.)

**Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole***Subjekt i njegovo okruženje*

11. Revizor će steći razumijevanje o sljedećem:
  - (a) relevantnim industrijskim, regulativnim i ostalim vanjskim čimbenicima, kao i o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A24-A29.)
  - (b) vrsti subjekta, uključujući i o:
    - (i) njegovom poslovanju;
    - (ii) njegovom vlasništvu i strukturi upravljanja;
    - (iii) vrstama ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i
    - (iv) načinu na koji je subjekt strukturiran i kako se financira kako bi to omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objava koje treba očekivati u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A30-A34.)
  - (c) subjektovom izboru i primjeni računovodstvenih politika, uključujući razloge za njihovo mijenjanje. Revizor će ocijeniti jesu li subjektive računovodstvene politike primjerene za njegovo poslovanje i konzistentne s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama korištenim u relevantnoj djelatnosti; (Vidjeti točku A35.)
  - (d) subjektivim ciljevima i strategijama i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (Vidjeti točke A36-A42.)
  - (e) mjerenju i pregledavanju subjektive financijske uspješnosti. (Vidjeti točke A43-A48.)

*Subjektive interne kontrole*

12. Revizor će steći razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju. Iako je najveći dio kontrola relevantnih za reviziju vjerojatno u vezi s financijskim izvještavanjem, za reviziju nisu relevantne sve kontrole koje su u vezi s financijskim iz-

vještavanjem. Pitanje je za revizorovu profesionalnu prosudbu je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantna za reviziju. (Vidjeti točke A49-A72.)

Sadržaj i razmjer razumijevanja relevantnih kontrola

13. Kada stječe razumijevanje kontrola koje su relevantne za reviziju, revizor će ocijeniti oblikovanost kontrola i utvrditi jesu li implementirane, obavljanjem postupaka kao dopune upitima postavljenim subjektovom osoblju. (Vidjeti točke A73-A75.)

Komponente internih kontrola

*Okruženje kontrola*

14. Revizor će steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor će ocijeniti:
- je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržao klimu poštenog i etičkog ponašanja; i
  - osiguravaju li kvalitete sastavnih dijelova okruženja kontrola skupno odgovarajuću osnovu za ostale komponente internih kontrola i jesu li zbog nedostataka u okruženju kontrola oslabljene te ostale komponente. (Vidjeti točke A76-A86.)

Subjektov postupak procjene rizika

15. Revizor će steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za:
- prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja;
  - procjenjivanje značajnosti rizika;
  - procjenjivanje vjerojatnosti njihova nastanka; i
  - odlučivanje o radnjama za suočavanje s tim rizicima. (Vidjeti točku A87.)
16. Ako je subjekt ustanovio takav postupak (u daljnjem tekstu naziva se – »subjektov postupak procjene rizika«), revizor će steći razumijevanje o njemu i njegovim rezultatima. Ako revizor prepozna rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je menadžment propustio prepoznati, revizor će ocijeniti je li to rizik one vrste koji je trebao biti identificiran subjektovim postupkom za procjenu rizika. Ako je to takav rizik, revizor će steći razumijevanje o tome zašto je taj postupak uzrokovao da se propusti prepoznati rizik i ocijeniti je li postupak primjeren u okolnostima u kojima se provodi ili odrediti radi li se o značajnom nedostatku u internoj kontroli u vezi sa subjektovim postupkom procjene rizika.
17. Ako subjekt nije ustanovio takav postupak ili ima *ad hoc* postupak, revizor će s menadžmentom raspraviti jesu li prepoznati poslovni rizici relevantni za ciljeve financijskog izvještavanja i što je u vezi s njima poduzeto. Revizor će ocijeniti je li nepostojanje dokumentiranog postupka procjene rizika odgovarajuće u danim okolnostima, ili odrediti predstavlja li to značajan nedostatak u internoj kontroli. (Vidjeti točku A88.)

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne postupke, relevantan za financijsko izvještavanje, i komuniciranje

18. Revizor će steći razumijevanje o informacijskom sustavu, uključujući i o povezanim poslovnim postupcima, relevantnom za financijsko izvještavanje, obuhvaćajući sljedeća područja:

- klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za financijske izvještaje;
  - postupke, unutar IT i ručnih sustava, kojima se te transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju kada je nužno, prenose u glavnu knjigu i izvještavaju u financijskim izvještajima;
  - povezane računovodstvene evidencije, potkrepljujuće informacije i određene račune u financijskim izvještajima koji se koriste za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija; to uključuje ispravljanje neispravnih informacija i kako se informacije prenose u glavnu knjigu. Evidencije mogu biti u elektroničkom ili papirnatom obliku;
  - kako se informacijski sustav hvata u koštac s događajima i uvjetima, različitim od klasa transakcija, koji su važni za financijske izvještaje;
  - postupak financijskog izvještavanja primijenjen za sastavljanje subjektovih financijskih izvještaja, uključujući važne računovodstvene procjene i objave; i
  - kontrole koje okružuju knjiženja u dnevniku, uključujući one za nestandardna knjiženja u dnevniku, radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. (Vidjeti točke A89-A93.)
19. Revizor će steći razumijevanje o načinu na koji subjekt priopćava uloge i odgovornosti za financijsko izvještavanje i važna pitanja koja se odnose na financijsko izvještavanje, uključujući i o:
- komuniciranju između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i
  - eksternom komuniciranju, kao što je ono s regulativnim tijelima. (Vidjeti točke A94-A95.)

Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju

20. Revizor će steći razumijevanje kontrolnih aktivnosti, relevantnih za reviziju, za koje revizor prosuđuje da ih je nužno shvatiti kako bi se procijenio rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i oblikovali daljnji revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike. Revizija ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti povezanih sa svakom značajnom klasom transakcija, stanjem računa, i objavom u financijskim izvještajima ili svakom tvrdnjom relevantnom za njih. (Vidjeti točke A96-A102.)
21. U stjecanju razumijevanja subjektovih kontrolnih aktivnosti, revizor će steći razumijevanje o tome kako subjekt reagira na rizike nastale temeljem korištenja informacijskih tehnologija. (Vidjeti točke A103-A105.)

Monitoring kontrola

22. Revizor će steći razumijevanje glavnih aktivnosti koje subjekt koristi pri monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, uključujući i o onim koje se odnose na kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju, kao i o tome kako subjekt inicira korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti točke A106-A108.)
23. Ako subjekt ima službu interne revizije,<sup>1</sup> revizor će steći razumijevanje o sadržaju odgovornosti službe interne revizije, nje-

<sup>1</sup> MReVS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka 14(a), definira pojam »služba interne revizije« za potrebe MReVS-ova.

zinom organizacijskom statusu i o aktivnostima koje obavlja ili bi trebala obavljati (Vidjeti točke A109-A116.)

24. Revizor će steći razumijevanje o izvorima informacija korištenim u subjektivnim aktivnostima monitoringa i osnovama na kojima menadžment temelji shvaćanje da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu. (Vidjeti točku A117.)

#### Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

25. Revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini:

- financijskog izvještaja; i (Vidjeti točke A118-A121.)
- tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti točke A122-A126.)

kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.

26. Za tu svrhu, revizor će:

- prepoznati rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i relevantnih kontrola koje se odnose na rizike, kao i kroz razmatranje klase transakcija, stanja računa i objava u financijskim izvještajima; (Vidjeti točke A127-A128.)
- procijeniti prepoznate rizike i ocijeniti jesu li prožimajući za financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno imaju učinak na mnoge tvrdnje;
- povezati prepoznate rizike s onim što bi moglo krenuti krivo na razini tvrdnje, vodeći računa o relevantnim kontrolama koje revizor namjerava testirati; i (Vidjeti točke A129-A131.)
- razmotriti vjerojatnosti pogrešnog prikazivanja, uključujući mogućnosti višestrukih pogrešnih prikazivanja, i je li veličina potencijalnog pogrešnog prikazivanja takva da može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje.

#### Rizici koji zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje

27. Kao dio procjene rizika, kako je opisano u točki 25, revizor će odrediti je li bilo koji od prepoznatih rizika, po revizorovoj prosudbi, značajan rizik. U stvaranju te prosudbe, revizor će isključiti učinke prepoznatih kontrola koje se odnose na rizik.

28. U stvaranju prosudbe o tome koji su rizici značajni rizici, revizor će razmotriti barem sljedeće:

- je li rizik ujedno i rizik prijave;
- je li rizik u vezi s nedavnim značajnim gospodarskim, računovodstvenim ili drugim dostignućima i stoga zahtijeva posebnu pozornost;
- složenost transakcija;
- uključuje li rizik značajne transakcije s povezanim stranama;
- stupanj subjektivnosti pri mjerenju financijskih informacija povezanih s rizikom, naročito kod onih mjerenja koja uključuju širok raspon mjerenja neizvjesnosti; i
- uključuje li rizik značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili transakcije koje se na drugi način čine neuobičajenima. (Vidjeti točke A132-A136.)

29. Ako je revizor utvrdio da postoji značajan rizik, revizor će steći razumijevanje subjektivnih kontrola, uključujući i o kontrolnim aktivnostima, relevantnih za taj rizik. (Vidjeti točke A137-A139.)

*Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze*

30. U vezi s nekim rizicima, revizor može prosuditi da nije moguće ili izvedivo pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze samo iz dokaznih postupaka. Takvi rizici mogu biti u vezi s netočnim ili nepotpunim evidentiranjem rutinskih i značajnih klasa transakcija ili stanja računa, sa svojstvima koja često dopuštaju vrlo automatizirano obrađivanje uz malo ručnih intervencija ili bez njih. U takvim su slučajevima, subjektive kontrole za takve rizike relevantne za reviziju i revizor će steći razumijevanje tih kontrola. (Vidjeti točke A140-A142.)

#### Izmjena procjene rizika

31. Revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje može se promijeniti tijekom odvijanja revizije kako budu pribavljeni dodatni revizijski dokazi. U okolnostima gdje revizor pribavi revizijske dokaze iz obavljanja daljnjih revizijskih postupaka, ili ako su pribavljene nove informacije, i bilo što od toga nije u skladu s revizijskim dokazima na kojima je revizor početno temeljio procjenu, revizor će izmijeniti procjenu i u skladu s tim modificirati planirane daljnje revizijske postupke. (Vidjeti točku A143.)

#### Dokumentacija

32. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:<sup>2</sup>
- raspravu između angažiranog tima, gdje to zahtijeva točka 10, te donesene značajne odluke;
  - ključne elemente stečenog razumijevanja povezanog sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenom u točki 11, i sa svakom komponentnom internih kontrola, navedenom u točkama 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika;
  - prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje, kako zahtijeva točka 25; i
  - prepoznate rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz točki 27-30. (Vidjeti točke A144-A147.)

\* \* \*

#### Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

##### Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti (Vidjeti točku 5.)

- A1. Stjecanje razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole (u daljnjem tekstu naziva se – »razumijevanje subjekta«) trajan je i dinamički proces pribavljanja, ažuriranja i analiziranja informacija kroz cijelu reviziju. Razumijevanje uspostavlja okvir za povezivanje unutar kojega revizor planira reviziju i stvara profesionalne prosudbe kroz cijelu reviziju, na primjer, kada:
- procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima;
  - određuje značajnost u skladu s MRevS-om 320;<sup>3</sup>
  - razmatra primjerenost izbora i primjene računovodstvenih politika i primjerenost objava u financijskim izvještajima;

<sup>2</sup> MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.

<sup>3</sup> MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*.

- prepoznaje područja gdje mogu biti nužna posebna revizijska razmatranja, na primjer, transakcije s povezanim strankama, primjerenost menadžmentovog korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja ili razmatra poslovnu svrhu transakcije;
  - utvrđuje očekivane vrijednosti za primjenu kada obavlja analitičke postupke;
  - reagira na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući kada oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza; i
  - ocjenjuje dostatnost i primjerenost pribavljenih revizijskih dokaza, kao što je kada ocjenjuje primjerenost pretpostavki i menadžmentovih usmenih i pisanih izjava.
- A2. Informacije pribavljene obavljanjem postupaka procjene rizika i povezanim radnjama revizor može koristiti kao revizijske dokaze za potkrjepljivanje procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Osim toga, obavljanjem postupaka procjene rizika revizor može pribaviti revizijske dokaze o klasama transakcija, stanjima računa ili objavama i povezanim tvrdnjama te o uspješnosti djelovanja kontrola, čak i kada oni nisu bili posebno zamišljeni kao dokazni postupci ili testovi kontrola. Revizor isto tako može odabrati obavljanje dokaznih postupaka ili testova kontrola istodobno s postupcima procjene rizika jer je to učinkovitije.
- A3. Revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi odredio obujam potrebnog razumijevanja. Revizorova osnovna preokupacija jest pitanje je li stečeno razumijevanje dovoljno za postizanje cilja navedenog u ovom MRevS-u. Dubina cjelokupnog razumijevanja koja se zahtijeva od revizora manja je od one koju menadžment ima u rukovođenju subjektom.
- A4. Rizike koje treba procijeniti uključuju rizike zbog pogreške kao i rizike zbog prijevare, i obje vrste rizika obuhvaćene su ovim MRevS-om. Međutim, važnost prijevare je takva da su daljnji zahtjevi i upute uključene u MRevS-u 240 u vezi s postupcima procjene rizika i povezanim aktivnostima pribavljanja informacija koje se koriste za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare.<sup>4</sup>
- A5. Iako se od revizora zahtijeva da obavi sve postupke procjene rizika opisane u točki 6 u toku stjecanja zahtijevanog razumijevanja subjekta (vidjeti točke 11-24), od revizora se ne zahtijeva da obavi sve njih za svaki aspekt tog razumijevanja. Mogu se obaviti i drugi postupci kada informacije koje treba pribaviti tim postupcima mogu biti korisne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjeri takvih postupaka uključuju:
- pregledavanje informacija dobivenih iz vanjskih izvora, kao što su iz poslovnih i gospodarskih časopisa; izvješća analitičara, banaka ili agencija za ocjenu boniteta; ili financijskih publikacija ili publikacija koje izdaju regulativna tijela; i
  - postavljanje upita vanjskom pravnom savjetniku subjekta ili procjeniteljima koje subjekt koristi.

<sup>4</sup> MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točke 12-24.

Upiti upućeni menadžmentu, službi interne revizije i drugima unutar subjekta (Vidjeti točku 6(a).)

- A6. Većina informacija koje revizor dobiva upitima pribavljena je od menadžmenta i onih koji su odgovorni za financijsko izvještavanje. Revizor može također dobiti informacije pomoću upita postavljenih službi interne revizije, ako subjekt ima takvu službu, ili drugima unutar subjekta.
- A7. Revizor također može pribaviti informacije ili različita gledišta za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, kroz postavljanje upita drugima unutar subjekta te ostalim zaposlenicima s različitim razinama ovlasti. Na primjer:
- upiti upućeni onima koji su zaduženi za upravljanje mogu revizoru pomoći u razumijevanju okruženja u kojem se sastavljaju financijski izvještaji. S tim u vezi MRevS 260<sup>5</sup> navodi važnost učinkovitog dvosmjernog komuniciranja u pomaganju revizoru da pribavi informacije od onih koji su zaduženi za upravljanje;
  - upiti zaposlenicima uključenim u iniciranje, obrađivanje ili evidentiranje složenih ili neuobičajenih transakcija mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju prikladnosti izbora i primjene određenih računovodstvenih politika;
  - upiti usmjereni pravnom savjetniku uposlenom u subjektu mogu osigurati informacije o pitanjima, kao što su sporovi, udovoljavanje zakonima i regulativi, spoznaje o prijevari ili sumnji na prijevaru koja ima učinak na poslovni subjekt, varanti, obveze koje slijede nakon prodaje, aranžmanima (poput zajedničkih pothvata) s poslovnim partnerima i značenje ugovorenih uvjeta;
  - upiti usmjereni prema osoblju u marketingu ili prodaji mogu osigurati informacije o promjenama subjektovih marketinških strategija; trendovima prodaje ili ugovorenim angažmanima s njegovim kupcima;
  - upiti usmjereni na službu upravljanja rizicima (ili onima koji obavljaju takve poslove) mogu osigurati informacije o operativnim i regulatornim rizicima koji mogu utjecati na financijsko izvještavanje; i
  - upiti usmjereni na osoblje informacijskog sustava mogu osigurati informacije o promjenama sustava, lomove u sustavu ili kontrolama ili drugim rizicima povezanim s informacijskim sustavom.
- A8. Pošto je stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja trajan i dinamičan proces, postavljanje revizorovih upita može se koristiti tijekom cijelog revizijskog angažmana.

Upiti službi interne revizije

- A9. Ako subjekt ima službu interne revizije, upiti postavljeni odgovarajućem osoblju unutar te službe mogu osigurati informacije koje su korisne revizoru za stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji. U obavljanju svojeg posla vjerojatno je da je služba interne revizije stekla uvid u subjektovo poslovanje i poslovne rizike, te da može imati nalaze temeljene na svom radu, kao što su prepoznate slabosti kontrola ili rizici, koji mogu stvoriti vrijedno ishodište za revizorovo razumijevanje subjekta, revizorovu procjenu rizika ili druge aspekte revizije. Revizorovi upiti se zato postavljaju

<sup>5</sup> MRevS 260, *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 4(b).

neovisno od toga da li revizor očekuje, ili ne očekuje, da će se koristiti radom interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio obujam revizijskih postupaka koje treba obaviti.<sup>6</sup> Od posebne važnosti mogu biti upiti o problematici na koju je služba interne revizije ukazala onima koji su zaduženi za upravljanje i o ishodu postupka procjene rizika koji je obavila sama služba.

- A10. Ako se na osnovi odgovora na revizorove upite stvori dojam da postoje nalazi koji bi mogli biti relevantni za subjektovo financijsko izvještavanje i reviziju, revizor može smatrati da je primjereno pročitati odgovarajuća izvješća službe interne revizije. Primjeri izvješća službe interne revizije koji mogu biti relevantni uključuju dokumente o službinj strategiji i planiranju, kao i izvješća koja su bila pripremljena za menadžment ili za one koji su zaduženi za upravljanje, a koja sadrže nalaze ispitivanja koje je obavila služba interne revizije.
- A11. Osim toga, u skladu s MRevS-om 240<sup>7</sup>, ako služba interne revizije pruži revizoru informacije u vezi s bilo kakvom stvarnom prijevaram, sumnjom da ona postoji ili navodnom prijevarom, revizor to uzima u obzir kod svojeg prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave.
- A12. Primjerene osobe unutar službe interne revizije kojima se postavljaju upiti su one koje po revizorovoj prosudbi imaju odgovarajuća znanja, iskustvo i ovlasti, kao što je izvršni rukovoditelj interne revizije ili, ovisno o okolnostima, drugo osoblje unutar službe. Revizor može također smatrati da je primjereno sastajati se periodično s tim osobama.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A13. Revizori subjekata javnog sektora često imaju dodatne odgovornosti u vezi s internim kontrolama i sukladnošću s primjenjivim zakonima i regulativama. Upiti postavljeni odgovarajućim osobama službe interne revizije mogu pomoći revizoru u prepoznavanju rizika značajne nesukladnosti s primjenjivim zakonima i regulativama i rizika postojanja nedostataka u internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem.

*Analitički postupci* (Vidjeti točku 6(b).)

- A14. Analitički postupci obavljani kao postupci procjene rizika mogu otkriti aspekte subjekta o kojima revizor nije imao spoznaja i mogu pomoći u procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja kako bi osigurali osnovicu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike. Analitički postupci obavljani kao postupci procjene rizika mogu uključiti financijske i nefinancijske informacije, na primjer, odnos između prodaje i veličine prodajnog prostora ili volumena prodanih proizvoda.
- A15. Analitički postupci mogu pomoći u prepoznavanju postojanja neuobičajenih transakcija ili događaja i iznosa, odnosa i trendova koji mogu ukazivati na pitanja koja imaju učinke na reviziju. Prepoznati neuobičajeni ili neočekivani odnosi mogu pomoći revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, a naročito rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave.
- A16. Međutim, kada se u takvim analitičkim postupcima koriste podaci agregirani na visokoj razini (što može biti u slučaju kada se analitički postupci obavljaju kao postupci procjene

rizika), rezultati tih analitičkih postupaka osiguravaju samo načelnu početnu indikaciju o tome mogu li postojati značajna pogrešna prikazivanja. U skladu s tim, u takvim slučajevima, razmatranje ostalih informacija koje su bile pribavljene pri prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zajedno s rezultatima takvih analitičkih postupaka može pomoći revizoru u razumijevanju i ocjenjivanju rezultata analitičkih postupaka.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A17. Moguće je da neki manji subjekti neće imati periodične ili mjesečne financijske informacije koje bi se mogle koristiti za svrhe analitičkih postupaka. U takvim okolnostima, iako može biti moguće da revizor može obaviti ograničene analitičke postupke za svrhe planiranja revizije ili pribaviti neke informacije kroz postavljanje upita, moguće je da će revizor trebati planirati obavljanje analitičkih postupaka, kada postane dostupan najraniji nacrt financijskih izvještaja subjekta, kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

*Promatranje i provjeravanje* (Vidjeti točku 6(c).)

- A18. Promatranje i provjeravanje može potkrijepiti upite postavljene menadžmentu i ostalima te također može osigurati informacije o subjektu i njegovom okruženju. Primjeri takvih revizijskih postupaka uključuju promatranje ili provjeravanje sljedećeg:
- subjektovog poslovanja;
  - dokumentacije (kao što su poslovni planovi i strategije), evidencija i priručnika za interne kontrole;
  - izvješća koje je pripremio menadžment (kao što su tromjesečna menadžmentova izvješća ili financijska izvješća za međurazdoblja) ili oni koji su zaduženi za upravljanje (kao što su zapisnici sjednica); i
  - subjektivih lokacija i postrojenja subjekta.

*Informacije pribavljene u prethodnim razdobljima* (Vidjeti točku 9.)

- A19. Ranije stečeno revizorovo iskustvo sa subjektom i revizijski postupci obavljani u revizijama u ranijim godinama revizoru mogu osigurati informacije o pitanjima kao što su:
- ranija pogrešna prikazivanja te jesu li bila pravodobno ispravljena;
  - vrsta subjekta i njegovo okruženje te subjektive interne kontrole (uključujući i nedostatke u internoj kontroli); i
  - značajne promjene koje su se mogle desiti u subjektu ili njegovom poslovanju u odnosu na prethodno obračunsko razdoblje, što može pomoći revizoru u stjecanju dostatnog razumijevanja subjekta kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.
- A20. Od revizora se zahtijeva da utvrdi jesu li informacije pribavljene u prethodnim razdobljima i nadalje relevantne, ako revizor namjerava koristiti te informacije za svrhe tekuće revizije. To je stoga što promjene u okruženju kontrola, na primjer, mogu utjecati na relevantnost informacija pribavljenih u prethodnoj godini. Revizor postavlja upite i provodi druge prikladne revizijske postupke, kao što je test hodograma relevantnih sustava, kako bi utvrdio jesu li nastale promjene koje mogu utjecati na relevantnost takvih informacija.

<sup>6</sup> Relevantni zahtjevi su sadržani u MRevS-u 610 (izmijenjen 2013.).

<sup>7</sup> MRevS 240, točka 19.

Raspravljanje unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 10.)

A21. Raspravljanje unutar angažiranog tima o osjetljivosti financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje:

- daje mogućnost iskusnijim članovima angažiranog tima, uključujući angažiranom partneru, da podijeli svoje poglede temeljene na poznavanju subjekta;
- dopušta članovima angažiranog tima da razmijene informacije o poslovnim rizicima kojima je izložen subjekt te o tome kako i gdje financijski izvještaji mogu biti osjetljivi na značajno pogrešno prikazivanje;
- pomaže članovima angažiranog tima da steknu bolje razumijevanje o mogućnostima za značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima u određenim područjima koja su im dodijeljena te da razumiju kako rezultati revizijskih postupaka koje oni obavljaju mogu utjecati na druge aspekte revizije, uključujući i na odluke o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu daljnjih revizijskih postupaka; i
- stvara osnovicu o kojoj komuniciraju članovi angažiranog tima i razmjenjuju nove informacije prikupljene tijekom revizije koje mogu utjecati na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja ili na revizijske postupke obavljene u vezi s tim rizicima.

MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i upute u vezi s raspravljanjem unutar angažiranog tima o rizicima prijave.<sup>8</sup>

A22. Nije uvijek nužno ili izvedivo da se u raspravljanju uključe svi članovi u pojedinu raspravu (kao što je, na primjer, u slučaju revizija na više lokacija), niti je nužno da svi članovi angažiranog tima budu informirani o svim odlukama donesenim u raspravi. Angažirani partner može raspraviti pitanja s ključnim članovima angažiranog tima uključujući, ako se smatra odgovarajućim, sa specijalistima i onima koji su odgovorni za revizije sastavnih dijelova grupe, dok raspravljanje s drugima može delegirati, vodeći računa o obujmu komuniciranja za koji se smatra da ga je nužno ostvariti kroz angažirani tim. Može biti korisno priopćavanje plana koji je dogovorio angažirani partner.

*Posebna razmatranja za manje subjekte*

A23. Mnoge manje revizije u cijelosti obavlja angažirani partner (koji može biti samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi). U takvim situacijama, angažirani partner je onaj koji bi, osobnim obavljanjem planirane revizije, bio odgovoran za razmatranje osjetljivosti financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje uslijed prijave ili pogreške.

**Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole**

**Subjekt i njegovo okruženje**

*Industrijski, regulativni i ostali vanjski faktori* (Vidjeti točku 11(a).)

**Industrijski faktori**

A24. Relevantni industrijski faktori uključuju uvjete djelatnosti, kao što su konkurencijsko okruženje, odnosi s dobavljačima i kupcima i tehnološka dostignuća. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

- tržište i konkurenciju, uključujući potražnju, kapacitete i cjenovno natjecanje;

- ciklične ili sezonske aktivnosti;
- tehnologiju proizvodnje povezanu sa subjektivim proizvodima; i
- ponudu energije i troškove.

A25. Djelatnost u kojoj posluje poslovni subjekt može stvarati specifične rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji nastaju zbog vrste posla ili stupnja regularnosti. Primjerice, dugoročni ugovori mogu uključivati značajne procjene prihoda i rashoda koje pak stvaraju značajne rizike pogrešnog prikazivanja. U takvim slučajevima, revizor razmatra sadrži li angažirani tim članove s dovoljnim relevantnim znanjima i iskustvom.<sup>9</sup>

**Regulativni faktori**

A26. Relevantni regulativni faktori uključuju regulativno okruženje. Regulativno okruženje obuhvaća, između ostalih pitanja, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i pravno i političko okruženje. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

- računovodstvena načela i praksu specifičnu za djelatnost;
- regulativne okvire za reguliranu djelatnost;
- legislative i regulative koje značajno utječu na subjektovo poslovanje, uključujući izravne aktivnosti nadzora;
- oporezivanje (korporativno i ostalo);
- državne politike koje trenutno utječu na vođenje subjektovog poslovanja, kao što su monetarne, uključujući deviznu kontrolu, fiskalne, financijske poticaje (na primjer, programe državne pomoći), i tarifne politike i politike ograničavanja trgovine; i
- zahtjeve zaštite okoliša koji utječu na djelatnost i subjektovo poslovanje.

A27. MRevS 250 sadrži neke posebne zahtjeve u vezi sa zakonskim i regulativnim okvirima primjenjivim na subjekt i djelatnost ili sektor u kojem subjekt posluje.<sup>10</sup>

**Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora**

A28. Za revizije subjekata javnog sektora, zakon, regulative ili druge pravne stečevine mogu utjecati na subjektovo poslovanje. Takve je elemente bitno razmotriti kada se stječe razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.

**Ostali vanjski faktori**

A29. Primjeri ostalih vanjskih faktora, koji utječu na subjekt, a koje revizor može razmotriti uključuju opće gospodarske uvjete, kamatne stope i dostupnost financiranja, i inflaciju ili promjene tečaja.

*Vrsta subjekta* (Vidjeti točku 11(b).)

A30. Razumijevanje vrste subjekta omogućava revizoru razumjeti pitanja kao što su:

- ima li subjekt složenu strukturu, na primjer s ovisnim društvima ili drugim društvima na više lokacija. Složene strukture često dovode do problema koji mogu stvarati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. Takvi problemi mogu uključiti pitanja jesu li odgovarajuće iskazani za-

<sup>9</sup> MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točka 14.

<sup>10</sup> MRevS 250, *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja*, točka 12.

<sup>8</sup> MRevS 240, točka 15.

jednlički pothvati, ulaganja, goodwill ili subjekti posebne namjene.

- vlasništvo i odnosi između vlasnika i drugih osoba ili subjekata. To razumijevanje pomaže u utvrđivanju jesu li ispravno prepoznate i iskazane transakcije s povezanim strankama. MRevS 550<sup>11</sup> ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za revizorova razmatranja relevantna za povezane stranke.
- A31. Primjeri pitanja koje revizor može razmotriti kada stječe razumijevanje o vrsti subjekta uključuju:
- Poslovanje – kao što su:
    - vrste izvora prihoda, proizvoda ili usluga, i tržišta, uključujući uključenost u elektroničko trgovanje, kao što je prodaja preko interneta i marketinške aktivnosti;
    - vođenje poslovanja (na primjer, skladištenje i metode proizvodnje ili aktivnosti izložene rizicima zaštite okoline);
    - savezi, zajednički pothvati i outsourcing aktivnosti;
    - geografska rasprostranjenost i segmentiranje djelatnosti;
    - položaj proizvodnih pogona, veleprodajnih prostora, ureda te smještaj i količine zaliha;
    - ključni kupci i važni dobavljači roba i usluga, aranžmani sa zaposlenicima (uključujući postojanje ugovora sa sindikatom, mirovinske i ostale povlastice nakon prestanka zaposlenja, dioničke opcije ili sporazume o poticajnim bonusima, i državnu regulativu u vezi s pitanjima zapošljavanja);
    - aktivnosti i izdaci za istraživanje i razvoj; i
    - transakcije s povezanim strankama.
  - Ulaganja i investicijske aktivnosti – kao što su:
    - planirana ili nedavno ostvarena stjecanja ili otuđivanja;
    - ulaganja i otuđivanja vrijednosnih papira i zajmovi;
    - aktivnosti kapitalnih ulaganja; i
    - ulaganja u nekonsolidirane subjekte, uključujući ortakluka, zajedničke pothvate i subjekte posebne namjene.
  - Financiranje i financijske aktivnosti – kao što su:
    - glavna ovisna društva i pridružena društva, uključujući konsolidirane i nekonsolidirane strukture;
    - struktura duga i povezanih stavki, uključujući izvanbilančne financijske aranžmane i sporazume o najmu;
    - povlašteni vlasnici (lokalni, inozemni, poslovni ugled i iskustvo) i povezane stranke; i
    - korištenje derivativnih financijskih instrumenata.
  - Financijsko izvještavanje – kao što su:
    - računovodstvena načela i praksa specifična za djelatnost, uključujući značajne kategorije specifične za djelatnost (na primjer, zajmove i ulaganja za banke, ili istraživanje i razvoj za farmaceutiku);
    - praksa u vezi s priznavanjem prihoda;
    - računovodstvo za fer vrijednosti;
    - devizna imovina, obveze i transakcije; i
    - računovodstvo za neuobičajene ili složene transakcije, uključujući one u prijemnim ili rastućim područjima

(na primjer, računovodstvo plaćanja temeljenog na dionicama).

- A32. Značajne promjene u subjektu u odnosu na prethodna razdoblja mogu stvoriti ili promijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Vrste subjekata posebne namjene

- A33. Subjekt posebne namjene (koji se ponekad naziva posrednik posebne namjene) je subjekt koji je često osnovan s jasnom ili dobro definiranom svrhom, kao što je ostvariti najam ili sekuritizaciju financijske imovine ili obaviti aktivnosti istraživanja i razvoja. Može imati oblik korporacije, fiducijarnog društva, ortakluka ili nekorporativnog subjekta. Subjekt u čije ime je osnovan subjekt posebne namjene može često na njega prenijeti imovinu (primjerice, kao dio transakcije prestanka priznavanja financijske imovine), imati pravo korištenja njegove imovine ili pružanja usluga, dok ostale stranke mogu osiguravati financiranje subjekta posebne namjene. Kako je navedeno u MRevS-u 550, u nekim okolnostima, subjekt posebne namjene može biti subjektova povezana stranka.<sup>12</sup>
- A34. Okviri financijskog izvještavanja često detaljno navode uvjete koji stvaraju kontrolu ili okolnosti u kojima se treba razmotriti konsolidiranje subjekta posebne namjene. Tumačenje zahtjeva takvih okvira često zahtijeva detaljno poznavanje relevantnih sporazuma koji se odnose na subjekt posebne namjene.

*Subjektov izbor i primjena računovodstvenih politika* (Vidjeti točku 11(c).)

- A35. Razumijevanje subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika može obuhvatiti pitanja kao što su:
- metode koje subjekt koristi za iskazivanje značajnih i neuobičajenih transakcija;
  - učinak važnih računovodstvenih politika u prijepornim ili rastućim područjima za koja nedostaju autoritativne upute ili o kojima nema konsenzusa;
  - promjene u subjektovim računovodstvenim politikama; i
  - standardi financijskog izvještavanja i zakoni i regulative koje su nove za subjekt te kada i kako će subjekt usvojiti te zahtjeve.

*Ciljevi i strategije i povezani poslovni rizici* (Vidjeti točku 11(d).)

- A36. Subjekt vodi svoje poslovanje u kontekstu faktora djelatnosti, regulativnih faktora i ostalih unutarnjih ili vanjskih faktora. Kako bi reagirali na te faktore, subjektov menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje definiraju ciljeve, koji su opći plan za subjekt. Strategije su pristupi kojima menadžment namjerava postići svoje ciljeve. Subjektovi ciljevi i strategije mogu se s protokom vremena i promijeniti.
- A37. Poslovni rizici su širi od rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, iako ih uključuju. Poslovni rizik može nastati zbog promjena ili složenosti. Propust poznavanja potrebe promjene također može stvoriti poslovni rizik. Poslovni rizik može nastati, na primjer, temeljem:
- razvoja novih proizvoda ili usluga koji može biti neuspješan;
  - tržišta koje je, čak ako se uspješno razvija, neodgovarajuće kao potpora proizvodu ili usluzi; ili

<sup>11</sup> MRevS 550, *Povezane stranke*.

<sup>12</sup> MRevS 550, *Povezane stranke*, točka A7.



- mana u proizvodu ili usluzi koje mogu imati za posljedice obveze ili reputacijski rizik.
- A38. Razumijevanje poslovnih rizika s kojima se suočava subjekt povećava vjerojatnosti prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, budući da će najveći dio poslovnih rizika imati eventualne financijske posljedice, a time i učinak u financijskim izvještajima. Međutim, revizor nema odgovornost za prepoznavanje ili procjenjivanje svih poslovnih rizika jer svi poslovni rizici ne stvaraju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.
- A39. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti kada stječe razumijevanje subjektovih ciljeva, strategija i povezanih poslovnih rizika koji za posljedicu mogu imati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima uključuju:
- razvoj djelatnosti (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da subjekt nema osoblje ili stručnost za suočavanje s promjenama u djelatnosti);
  - nove proizvode i usluge (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da se povećavaju obveze u vezi s proizvodima);
  - rast poslovanja (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da potražnja nije točno procijenjena);
  - nove računovodstvene zahtjeve (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, nepotpuna ili nepravilna primjena ili povećani troškovi);
  - regulativne zahtjeve (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da je povećana izloženost riziku sankcioniranja);
  - tekuće i buduće zahtjeve financiranja (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, gubitak izvora financiranja zbog subjektove nemogućnosti da ispuni zahtjeve);
  - korištenje IT-a (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da su sustavi i obrade nekompatibilni); i
  - učinke implementiranja strategija, naročito svaki učinak koji vodi k novim računovodstvenim zahtjevima (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, nepotpuna ili neispravna implementacija).
- A40. Poslovni rizik može odmah imati posljedice na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za klase transakcija, stanja računa i objave na razini tvrdnje ili na razini financijskog izvještaja. Primjerice, poslovni rizik nastao temeljem smanjivanja broja kupca može povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s vrednovanjem potraživanja. Međutim, isti rizik, naročito u kombinaciji s padajućim gospodarstvom, može također imati i dugotrajne posljedice, koje revizor razmatra kada procjenjuje primjerenost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Može li poslovni rizik imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje se, stoga, sagledava u kontekstu subjektovih okolnosti. Primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja navedeni su u Dodatku 2.
- A41. Uobičajeno, menadžment prepoznaje poslovne rizike i razvija pristupe za suočavanje s njima. Takav postupak procjene rizika dio je internih kontrola i razmatran je u točki 15 i u točkama A87-A88.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A42. Za revizije subjekata javnog sektora, na »ciljeve menadžmenta« mogu utjecati obveze u vezi s javnom odgovornošću i ti

ciljevi mogu uključivati one kojima je izvorište u zakonu, regulativi ili drugoj pravnoj stečevini.

*Mjerenje i pregled subjektive financijske uspješnosti* (Vidjeti točku 11(e).)

- A43. Menadžment i ostali će mjeriti i pregledavati ono što smatraju važnim. Mjerenja uspješnosti, vanjska ili unutarnja, stvaraju pritisak subjektu. Ti pritisci, za uzvrat, mogu motivirati menadžment da poduzima radnje radi poboljšanja poslovne uspješnosti ili da je pogrešno prikaže u financijskim izvještajima. Prema tome, razumijevanje mjerenja subjektive uspješnosti pomaže revizoru u sagledavanju može li pritisak, da se postigne zadana uspješnost, imati za posljedicu menadžmentove radnje koje povećavaju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući one zbog prijevare. Vidjeti MRevS 240 radi zahtjeva i uputa u vezi s rizicima prijevare.

- A44. Mjerenje i pregled financijske uspješnosti nisu isti kao i monitoring kontrola (razmatra se kao komponenta internih kontrola u točkama A106-A117), iako se njihove svrhe mogu preklapati:

- mjerenje i pregled uspješnosti usmjereni su prema pitanju ostvaruje li poslovna uspješnost ciljeve koje je postavio menadžment (ili treće stranke); i
- monitoring kontrola posebno se bavi uspješnošću djelovanja internih kontrola.

U nekim slučajevima, međutim, pokazatelji uspješnosti također pružaju informacije koje omogućavaju menadžmentu da otkrije nedostatke u internim kontrolama.

- A45. Primjeri interno generiranih informacija koje menadžment koristi za mjerenja i pregledavanja financijske uspješnosti, i koje revizor može razmotriti, uključuju:

- ključne pokazatelje uspješnosti (financijske i nefinancijske) te ključne pokazatelje, trendove i poslovne statistike;
- analize uspješnosti razdoblja u odnosu na druga razdoblja;
- budžete, prognoze, analize odstupanja, informacije po segmentima i odjelima, izvješća uspješnosti na razni odjela ili drugih organizacijskih dijelova;
- mjere uspješnosti zaposlenika i politike poticajnog nagrađivanja; i
- usporedbe uspješnosti subjekta u odnosu na konkurenciju.

- A46. Vanjske stranke također mogu mjeriti i pregledavati financijsku uspješnost subjekata. Na primjer, eksterne informacije, kao što su izvješća analitičara i bonitetnih agencija, mogu pružiti revizoru korisne informacije. Takva se izvješća često mogu dobiti od subjekta koji se revidira.

- A47. Unutarnja mjerenja mogu ukazati na neočekivane rezultate ili trendove koji od menadžmenta zahtijevaju da utvrdi razloge i poduzme korektivne mjere (uključujući, u nekim slučajevima, pravodobno otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja). Mjerenja uspješnosti također mogu ukazati revizoru da postoji rizik pogrešnog prikazivanja povezanih informacija financijskih izvještaja. Na primjer, mjerenje uspješnosti može pokazati da subjekt ima neuobičajeno brzi rast ili profitabilnost u usporedbi s drugim subjektima iz iste djelatnosti. Takve informacije, naročito u kombinaciji s drugim čimbenicima, kao što su bonusi temeljeni na uspješnosti ili poticajno nagrađivanje, mogu ukazivati na moguću rizik menadžmentove pristranosti pri sastavljanju financijskih izvještaja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A48. Manji subjekti često nemaju postupak mjerenja i pregleda financijske uspješnosti. Upiti postavljeni menadžmentu mogu otkriti da se za ocjenjivanje financijske uspješnosti i poduzimanje odgovarajućih radnji on oslanja na određene ključne pokazatelje. Ako takvi upiti ukazu na nepostojanje mjerenja ili pregledavanja uspješnosti, može postojati povećani rizik da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno i ispravljeno.

**Subjektive interne kontrole** (Vidjeti točku 12.)

A49. Razumijevanje internih kontrola pomaže revizoru u prepoznavanju vrsta potencijalnog pogrešnog prikazivanja i faktora koji utječu na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja te u oblikovanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka.

A50. Materijal za primjenu o internim kontrolama koji slijedi prezentiran je u četiri dijela, i obuhvaća:

- načelni sadržaj i karakteristike internih kontrola;
- kontrole relevantne za reviziju;
- sadržaj i razmjer razumijevanja relevantnih kontrola; i
- komponente internih kontrola.

*Načelni sadržaj i karakteristike internih kontrola*

Svrha internih kontrola

A51. Interne kontrole su oblikovane, uvedene i održavane radi suočavanja s prepoznatim poslovnim rizicima koji ugrožavaju postizanje bilo kojeg od subjektivih ciljeva koji se odnose na:

- pouzdanost subjektovog financijskog izvještavanja;
- učinkovitosti i djelotvornosti njegovog poslovanja; i
- njegovo postupanje u skladu s primjenjivim zakonima i regulativama.

Način na koji su interne kontrole oblikovane, uvedene i održavane razlikuje se prema veličini i složenosti subjekata.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A52. Manji subjekti mogu koristiti manje strukturirane načine i jednostavnije procese i postupke za postizanje svojih ciljeva.

Ograničenja internih kontrola

A53. Interne kontrole, bez obzira na to koliko bile učinkovite, mogu osigurati subjektu samo razumno uvjerenje o postizanju subjektivih ciljeva financijskog izvještavanja. Na vjerojatnost njihovog postizanja utječu inherentna ograničenja internih kontrola. To uključuje realnost da prosudbe ljudi u procesu donošenja odluka mogu biti pogrešne te da se zbog ljudskih pogrešaka mogu dogoditi lomovi u internim kontrolama. Na primjer, može postojati pogreška u oblikovanosti kontrole ili pogreška u promjeni kontrole. Jednako tome, djelovanje kontrola može biti neučinkovito, kao što je u slučaju gdje se informacije stvorene za svrhe interne kontrole (na primjer, izvješća izuzetaka) neučinkovito koriste jer osobe odgovorne za pregledavanje tih informacija ne razumiju njihovu svrhu ili propuštaju poduzeti primjerenu radnju.

A54. Dodatno, kontrole mogu biti zaobiđene tajnim dogovorom dviju ili više osoba ili neodgovarajućim zaobilazanjem kontrola od strane menadžmenta. Primjerice, menadžment može zaključiti pobočni ugovor s kupcima koji mijenja uvjete ili kondicije standardnog prodajnog ugovora subjekta, što može rezultirati neispravnim priznavanjem prihoda. Također, mogu

biti zaobiđene ili onesposobljene kontrole editiranja u softverskim programima koji su oblikovane za prepoznavanje i izvještavanje transakcija koje prelaze određeni kreditni limit.

A55. Nadalje, u oblikovanju i uvođenju kontrola, menadžment može stvarati prosudbe o vrstama i razmjeru kontrola koje odabire da se uvedu i o vrstama i razmjeru rizika koje odabire kao pretpostavljene.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A56. Manji subjekti često imaju manje zaposlenika što može ograničavati razmjer u kojem je izvediva podjela dužnosti. Međutim, u malom subjektu s vlasnikom-menadžerom, vlasnik-menadžer može biti u mogućnosti obavljati učinkovitiji nadzor nego u velikom subjektu. Taj nadzor može kompenzirati načelno ograničenije mogućnosti podjele dužnosti.

A57. S druge strane, vlasniku-menadžeru može biti lakše zaobići kontrole jer je sustav internih kontrola slabije strukturiran. Revizor to treba uzeti u obzir pri prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave.

Podjela internih kontrola u komponente

A58. Podjela internih kontrola u sljedećih pet komponentata, za svrhe MRevS-ova, osigurava korisni okvir revizoru za sagledavanje kako različiti aspekti subjektivih internih kontrola mogu utjecati na reviziju:

- (a) okruženje kontrola;
- (b) subjektov postupak procjene rizika;
- (c) informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese, relevantan za financijsko izvještavanje, i komuniciranje;
- (d) kontrolne aktivnosti; i
- (e) monitoring kontrola.

Podjela nužno ne odražava načine na koje subjekt oblikuje, uvodi i održava interne kontrole ili kako može klasificirati određenu komponentu. Revizor može koristiti različite terminologije ili okvire, u odnosu na one korištene u ovom MRevS-u, za opisivanje različitih aspekata internih kontrola i njihovih učinaka na reviziju, ako se njima obuhvaćaju sve komponente opisane u ovom MRevS-u.

A59. Materijal za primjenu u vezi s pet komponentata internih kontrola o tome kako se odnose na reviziju financijskih izvještaja naveden je u nastavku u točkama A76-A117. Dodatak 1 pruža daljnja objašnjenja za te komponente internih kontrola.

Karakteristike ručnih i automatiziranih elemenata internih kontrola relevantne za revizorovu procjenu rizika

A60. Subjektov sustav internih kontrola sadrži ručne elemente i često sadrži automatizirane elemente. Karakteristike ručnih ili automatiziranih elemenata relevantne su za revizorovu procjenu rizika i daljnje revizijske postupke koji se na njoj temelje.

A61. Korištenje ručnih ili automatiziranih elemenata u internim kontrolama također utječe na način na koji se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju:

- Kontrole u ručnom sustavu mogu uključivati takve postupke, kao što su odobravanja i pregledavanja aktivnosti i usklađivanja te naknadna usuglašavanja stavki. Subjekt može alternativno koristiti automatizirane postupke za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje tran-

sakcija, pri čemu zapisi u elektroničkom obliku zamjenjuju papirnate dokumente.

- Kontrole u IT sustavima sastoje se od kombinacije automatiziranih kontrola (primjerice, kontrola uključenih u računalne programe) i ručnih kontrola. Nadalje, ručne kontrole mogu biti neovisne o IT-u, mogu koristiti informacije stvorene IT-om ili se mogu ograničiti na monitoring djelotvornosti funkcioniranja IT-a i automatiziranih kontrola te na postupanje s odbačenim stavkama. Kada se IT koristi za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija ili drugih podataka za uključivanje u financijske izvještaje, sustavi i programi mogu sadržati kontrole povezane s odgovarajućim tvrdnjama za značajne račune ili mogu biti presudne za djelotvorno funkcioniranje ručnih kontrola koje su ovisne o IT-u.

Mješavina ručnih i automatiziranih kontrola subjekta varira prema karakteristikama i složenosti primjene IT-a u subjektu.

A62. Općenito, IT pruža korisnosti subjektovim internim kontrolama omogućavajući subjektu:

- dosljednu primjenu prethodno utvrđenih pravila poslovanja i obavljanje složenih izračuna pri obrađivanju golemog broja transakcija ili podataka;
- poboljšanje pravodobnosti, raspoloživosti i točnosti informacija;
- olakšavanje dodatnih analiza informacija;
- unaprjeđivanje mogućnosti za praćenje uspješnosti aktivnosti subjekta i njegovih politika i postupaka;
- smanjenje rizika da će kontrole biti zaobiđene; i
- unaprjeđivanje mogućnosti postizanja djelotvorne podjele dužnosti implementiranjem kontrola zaštite u aplikacije, baze podataka i operativne sustave.

A63. IT također stvara specifične rizike za interne kontrole subjekta, uključujući sljedeće:

- oslanjanje na sustave ili programe koji netočno obrađuju podatke, obrađivanje netočnih podataka ili oboje;
- neovlašteni pristup podacima koji kao posljedicu može imati uništavanje podataka ili njihovo neodgovarajuće mijenjanje, uključujući evidentiranje neodobrenih ili nepostojećih transakcija ili netočno evidentiranje transakcija. Posebni rizici mogu nastati gdje više korisnika pristupa zajedničkoj bazi podataka;
- mogućnost da osoblje IT-a dobije prava pristupa iznad razine koja je potrebna za obavljanje dužnosti koje mu je dodijeljeno, narušavajući time podjelu dužnosti;
- neovlašteni pristup podacima u matičnim datotekama;
- neovlašteni mijenjanje sustava ili programa;
- propust obavljanja nužnih promjena sustava ili programa;
- neodgovarajuće ručne intervencije; i
- potencijalni gubitak podataka ili nemogućnost pristupa podacima kada su potrebni.

A64. Ručni elementi u internim kontrolama mogu biti prikladniji tamo gdje su potrebne prosudbe ili pak postoji sloboda izbora kao, primjerice, u sljedećim okolnostima:

- u velikim, neuobičajenim ili jednokratnim transakcijama;
- u okolnostima u kojima je teško definirati, anticipirati ili predvidjeti pogreške;

- u promjenjivim okolnostima koje zahtijevaju kontrole izvan djelokruga postojećih automatiziranih kontrola; i
- pri monitoringu djelotvornosti automatiziranih kontrola.

A65. Ručni elementi u internim kontrolama mogu biti manje pouzdani od automatiziranih kontrola jer se mogu lakše zaobići, ignorirati ili preskočiti te su podložniji jednostavnim pogreškama i previdima. Zbog toga se ne može pretpostaviti dosljedno primjenjivanje ručnog kontrolnog elementa. Ručni kontrolni elementi mogu biti manje prikladni u slučajevima:

- ponavljajućih ili vrlo brojnih transakcija ili u situacijama gdje pogreške, koje se mogu anticipirati ili predvidjeti, mogu biti spriječene ili, otkrivene i ispravljene, kontrolnim parametrima koji su automatizirani; i
- kontrolnih aktivnosti gdje se specifični načini obavljanja kontrole mogu prikladno oblikovati i automatizirati.

A66. Razmjer i vrste rizika internih kontrola varira ovisno o vrsti i karakteristikama informacijskog sustava subjekta. Subjekt reagira na rizike nastale temeljem korištenja IT-a ili korištenja ručnih elemenata interne kontrole uspostavljanjem djelotvornih kontrola u kontekstu karakteristika subjektovog informacijskog sustava.

*Kontrole relevantne za reviziju*

A67. Postoji izravna veza između ciljeva subjekta i kontrola koje implementira s ciljem osiguranja razumnog uvjerenja o njihovom postizanju. Ciljevi subjekta, stoga i kontrole, odnose se na financijsko izvještavanje, poslovanje i postizanje sukladnosti. Međutim, nisu svi ti ciljevi i kontrole važni za revizorovu procjenu rizika.

A68. Faktori relevantni za revizorovu prosudbu o tome jesu li kontrole, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantne za reviziju može uključiti pitanja kao što su:

- značajnost;
- važnost povezanih rizika;
- veličina subjekta;
- vrsta poslovanja subjekta, uključujući njegovu organizaciju i karakteristike vlasništva;
- raznovrsnost i složenost poslovanja subjekta;
- primjenjivi pravni i regulativni zahtjevi;
- okolnosti i primjenjive komponente internih kontrola;
- vrste i složenost sustava koji su dio internih kontrola subjekta, uključujući korištenje uslužnih organizacija; i
- je li, i kako, određena kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, sprječava, ili otkriva i ispravlja, značajno pogrešno prikazivanje.

A69. Kontrole nad potpunosti i točnošću informacija koje stvara subjekt također mogu biti važne za reviziju ako revizor namjerava koristiti te informacije pri oblikovanju i provođenju daljnjih postupaka. Kontrole koje se odnose na poslovne ciljeve i postizanje sukladnosti također mogu biti relevantne za reviziju ukoliko se odnose na podatke koje revizor ocjenjuje ili koristi pri primjenjivanju revizijskih postupaka.

A70. Interne kontrole za zaštitu imovine od neovlaštenog stjecanja, uporabe ili otuđivanja mogu uključivati kontrole koje se odnose na financijsko izvještavanje i ciljeve poslovanja. Revizorovo razmatranje takvih kontrola općenito su ograničena na one kontrole koje su relevantne za pouzdanost financijskog izvještavanja.

A71. Subjekt uobičajeno ima kontrole u vezi s ciljevima koji nisu relevantni za reviziju i koje stoga ne treba razmatrati. Na primjer, poslovni se subjekt može oslanjati na sofisticirani sustav automatiziranih kontrola radi osiguravanja djelotvornog i uspješnog poslovanja (poput komercijalnih zrakoplovnih sustava automatske kontrole radi održavanja reda letenja), ali takve kontrole uobičajeno neće biti relevantne za reviziju. Nadalje, iako se interne kontrole primjenjuju na cjelokupni subjekt ili neku njegovu poslovnu jedinicu ili poslovne obrade, za reviziju ne mora biti relevantno razumijevanje internih kontrola koje se odnose na svaku poslovnu jedinicu ili poslovnu obradu.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A72. Revizori javnog sektora često imaju dodatne odgovornosti u vezi s internim kontrolama, primjerice da izvijeste o sukladnosti s ustanovljenim kodeksom poslovanja. Revizori javnog sektora također mogu imati odgovornosti da izvijeste o sukladnosti sa zakonom, s regulativom ili drugom pravnom stečevinom. Kao posljedica toga, njihov pregled internih kontrola može biti širi i detaljniji.

*Sadržaj i razmjer razumijevanja relevantnih kontrola* (Vidjeti točku 13.)

A73. Ocjenjivanje oblikovanosti kontrole uključuje razmatranje je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s ostalim kontrolama, sposobna uspješno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, značajna pogrešna prikazivanja. Implementacija kontrole znači da kontrola postoji te da je subjekt koristi. Procjenjivati implementaciju kontrola koje nisu djelotvorne ima malo smisla te se stoga najprije razmatra oblikovanost kontrola. Neispravno oblikovana kontrola može predstavljati značajan nedostatak u internim kontrolama.

A74. Postupci procjene rizika za pribavljanje revizijskih dokaza o oblikovanosti i implementaciji relevantnih kontrola mogu uključiti:

- postavljanje upita subjektovom osoblju;
- promatranje primjene određene kontrole;
- provjeravanje dokumenata i izvješća; i
- provlačenje transakcije kroz informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje.

Samo postavljanje upita, međutim, nije dovoljno za ove svrhe.

A75. Stjecanje razumijevanja internih kontrola subjekta nije dovoljno da bi poslužilo kao testiranje uspješnosti djelovanja kontrola, osim ako postoji određena automatiziranost koja osigurava dosljedno djelovanje kontrole. Na primjer, pribavljanje revizijskih dokaza o implementaciji ručnih kontrola koje djeluju u određenoj vremenskoj točki ne pruža revizijski dokaz o uspješnosti djelovanja kontrole u ostalom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom. Međutim, zbog dosljednosti svojstvene obradama zasnovanim na primjeni IT-a (vidjeti točku A62), obavljanje revizijskih postupaka radi utvrđivanja jesu li implementirane automatizirane kontrole može poslužiti kao test da te kontrole uspješno djeluju, ovisno o revizorovoj procjeni i testiranju kontrola, kao što su one nad promjenama programa. Testovi uspješnosti djelovanja kontrola detaljnije su opisani u MRevS-u 330.<sup>13</sup>

*Komponente internih kontrola – Okruženje kontrola* (Vidjeti točku 14.)

A76. Okruženje kontrola uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja i stavove, svjesnost i aktivnosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta u vezi s internim kontrolama subjekta i njihovom važnošću za subjekt. Okruženje kontrola određuje opredijeljenost organizacije, utječući na svijest zaposlenika spram kontrola.

A77. Elementi okruženja kontrola, koji mogu biti relevantni za stjecanje razumijevanja o okruženju kontrola, uključuju sljedeće:

- (a) *Priopćavanje i nametanje čestitosti i etičkih vrijednosti* – to su bitni elementi koji utječu na djelotvornost oblikovanja, izvršavanje i monitoring kontrola.
- (b) *Privrženost kompetentnosti* – pitanja kao što su menadžmentovo sagledavanje razina kompetentnosti za određene poslove i kako se te razine preobražavaju u zahtijevano znanje i vještine.
- (c) *Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje* – atributi onih koji su zaduženi za upravljanje kao što su:
  - njihova neovisnost o menadžmentu;
  - njihovo iskustvo i dojam koji stvaraju;
  - razmjer njihove uključenosti i informacije koje primaju te koliko pomno ispituju aktivnosti; i
  - primjerenost njihovih aktivnosti, uključujući u kojoj mjeri postavljaju složena pitanja ili ih rješavaju s menadžmentom i interakcije s unutarnjim i vanjskim revizorima.
- (d) *Menadžmentova filozofija i stil* – karakteristike kao što su:
  - menadžmentov pristup preuzimanju poslovnih rizika i upravljanju tim rizicima;
  - menadžmentovi stavovi i aktivnosti u pogledu financijskog izvještavanja; i
  - menadžmentovi stavovi spram obrađivanja informacija te računovodstvenim funkcijama i osoblju.
- (e) *Organizacijska struktura* – okvir unutar kojeg se planiraju, izvode, kontroliraju i pregledavaju aktivnosti subjekta za postizanje njegovih ciljeva.
- (f) *Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti* – pitanja kao što su kako se dodjeljuju ovlasti i odgovornosti za odvijanje aktivnosti i kako je uspostavljena hijerarhija odobravanja i izvještavanja.
- (g) *Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima* – politika i praksa koja se odnosi na, primjerice, zapošljavanje, usmjeravanje, uvježbavanje, ocjenjivanje, savjetovanje, unaprjeđivanje, nagrađivanje i sankcioniranje.

Revizijski dokazi za elemente okruženja kontrola

A78. Revizor može pribaviti relevantne revizijske dokaze pomoću kombinacije upita i drugih postupaka procjene rizika, primjerice, potkrjepljujući upite s promatranjem ili pregledom dokumentacije. Primjerice, pomoću upita postavljenih menadžmentu i zaposlenicima, revizor može steći razumijevanje kako menadžment priopćava zaposlenicima svoje poglede na poslovnu praksu i etično ponašanje. Revizor tada može utvrditi jesu li relevantne kontrole implementirane sagledavanjem je li menadžment ustanovio formalni kodeks ponašanja i djeluje li on na način koji podržava kodeks.

<sup>13</sup> MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*.

A79. Revizor može također razmotriti kako je menadžment reagirao na nalaze i preporuke službe interne revizije u vezi s pronađenim nedostacima u internim kontrolama relevantnim za reviziju, uključujući jesu li i kako su bile implementirane reakcije i je li ih naknadno ocijenila služba interne revizije.

Učinak okruženja kontrola na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

A80. Neki elementi subjektivog okruženja kontrola imaju prožimajući učinak na procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Primjerice, na subjektovu svjesnost kontrola znatno mogu utjecati oni koji su zaduženi za upravljanje, jer je jedna od njihovih uloga da budu protuteža pritiscima na menadžment u vezi s financijskim izvještavanjem koji mogu nastati temeljem tržišne potražnje ili shema za poticajno nagrađivanje. Na učinkovitost oblikovanosti okruženja kontrola u vezi sa sudjelovanjem onih koji su zaduženi za upravljanje, stoga, učinak imaju pitanja kao što su:

- njihova neovisnost o menadžmentu i njihova mogućnost da ocijene aktivnosti menadžmenta;
- razumiju li subjektive poslovne transakcije; i
- razmjer u kojem oni ocjenjuju jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

A81. Aktivni i neovisni odbor direktora može utjecati na filozofiju i poslovni stil višeg menadžmenta. Međutim, drugi elementi mogu imati više ograničeni učinak. Na primjer, iako politika i praksa usmjerena na zapošljavanje kompetentnog financijskog, računovodstvenog i IT osoblja može smanjiti rizik pogrešaka u obrađivanju financijskih informacija, to ne može kompenzirati veliku pristranost top menadžmenta da precijeni zarade poslovnog subjekta.

A82. Postojanje zadovoljavajućeg okruženja kontrola može biti pozitivan čimbenik kada revizor procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, iako ono može pomoći u smanjivanju rizika prijevara, zadovoljavajuće okruženje kontrola nije potpuna zaštita od prijevara. Suprotno tome, nedostaci u okruženju kontrola mogu potkopati djelotvornost kontrola, naročito u vezi s prijevarama. Na primjer, menadžmentov propust da osigura dovoljne resurse za suočavanje s rizicima zaštite na koje ukazuje IT može negativno utjecati na interne kontrole dopuštajući da budu učinjene neispravne promjene programa ili podataka ili dopuštajući obradu neodobrenih transakcija. Kako je objašnjeno u MRevS-u 330, okruženje kontrola također utječe na vrste, vremenski raspored i obujam revizorovih daljnjih postupaka.<sup>14</sup>

A83. Okruženje kontrola samo po sebi ne sprječava ili otkriva i ispravlja, značajna pogrešna prikazivanja. Ono može, međutim, utjecati na revizorovu ocjenu učinkovitosti drugih kontrola (na primjer, monitoringa kontrola i djelovanja određenih kontrolnih aktivnosti) a na taj način na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A84. Okruženja kontrola u malim subjektima vjerojatno su različita u odnosu na ona u velikim subjektima. Na primjer, moguće je da oni koji su zaduženi za upravljanje u malom subjektu neće uključiti neovisnog ili vanjskog člana te kada nema drugih

vlasnika, ulogu upravljanja može izravno preuzeti vlasnik-menadžer. Sadržaj okruženja kontrola može također utjecati na važnost drugih kontrola ili na njihovo nepostojanje. Na primjer, aktivna uključenost vlasnika-menadžera može ublažiti određene rizike nastale temeljem nepostojanja podjele dužnosti u malom poslovanju; ta uključenost može, međutim, povećati druge rizike, primjerice, rizik zaobilaženja kontrole.

A85. Nadalje, moguće je da revizijski dokazi za elemente okruženja kontrola u manjim subjektima neće biti raspoloživi u dokumentarnom obliku, naročito tamo gdje komuniciranje između menadžmenta i ostalog osoblja može biti neformalno, a ipak učinkovito. Na primjer, moguće je da mali subjekti nemaju pisani kodeks ponašanja nego, umjesto toga se, kroz usmeno komuniciranje i osobnim primjerima menadžera stvara klima kojom se naglašava važnost poštenja i etičkog ponašanja.

A86. Kao posljedica navedenog, stavovi, svjesnost i aktivnosti menadžmenta ili vlasnika-menadžera od posebne su važnosti za revizorovo razumijevanje okruženja kontrola malih subjekata.

*Komponente internih kontrola – Subjektiv postupak procjene rizika (Vidjeti točku 15.)*

A87. Subjektiv postupak procjene rizika predstavlja osnovu na kojoj menadžment utvrđuje kako treba upravljati rizicima. Ako je taj postupak subjekta za procjenu rizika odgovarajuć u danim okolnostima, koje uključuju vrstu, veličinu i složenost subjekta, on pomaže revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Je li subjektiv postupak procjene rizika odgovarajuć u danim okolnostima, pitanje je za prosudbu.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točku 17.)

A88. U malom subjektu nije vjerojatno da je ustanovljen postupak procjene rizika. U takvim slučajevima, vjerojatno je da će menadžment prepoznati rizike kroz izravnu osobnu uključenost u poslovanje. Neovisno o okolnostima, međutim, i nadalje je nužno postavljanje upita o prepoznatim rizicima i kako se menadžment suočava s njima.

*Komponente internih kontrola – Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje, i komuniciranje*

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje (Vidjeti točku 18.)

A89. Informacijski sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja, koji uključuje računovodstveni sustav, sastoji se od postupaka i evidencija oblikovanih i ustanovljenih:

- da iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju subjektive transakcije (kao i događaje i uvjete) te radi održavanja odgovornosti za imovinu, obveze i glavnice;
- da riješe neispravno obrađene transakcije, na primjer, datoteke automatski odbačenih stavki i postupaka koji se slijede kako bi se pravodobno riješile odbačene stavke;
- da obrade i izvijeste o narušavanju sustava ili zaobilaženju kontrola;
- za prijenos informacija od sustava za obrađivanje transakcija u glavnu knjigu;
- za hvatanje informacija za financijsko izvještavanje o događajima i uvjetima različitim od transakcija, kao što su amortizacija dugotrajne materijalne ili dugotrajne nematerijalne imovine i promjene u nadoknadivosti računa potraživanja; i

<sup>14</sup>MRevS 330, točke A2-A3.

- za osiguranje da su prikupljene, evidentirane, obrađene, sažete i primjereno objavljene u financijskim izvještajima one informacije za koje se to zahtijeva primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

#### Knjiženja u dnevniku

- A90. Informacijski sustav subjekta uobičajeno uključuje primjenu standardnih knjiženja u dnevnik koji su ponavljajućeg karaktera radi evidentiranja transakcija. Primjeri mogu biti knjiženja u dnevniku radi evidentiranja prodaje, nabave i isplate u glavnoj knjizi ili radi evidentiranja računovodstvenih procjena koje periodično radi menadžment, kao što su promjene u procjeni nenaplativih računa potraživanja.
- A91. Subjektov postupak financijskog izvještavanja također uključuje nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. Primjeri takvih unosa uključuju konsolidacijske prilagodbe i unose za poslovno spajanje ili otuđivanje ili jednokratne procjene, kao što su one za umanjenje imovine. U ručnim sustavima temeljenim na glavnoj knjizi u papirnatom obliku, nestandardna se knjiženja mogu otkriti pregledom knjiga, dnevnika i potkrjepljujuće dokumentacije. Kada se koriste automatizirani postupci za vođenje glavne knjige i sastavljanje financijskih izvještaja, takva knjiženja mogu postojati samo u elektroničkom obliku te ih može biti lakše identificirati primjenom revizijskih tehnika potpomognutih računalom.

#### Povezani poslovni procesi

- A92. Subjektovi poslovni procesi su aktivnosti oblikovane za:
- razvoj, nabavu, proizvodnju, prodaju i distribuciju subjektovih proizvoda i usluga;
  - postizanje sukladnosti sa zakonima i regulativama; i
  - evidentiranje informacija, uključujući računovodstvene informacije i informacije za financijsko izvještavanje.

Poslovni procesi za posljedicu imaju transakcije koje se evidentiraju, obrađuju i izvještavaju pomoću informacijskog sustava. Stjecanje razumijevanja subjektovih poslovnih procesa, koje uključuje kako nastaju transakcije, pomaže revizoru steći razumijevanje o subjektovom informacijom sustavu relevantnom za financijsko izvještavanje na način koji je odgovarajuć u subjektovim okolnostima.

#### Posebna razmatranja za manje subjekte

- A93. Informacijski sustavi i povezani poslovni postupci relevantni za financijsko izvještavanje u malim subjektima bit će vjerojatno manje sofisticirani nego u velikim subjektima, ali njihova uloga je jednako tako važna. Mali subjekti s aktivno uključenim menadžmentom ne moraju zahtijevati dugačke opise računovodstvenih postupaka, sofisticirane računovodstvene evidencije ili pisane politike. Razumijevanje subjektovog sustava i procesa stoga može biti lakše postignuto u reviziji manjeg subjekta te može više ovisiti o postavljanju upita nego o provjeravanju dokumentacije. Potreba stjecanja razumijevanja, međutim, ostaje i nadalje važna.

#### Komuniciranje (Vidjeti točku 19.)

- A94. Komuniciranje u subjektu o ulogama u financijskom izvještavanju i odgovornostima za financijsko izvještavanje i o važnim pitanjima koja se odnose na financijsko izvještavanje uključuje osiguranje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje se odnose na interne kontrole nad financijskim

izvještavanjem. Ono uključuje pitanja, kao što su razmjernost u kojem osoblje shvaća kako su njegove aktivnosti u informacijskom sustavu financijskog izvještavanja povezane s radom drugih te načine izvještavanja odgovarajuće više razine unutar subjekta o izuzecima. Komuniciranje može imati oblike, kao što su priručnici politika i priručnici za financijsko izvještavanje. Otvoreni komunikacijski kanali pomažu u postizanju da se izuzeci izvještavaju te da ih se istražuje.

#### Posebna razmatranja za male subjekte

- A95. Komuniciranje može biti manje formalno i lakše se ostvaruje u manjim nego u velikim subjektima zbog manje hijerarhije, kao i zbog veće prisutnosti i dostupnosti menadžmenta.

#### Komponente internih kontrola – Kontrolne aktivnosti (Vidjeti točku 20.)

- A96. Kontrolne aktivnosti su politike i postupci koji pomažu osigurati da se izvršavaju menadžmentove smjernice. Kontrolne aktivnosti, neovisno o tome jesu li unutar IT sustava ili ručnih sustava, imaju različite ciljeve te se primjenjuju na različitim organizacijskim i funkcionalnim razinama. Primjeri određenih kontrolnih aktivnosti uključuju one koje su u vezi s:

- autoriziranjem;
- pregledom uspješnosti;
- obrađivanjem informacija;
- fizičkim kontrolama; i
- podjelom dužnosti.

- A97. Kontrolne aktivnosti koje su relevantne za reviziju su:

- one za koje se zahtijeva da budu tretirane kao takve, a to su one kontrolne aktivnosti koje se odnose na značajne rizike i one koje se odnose na rizike za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze, kako se zahtijeva točkama 29 i 30; ili
- one za koje se prema prosudbi revizora smatra da su relevantne.

- A98. Na revizorovu prosudbu o tome jesu li kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju utječe rizik koji je revizor prepoznao kao onaj koji može stvarati značajno pogrešno prikazivanje te smatra li revizor kako je vjerojatno primjereno testirati operativnu učinkovitost kontrole za određivanje obujma dokaznih testiranja.

- A99. Revizorova pozornost može biti usmjerena na prepoznavanje i stjecanje razumijevanja o kontrolnim aktivnostima koje se odnose na područja za koja revizor smatra da je vjerojatnije da će u njima nastati značajna pogrešna prikazivanja. Kada više kontrolnih aktivnosti samostalno postižu isti cilj, nije nužno steći razumijevanje o svakoj kontrolnoj aktivnosti koja je povezana s tim ciljem.

- A100. Revizorova saznanja o postojanju ili nepostojanju kontrolnih aktivnosti dobivena stjecanjem razumijevanja o drugim komponentama internih kontrola, pomaže revizoru pri odlučivanju je li nužno posvetiti dodatnu pozornost stjecanju razumijevanja kontrolnih aktivnosti.

#### Posebna razmatranja za manje subjekte

- A101. Koncepti na kojem počivaju kontrolne aktivnosti u malim subjektima vjerojatno su slični onima u velikim subjektima, ali se razlikuju s obzirom na to s kojom se formalnošću provode. Nadalje, kod malih subjekta može se ustanoviti da određene

vrste kontrolnih aktivnosti nisu relevantne zbog kontrola koje obavlja menadžment. Na primjer, ako menadžment ima isključivu ovlast odobravanja kreditnog limita kupcima ili odobravanja značajnih nabava, to može predstavljati jaku kontrolu nad važnim stanjima računa i transakcijama, umanjujući ili otklanjajući potrebu detaljnijih kontrolnih aktivnosti.

A102. Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju manjih subjekata vjerojatno su u vezi s glavnim transakcijskim ciklusima kao što su prihodi, nabava i rashodi za zaposlenike.

Rizici nastali temeljem IT (Vidjeti točku 21.)

A103. Primjena IT-a utječe na način na koji se implementiraju kontrolne aktivnosti. S revizorovog gledišta, kontrole nad IT sustavima djelotvorne su ako održavaju nepovredivost informacija i štite podatke koje takvi sustavi obrađuju i uključuju učinkovite opće IT kontrole i aplikacijske kontrole.

A104. Opće IT kontrole su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući da se osigura trajno ispravno funkcioniranje informacijskih sustava. Primjenjuju se u okruženjima s centralnim računalom, okruženjima s mikro računalima i okruženjima s krajnjim korisnicima. Opće IT kontrole koje održavaju nepovredivost informacija i štite podatke uobičajeno uključuju kontrole nad sljedećim:

- centrom obrade podataka i djelovanjem mreže;
- kupovanjem, promjenama i održavanjem sistemskog softvera;
- promjenom programa;
- zaštitom pristupa; i
- kupovinom, razvojem i održavanjem aplikativnih sustava.

One se općenito provode radi suočavanja s rizicima navedenim ranije u točki A63.

A105. Aplikacijske kontrole su ručni i automatizirani postupci koji tipično djeluju na razini poslovnog procesa i primjenjuju se u obrađivanju transakcije pojedinom aplikacijom. Aplikacijske kontrole mogu biti preventivne ili detektivne i oblikovane su kako bi osigurale nepovredivost računovodstvenih evidencija. U skladu s tim, aplikacijske se kontrole odnose na postupke primijenjene pri iniciranju, evidentiranju, obrađivanju i izvještavanju transakcija ili drugih financijskih podataka. Te kontrole pomažu osigurati da su transakcije koje su nastale automatizirane te potpuno i točno evidentirane i obrađene. Primjeri uključuju kontrole editiranja podataka i kontrole numeričkog niza s ručnim naknadnim ispitivanjem izvješća o izuzecima ili ispravljanjem na točki unosa podataka.

*Komponente internih kontrola – Monitoring kontrola (Vidjeti točku 22.)*

A106. Monitoring kontrola je postupak za procjenjivanje djelotvornosti izvođenja kontrolnih aktivnosti tijekom vremena. On uključuje procjenjivanje pravodobnosti djelovanja kontrola i poduzimanje korektivnih akcija. Menadžment provodi monitoring kontrola kroz trajne aktivnosti, odvojene aktivnosti ili njihovo kombiniranje. Trajne monitoring aktivnosti često su ugrađene u uobičajene ponavljajuće aktivnosti subjekta i uključuju redovne rukovodne i nadzorne aktivnosti.

A107. Menadžmentove monitoring aktivnosti mogu uključivati korištenje informacija iz komuniciranja s vanjskim strankama, kao što su reklamacije kupaca i nalazi regulatora koje mogu

ukazivati na probleme ili skretati pozornost na područja koja zahtijevaju poboljšanja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A108. Menadžmentov monitoring kontrola često se provodi uz veliku uključenost menadžmenta ili vlasnika – menadžera u poslovanje. Tim će se uključivanjem često otkriti značajna odstupanja od očekivanja i netočnosti u financijskim podacima koje će voditi poduzimanju korektivnih radnji za kontrole.

Subjektova služba interne revizije (Vidjeti točku 23.)

A109. Ako subjekt ima službu interne revizije, stjecanje razumijevanja o toj službi doprinosi revizorovu razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i internih kontrola, a naročito uloge koju služba ima u monitoringu subjektovih kontrola nad financijskim izvještavanjem. To razumijevanje zajedno s informacijama pribavljenih revizorovim upitima navedenim u točki 6(a) ovog MRevS-a, može također osigurati informacije koje su izravno relevantne za revizorovo prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

A110. Ciljevi i djelokrug službe interne revizije, sadržaj njezinih odgovornosti i njezin status unutar organizacije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, jako će se razlikovati i ovise o veličini i strukturi subjekta i zahtjevima menadžmenta i, gdje je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje. Ta pitanja mogu biti navedena u pravilniku ili poslovniku.

A111. Odgovornosti službe interne revizije mogu uključiti obavljanje postupaka i ocjenjivanje rezultata kako bi se menadžmentu i, gdje je primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje, omogućilo stvaranje uvjerenja u vezi s oblikovanjem i učinkovitošću upravljanja rizicima, internim kontrolama i postupcima upravljanja. Ako je takav slučaj onda služba interne revizije može imati važnu ulogu u subjektovom monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem. Međutim, odgovornosti službe interne revizije mogu biti usmjerene na ocjenjivanje ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti poslovanja i, prema tome, moguće je da neće biti u vezi sa subjektovim financijskim izvještavanjem.

A112. Revizorovi upiti odgovarajućim osobama u službi interne revizije u skladu s točkom 6(a) ovog MRevS-a pomažu revizoru steći razumijevanje o sadržaju odgovornosti službe interne revizije. Ako revizor utvrdi da su sadržaji odgovornosti službe interne revizije povezani sa subjektovim financijskim izvještavanjem, revizor može steći daljnje razumijevanje o obavljenim aktivnostima službe interne revizije ili s aktivnostima koje ona treba obaviti, pregledavanjem plana revizija koji je sastavila služba interne revizije za razdoblje i, ako on postoji, raspravljanjem tog plana s odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije.

A113. Ako je sadržaj odgovornosti službe interne revizije i aktivnosti u vezi sa stvaranjem uvjerenja povezan sa subjektovim financijskim izvještavanjem, revizor može također biti u mogućnosti koristiti se radom službe interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio obujam revizijskih postupaka koje izravno treba obaviti revizor da bi pribavio revizijske dokaze. Bit će vjerojatnije da će revizor moći koristiti se radom službe interne revizije, kada postoji dojam, temeljen primjerice na iskustvu iz revizija u prethodnim razdobljima ili na revizorovim postupcima procjene rizika, da subjekt ima službu interne revizije s odgovarajućim i primjerenim resursima u odnosu na veličinu subjekta i sadržaj njegovog poslo-

vanja i da služba ima mogućnost izravnog izvješćivanja onih koji su zaduženi za upravljanje.

- A114. MRevS 610 (izmijenjen 2013.) primjenjuje se ako, na osnovi preliminarnog revizorovog razumijevanja službe interne revizije, revizor očekuje koristiti se radom službe interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio obujam revizijskih postupaka koje treba obaviti.
- A115. Kao što je detaljnije raspravljeno u MRevS-u 610 (izmijenjenom 2013.), aktivnosti službe interne revizije se razlikuju od drugih kontrola monitoringa koje mogu biti relevantne za financijsko izvješćavanje, kao što su pregledi informacija upravljačkog računovodstva koji su oblikovani kako bi pridonijeli načinu na koji subjekt sprječava ili otkriva pogrešna prikazivanja.
- A116. Uspostavljanje komunikacija s odgovarajućim osobama u subjektovoj službi interne revizije rano na početku angažmana i njihovo održavanje tijekom angažmana, može olakšati djelotvornu razmjenu informacija. One stvaraju okruženje u kojem revizor može biti informiran o važnim pitanjima koje spozna služba interne revizije, kada takva pitanja mogu utjecati na rad revizora. U MRevS-u 200 se razmatra važnost revizorovog planiranja i obavljanja revizije uz primjenu profesionalnog skepticizma, uključujući postizanje budnosti spram informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumentacije i odgovora na upite koji se trebaju koristiti kao revizijski dokazi. U skladu s tim, komuniciranjem sa službom interne revizije tijekom angažmana može pružiti mogućnost internim revizorima da na takve informacije skrenu pozornost revizoru. Revizor je tada u mogućnosti uzeti u obzir takve informacije kada prepoznaje i procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Izvori informacija (Vidjeti točku 24.)

- A117. Većina informacija korištenih u monitoringu može biti proizvedena informacijskim sustavom subjekta. Ako menadžment pretpostavlja da su podaci korišteni za monitoring točni, bez osnove za takvu pretpostavku, mogu postojati pogreške u informacijama koje menadžment mogu voditi k pogrešnim zaključcima izvedenim iz njegovih aktivnosti monitoringa. U skladu s navedenim, kao dio revizorova razumijevanja monitoringa kao komponente internih kontrola, zahtijeva se razumijevanje:
- izvora informacija povezanih sa subjektivim aktivnostima monitoringa; i
  - osnovice po kojoj menadžment smatra da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu.

#### **Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja**

*Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja* (Vidjeti točku 25(a).)

- A118. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja odnose se na rizike koji prožimaju financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na mnoge tvrdnje. Rizici te vrste nisu nužno rizici koje se prepoznaje s određenim tvrdnjama na razini klase transakcija, stanja računa ili objava. Točnije, oni predstavljaju okolnosti koje mogu povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, na primjer, kroz menadžmentovo zaobilaženje internih kontrola. Rizici za razinu financijskog izvještaja mogu biti naročito rele-

vantni za revizorovo razmatranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog temeljem prijave.

- A119. Rizici na razini financijskih izvještaja mogu naročito nastati zbog slabog okruženja kontrola (iako ti rizici mogu također biti u vezi s drugim čimbenicima, kao što su uvjeti gospodarskog pada). Na primjer, nedostatak, kao što je nedostatna kompetentnost menadžmenta, može imati prožimajući učinak na financijske izvještaje i može zahtijevati sveobuhvatnu reakciju revizora.
- A120. Revizorovo razumijevanje internih kontrola može stvoriti dvojbu o mogućnosti revidiranja subjektivih financijskih izvještaja. Na primjer:
- zabrinutost u pogledu čestitosti subjektivog menadžmenta može biti toliko ozbiljna da uzrokuje stvaranje zaključka kod revizora da je rizik menadžmentovog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima takav da se revizija ne može obaviti; ili
  - zabrinutost u pogledu stanja i pouzdanosti subjektivih evidencija može uzrokovati da revizor zaključi kako nije vjerojatno da će na raspolaganju biti dostatni i primjereni revizijski dokazi za potkrjepljivanje pozitivnog mišljenja o financijskim izvještajima.
- A121. MRevS 705<sup>15</sup> ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za utvrđivanje postoji li potreba da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili da se suzdrži od mišljenja ili, kako se može zahtijevati u nekim slučajevima, da se povuče iz angažmana kada je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

*Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje* (Vidjeti točku 25(b).)

- A122. Rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objave treba razmotriti jer takva razmatranja izravno pomažu u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnji nužnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. U prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, revizor može zaključiti da su prepoznati rizici prožimajuće povezani s financijskim izvještajima kao cjelinom i da potencijalno utječu na mnoge tvrdnje.

Korištenje tvrdnji

- A123. U prezentiranju da su financijski izvještaji u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćavanja, menadžment implicitno ili eksplicitno iznosi tvrdnje u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem različitih sastavnih dijelova financijskih izvještaja i povezanih objavljivanja u bilješkama.
- A124. Tvrdnje koje revizor koristi za razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati, mogu se svrstati u sljedeće tri kategorije te mogu imati sljedeće oblike:
- (a) Tvrdnje o klasama transakcija i događajima za razdoblje obuhvaćeno revizijom:
    - (i) Nastanak – transakcije i događaji koji su bili evidentirani nastali su i odnose se na subjekt.
    - (ii) Potpunost – sve transakcije i događaji koji su trebali biti evidentirani su i evidentirani.

<sup>15</sup> MRevS 705, *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.*



- (iii) Točnost – iznosi i drugi podaci u vezi s evidentiranim transakcijama i događajima bili su ispravno evidentirani.
  - (iv) Razgraničenje (Cutoff) – transakcije i događaji bili su evidentirani u ispravnom računovodstvenom razdoblju.
  - (v) Klasifikacija – transakcije i događaji bili su evidentirani u ispravnim knjigovodstvenim računima.
  - (b) Tvrdnje o stanjima računa na kraju razdoblja:
    - (i) Postojanje – imovina, obveze, i glavnički interesi postoje.
    - (ii) Prava i obveze – subjekt drži ili kontrolira prava na imovinu i obveze pripadaju subjektu.
    - (iii) Potpunost – sva imovina, obveze i glavnički interesi koji su trebali biti evidentirani su i evidentirani.
    - (iv) Vrednovanje i alociranje – imovina, obveze i glavnički interesi uključeni su u financijske izvještaje s odgovarajućim iznosima i svako posljedično usklađivanje vrednovanja ili alociranja prikladno je evidentirano.
  - (c) Tvrdnje o prezentiranju i objavljivanju:
    - (i) Nastanka i prava i obveze – objavljeni događaji, transakcije i ostala pitanja nastali su i odnose se na subjekt.
    - (ii) Potpunost – sva objavljivanja koja su trebala biti uključena u financijskim izvještajima su i uključena.
    - (iii) Klasifikacija i razumljivost – financijske informacije prikladno su prezentirane i opisane i objavljivanja su jasno navedena.
    - (iv) Točnost i vrednovanje – financijske informacije prikladno su prezentirane i opisane i objavljivanja su jasno navedena.
- A125. Revizor može koristiti tvrdnje onako kako su gore opisane ili ih može izraziti različito pod uvjetom da su obuhvaćeni svi gore navedeni aspekti. Na primjer, revizor može izabrati da kombinira tvrdnje o transakcijama i događajima s tvrdnjama o stanjima računa.

#### Posebna razmatranja subjekte javnog sektora

A126. Kada iznosi tvrdnje o financijskim izvještajima subjekta javnog sektora, osim onih navedenih u točki A124, menadžment često može tvrditi da su transakcije i događaji bili obavljani u skladu sa zakonom, regulativom ili drugom pravnom stečevinom. Takve tvrdnje mogu biti u djelokrugu revizije financijskih izvještaja.

*Proces prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 26(a).)*

A127. Informacije pribavljene obavljanjem postupaka procjene rizika, uključujući revizijske dokaze pribavljene ocjenjivanjem oblikovanosti kontrola i utvrđivanjem jesu li one bile implementirane, koriste se kao revizijski dokazi za potkrjepljivanje procjene rizika. Procjena rizika određuje vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti.

A128. Dodatak 2 sadrži primjere uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

*Povezivanje kontrola s tvrdnjama (Vidjeti točku 26(c).)*

A129. Pri obavljanju procjena rizika, revizor može prepoznati kontrole za koje je vjerojatno da sprječavaju, ili otkrivaju i ispravljaju, značajna pogrešna prikazivanja u određenim tvrdnjama. Općenito, korisno je steći razumijevanje kontrola i povezati ih s tvrdnjama u kontekstu obrada i sustava u kojima one postoje

jer se pojedinačne kontrolne aktivnosti često same za sebe ne bave rizikom. Često će tek višestruke kontrolne aktivnosti, zajedno s drugim elementima internih kontrola, biti dovoljne za suočavanje s rizikom.

A130. Nasuprot tome, neke kontrolne aktivnosti mogu imati određen učinak na pojedinačnu tvrdnju utjelovljenu u određenoj klasi transakcija ili stanju računa. Na primjer, kontrolne aktivnosti koje je subjekt uspostavio kako bi osigurao da njegovo osoblje ispravno broji i evidentira fizičke zalihe pri godišnjem popisu, odnose se izravno na tvrdnje o postojanju i potpunosti za stanje računa zaliha.

A131. Kontrole mogu biti ili izravno ili neizravno povezane s nekom tvrdnjom. Što je veza više neizravna, to manje djelotvorna može biti ta kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, pogrešnih prikazivanja za tu tvrdnju. Primjerice, pregled rekapitulacije prodajnih aktivnosti za određena skladišta po regijama, koju obavlja menadžer prodaje, tek je neizravno povezana s tvrdnjom o potpunosti prihoda od prodaje. Sukladno tome, pregled može biti manje djelotvoran u smanjivanju rizika za tu tvrdnju od izravnijih kontrola povezanih s tom tvrdnjom, kao što je uparivanje otpremnica s fakturama.

#### Značajni rizici

Prepoznavanje značajnih rizika (Vidjeti točku 28.)

A132. Značajni rizici često su povezani s važnim nerutinskim transakcijama ili pitanjima za prosudbe. Nerutinske transakcije su transakcije koje su neuobičajene zbog veličine ili sadržaja pa stoga ne nastaju često. Pitanja za prosudbe mogu uključivati stvaranje računovodstvenih procjena za koje je značajno mjerenje neizvjesnosti. Za rutinske, jednostavnije transakcije koje su podvrgnute sustavnom obrađivanju manje je vjerojatno da će stvarati značajne rizike.

A133. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za važne nerutinske transakcije nastale temeljem pitanja kao što su:

- veće intervencije menadžmenta radi određivanja računovodstvenog tretmana;
- veće ručne intervencije oko prikupljanja podataka i obrade;
- složeni izračuni ili računovodstvena načela; i
- sadržaj nerutinskih transakcija koji subjektu mogu otežati implementaciju djelotvornih kontrola nad rizicima.

A134. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za rizike povezane sa značajnim pitanjima za prosudbe koja zahtijevaju stvaranje računovodstvenih procjena, nastalih iz pitanja kao što su sljedeća:

- računovodstvena načela za računovodstvene procjene ili priznavanje prihoda mogu biti podložna različitim tumačenjima; i
- potrebno prosuđivanje može biti subjektivno, složeno ili zahtijevati pretpostavke o učinku budućih događaja, primjerice, prosudbe o fer vrijednostima.

A135. MRevS 330 opisuje posljedice koje za daljnje revizijske postupke ima prepoznavanje rizika koji se smatraju značajnim rizicima.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> MRevS 330, točke 15 i 21.

Značajni rizici povezani s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare

A136. MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i upute u vezi s prepoznavanjem i procjenjivanjem rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.<sup>17</sup>

Razumijevanje kontrola povezanih sa značajnim rizicima (Vidjeti točku 29.)

A137. Iako je manje vjerojatno da će kontrolama biti podvrgnuti rizici povezani s važnim nerutinskim pitanjima ili pitanjima za prosudbe, menadžment može imati druge mjere za reagiranje na takve rizike. Stoga, revizorovo razumijevanje o tome je li subjekt oblikovao i implementirao kontrole za značajne rizike temeljem važnih nerutinskih pitanja ili pitanja za prosudbe uključuje pitanje je li i kako je menadžment reagirao na te rizike. Takve reakcije mogu uključiti:

- kontrolne aktivnosti kao što su pregled pretpostavki koji obavlja viši menadžment ili eksperti;
- dokumentirani postupak za procjene; i
- odobravanje od strane onih koji su zaduženi za upravljanje.

A138. Na primjer, kada postoji jednokratni događaji, kao što je primetak obavijesti o sudskom sporu, razmatranje reakcije subjekta uključivat će pitanja kao što su – je li to razmotreno s odgovarajućim stručnjacima (kao što su unutarnji ili vanjski pravni savjetnici), je li napravljena procjena mogućeg učinka te kako je predloženo da se te okolnosti objave u financijskim izvještajima.

A139. U nekim je slučajevima moguće da menadžment nije odgovarajuće reagirao na značajan rizik značajnog pogrešnog prikazivanja implementiranjem kontrola za suočavanje s tim rizicima. Propust menadžmenta da implementira takve kontrole pokazatelj je značajnog nedostatka u internim kontrolama.<sup>18</sup>

*Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze (Vidjeti točku 30.)*

A140. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu se izravno odnositi na evidentiranje rutinskih klasa transakcija ili stanja računa te sastavljanje pouzdanih financijskih izvještaja. Takvi rizici mogu uključiti rizike netočnog ili nepotpunog obrađivanja rutinskih i važnih klasa transakcija, kao što su subjektovi prihodi, nabave, naplate ili plaćanja.

A141. Gdje su takve rutinske poslovne transakcije podvrgnute vrlo automatiziranom obrađivanju s malo ručnih intervencija ili bez njih, moguće je da neće biti moguće obaviti samo dokazne postupke u vezi s rizicima. Na primjer, revizor može smatrati da će to biti slučaj u okolnostima gdje se značajni dio subjektovi informacija inicira, evidentira, obrađuje ili izvještava samo u elektroničkom obliku, kao što je u integriranom sustavu. U takvim slučajevima:

- revizijski dokazi mogu biti raspoloživi samo u elektroničkom obliku te njihova dostatnost i prikladnost često ovise o djelotvornosti kontrola točnosti i potpunosti; i
- mogućnost da nastanu i ne bude otkriveno neispravno iniciranje ili mijenjanje informacija može biti veće ako odgovarajuće kontrole nisu djelotvorne.

A142. Posljedice prepoznavanja takvih rizika na daljnje revizijske postupke opisane su u MRevS-u 330.<sup>19</sup>

*Izmjena procjene rizika (Vidjeti točku 31.)*

A143. Tijekom revizije, revizor može pribaviti informacije koje se značajno razlikuju od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Na primjer, procjena rizika može se temeljiti na očekivanju da određene kontrole uspješno djeluju. Pri obavljanju testova kontrola, revizor može dobiti revizijske dokaze da kontrole ne djeluju uspješno u relevantnom vremenu tijekom revizije. Slično tome, pri obavljanju dokaznih postupaka revizor može otkriti pogrešna prikazivanja u iznosima ili s učestalošću koja nije konzistentna s revizorovom procjenom rizika. U takvim okolnostima, moguće je da procjena rizika ne odražava na odgovarajući način stvarne okolnosti subjekta i moguće je da planirani daljnji revizijski postupci neće biti učinkoviti u otkrivanju značajnih pogrešnih prikazivanja. Radi daljnjih uputa, vidjeti MRevS 330.

*Dokumentacija (Vidjeti točku 32.)*

A144. Način na koji su dokumentirani zahtjevi navedeni u točki 32 određuje revizor koristeći se svojom prosudbom. Na primjer, u revizijama malih subjekata dokumentacija se može uključiti u revizorovu dokumentaciju o općoj strategiji i planu revizije.<sup>20</sup> Slično tome, na primjer, rezultati procjene rizika mogu se dokumentirati odvojeno ili se mogu dokumentirati kao dio revizorove dokumentacije o daljnjim postupcima.<sup>21</sup> Na oblik i obujam dokumentacije utječe vrsta, veličina i složenost subjekta i njegovih internih kontrola, dostupnost subjektovi informacija i revizijska metodologija i tehnologija koja se koristi tijekom revizije.

A145. Za subjekte koji imaju nekomplikirano poslovanje i procese relevantne za financijsko izvještavanje, dokumentacija može biti u jednostavnom obliku i relativno neopsežna. Nije nužno dokumentirati cijelo revizorovo razumijevanje subjekta i pitanja povezana s njim. Ključni sastavni dijelovi razumijevanja koje dokumentira revizor uključuju one dijelove na kojima revizor temelji procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

A146. Obujam dokumentacije također može odražavati iskustvo i sposobnosti članova angažiranog revizijskog tima. Pod uvjetom da su zahtjevi MRevS-a 230 uvijek ispunjeni, revizija koju obavlja angažirani tim sastavljen od manje iskusnih pojedinaца može zahtijevati detaljniju dokumentaciju kako bi im pomogla u stjecanju odgovarajućeg razumijevanja subjekta, nego što je to u slučaju kada uključuje iskusnije osobe.

A147. Za revizije koje se obavljaju iz godine u godinu, određena dokumentacija može se prenositi i ažurirati prema potrebama kako bi odražavala promjene u subjektovi poslovanju ili njegovim procesima.

#### DODATAK

(Vidjeti točke 4(c), 14-24, A76-A117)

#### Komponente internih kontrola

1. Ovaj Dodatak dodatno objašnjava komponente internih kontrola, kako je navedeno u točkama 4(c), 14-24 i A76-A117, te kako su one povezane s revizijom financijskih izvještaja.

<sup>17</sup> MRevS 240, točke 25-27.

<sup>18</sup> MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*, točka A7.

<sup>19</sup> MRevS 330, točka 8.

<sup>20</sup> MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točke 7 i 9.

<sup>21</sup> MRevS 330, točka 28.

**Okruženje kontrola**

2. Okruženje kontrola obuhvaća sljedeće sastavne dijelove:
- Priopćavanje i nametanje čestitosti i etičkih vrijednosti.* Djelotvornost kontrola ne može nadmašiti čestitost i etičke vrijednosti ljudi koji ih kreiraju, administriraju te ih nadziru. Čestitost i etičke vrijednosti produkt su subjektivih standarda etike i ponašanja, načina na koji se priopćavaju ti standardi i kako se nameću u praksi. Nametanje čestitosti i etičkih vrijednosti uključuje, na primjer, menadžmentovo djelovanje radi uklanjanja ili ublažavanja poticaja i iskušenja koji mogu poticati osoblje da se uključi u nečasne, nelegalne ili neetične aktivnosti. Priopćavanje subjektivih politika u vezi sa čestitošću i etičkim vrijednostima može uključiti priopćavanje standarda ponašanja osoblju pomoću pravilnika ili kodeksa ponašanja i primjerima.
  - Privrženost kompetentnosti.* Kompetentnost je znanje i vještina nužna za izvršavanje zadataka koji određuju posao pojedine osobe.
  - Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje.* Na svijest subjekta o kontrolama značajan utjecaj imaju oni koji su zaduženi za upravljanje. Važnost odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje navodi se u kodeksu ponašanja i drugim zakonima i regulativama ili uputama sastavljenim za potrebe onih koji su zaduženi za upravljanje. Ostale odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju nadziranje oblikovanosti i učinkovitosti djelovanja postupaka u vezi sa zviždačima i postupka za pregledavanje učinkovitosti subjektivih internih kontrola.
  - Menadžmentova filozofija i stil rukovođenja.* Menadžmentova filozofija i stil rukovođenja obuhvaća široki raspon karakteristika. Na primjer, menadžmentove stavove i aktivnosti u vezi s financijskim izvještavanjem kroz konzervativan ili agresivan pristup izbora između raspoloživih alternativnih računovodstvenih načela ili savjesnost i konzervativizam u stvaranju računovodstvenih procjena.
  - Organizacijska struktura.* Uspostavljanje odgovarajuće organizacijske strukture uključuje razmatranje ključnih područja ovlasti i odgovornosti te prikladnih linija izvještavanja. Prikladnost organizacijske strukture subjekta djelomično ovisi i o njegovoj veličini i vrstama njegovih aktivnosti.
  - Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti.* Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti može uključiti politike u vezi s prikladnom poslovnom praksom, znanje i iskustvo ključnog osoblja i resurse za obavljanje dužnosti. Osim toga, ono može obuhvaćati politike i komuniciranje usmjereno na osiguravanje da cjelokupno osoblje razumije subjektive ciljeve, da zna kakav je međusobni odnos njegovih aktivnosti i kako pridonosi ostvarivanju tih ciljeva i da shvaća za što će i kako biti odgovorno.
  - Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima.* Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima često ukazuju na važna pitanja u vezi sa svjesnošću koju subjekt ima spram kontrola. Primjerice, standardi zapošljavanja najkvalificiranijih osoba – s naglaskom na školsku spremu, radno iskustvo, provedeno usavršavanje i dokazima čestitog i etičkog ponašanja – pokazuje privrženost poslovnog

subjekta kompetentnim osobama i osobama vrijednim povjerenja. Politike uvježbavanja koje ukazuju na buduće uloge i odgovornosti te uključuju mjere, kao što su pohađanje centara za trening i seminara, pokazuju očekivane razine izvršavanja i ponašanja. Unapređivanje zasnovano na periodičnom ocjenjivanju uspješnosti pokazuje privrženost poslovnog subjekta unaprjeđivanju kvalificiranih osoba na više razine odgovornosti.

**Proces subjektive procjene rizika**

3. Za svrhe financijskog izvještavanja, subjektov postupak za procjenu rizika uključuje načine na koje menadžment prepoznaje rizike relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja subjekta, procjenjuje njihovu važnost, procjenjuje vjerojatnost njihovog nastanka i odlučuje o aktivnostima reagiranja na njih. Primjerice, subjektov postupak za procjenu rizika može uređivati način na koji subjekt sagledava mogućnost neevidentiranih transakcija ili prepoznaje i analizira značajne procjene iskazane u financijskim izvještajima.
4. Rizici relevantni za financijsko izvještavanje uključuju vanjske i unutarnje događaje i okolnosti koji mogu nastati i negativno utjecati na mogućnost subjekta da inicira, evidentira, obradi i izvjesti financijske podatke dosljedno tvrdnjama menadžmenta u financijskim izvještajima. Menadžment može inicirati planove, programe ili aktivnosti radi suočavanja s određenim rizicima ili pak prihvatiti rizik zbog troškova ili drugih razloga. Rizici mogu nastati ili se mijenjati zbog okolnosti kao što su sljedeće:
  - *Promjene u poslovnom okruženju.* Promjene u regulativnom ili poslovnom okruženju mogu imati za posljedicu promjene u pritiscima koje stvara konkurencija te značajno različite rizike.
  - *Novo osoblje.* Novo osoblje može imati drugačiji odnos spram internih kontrola ili ih različito shvaćati.
  - *Novi ili obnovljeni informacijski sustavi.* Značajne i brze promjene informacijskih sustava mogu promijeniti rizike u vezi s internim kontrolama.
  - *Brzi rast.* Značajno i brzo širenje poslovanja može naprezati kontrole i povećati rizik loma kontrola.
  - *Nova tehnologija.* Uvođenje nove tehnologije u poslovne procese ili informacijske sustave može promijeniti rizik povezan s internim kontrolama.
  - *Novi poslovni modeli, proizvodi ili aktivnosti.* Ulazak u područja poslovanja ili transakcija s kojima poslovni subjekt ima malo iskustva može stvoriti nove rizike povezane s internim kontrolama.
  - *Restrukturiranje kompanije.* Restrukturiranje može biti popraćeno smanjenjem broja osoblja i promjenama u nadzoru i podjelama dužnosti što može promijeniti rizik u vezi s internim kontrolama.
  - *Širenje inozemnog poslovanja.* Širenje ili stjecanje inozemnog poslovanja stvara nove i često jedinstvene rizike koji mogu utjecati na interne kontrole, primjerice, povećavanjem ili mijenjanjem rizika iz transakcija u stranoj valuti.
  - *Nova računovodstvena dostignuća.* Primjena novih računovodstvenih načela ili promjena računovodstvenih načela može utjecati na rizike koji se odnose na sastavljanje financijskih izvještaja.

### Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne obrade, relevantan za financijsko izvještavanje te komuniciranje

5. Informacijski sustav sastoji se od infrastrukture (fizičkih i hardverskih komponenti), softvera, ljudi, postupaka i podataka. Mnogi informacijski sustavi rašireno koriste informacijsku tehnologiju (IT).
6. Informacijski sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja, koji uključuje sustav financijskog izvještavanja, obuhvaća metode i evidencije koje:
  - identificiraju i evidentiraju sve valjane transakcije;
  - pravodobno opisuju transakciju s dovoljno detalja koji dopuštaju odgovarajuću klasifikaciju transakcija za financijsko izvještavanje;
  - mjere vrijednost transakcija na način koji dopušta evidentiranje njihove ispravne novčane vrijednosti u financijskim izvještajima;
  - određuju vremensko razdoblje u kojem su transakcije nastale kako bi dopustio evidentiranje transakcija u odgovarajućem obračunskom razdoblju; i
  - ispravno prezentiraju transakcije i objave u financijskim izvještajima.
7. Kvaliteta sustavom generiranih informacija utječe na sposobnost menadžmenta da donosi odgovarajuće odluke pri rukovođenju i kontroliranju poslovanja subjekta te na sastavljanje pouzdanih financijskih izvještaja.
8. Komuniciranje, koje uključuje osiguranje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje pripadaju internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem, može biti u obliku kao što su priručnici politika, računovodstveni i financijski priručnici za izvještavanje i dopisi. Komunicirati se može elektronski, usmeno ili kroz aktivnosti menadžmenta.

### Kontrolne aktivnosti

9. Općenito, kontrolne aktivnosti koje mogu biti relevantne za reviziju mogu se kategorizirati kao politike i postupci koji se odnose na sljedeće:
  - *Pregledi uspješnosti.* Ove kontrolne aktivnosti uključuju preglede i analize ostvarene uspješnosti u odnosu na budžete, prognoze i ostvarenja prethodnih razdoblja; povezivanje različitih skupova podataka – poslovnih ili financijskih – jednih s drugima, zajedno s analizama odnosa i istražiteljskim i korektivnim aktivnostima; uspoređivanje internih podataka s vanjskim izvorima informacija; i pregledavanje funkcionalne ili poslovne uspješnosti.
  - *Obrađivanje informacija.* Dvije opsežne grupe kontrolnih aktivnosti informacijskih sustava su aplikacijske kontrole, koje se primjenjuju u obrađivanju pojedinačnih aplikacija i opće IT kontrole, koje su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući ispravno trajno djelovanje informacijskog sustava. Primjeri aplikacijskih kontrola uključuju provjeravanje matematičke točnosti evidencija, održavanje i pregledavanje računa i bruto bilanci, automatizirane kontrole, kao što su kontrole editiranja ulaznih podataka i kontrole neprekinutosti numeričkog niza i naknadno ručno pregledavanje izvješća o izuzecima. Primjeri općih IT kontrola su kontrole promjena programa, kontrole koje ograničavaju pristup programima ili podacima, kontrole nad primjenom novih verzija paketa

aplikacijskog softvera i kontrole nad sistemskim softverom koji ograničava pristup ili prati uporabu pomoćnih programa sustava koji mogu mijenjati financijske podatke ili evidencije bez ostavljanja revizijskih dokaza.

- *Fizičke kontrole.* Kontrole koje obuhvaćaju:
  - fizičku zaštitu imovine, uključujući odgovarajuće zaštite kao što su zaštitna sredstva za pristup imovini i evidencijama;
  - autoriziranje pristupa računalnim programima i datotekama; i
  - periodično inventariziranje i uspoređivanje s iznosima prikazanim na kontrolnim računima (primjerice, uspoređivanje rezultata popisa novca, vrijednosnih papira i zalih s računovodstvenim podacima).

Razmjer u kojem su fizičke kontrole namijenjene sprječavanju krađe imovine relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja te stoga i za reviziju, ovisan je o okolnostima, kao što su one kada je imovina vrlo podložna otuđivanju.

- *Podjela dužnosti.* Dodjeljivanje različitim osobama odgovornosti za autoriziranje transakcija, evidentiranje transakcija i čuvanje imovine. Podjela dužnosti je smišljena radi smanjivanja mogućnosti koja bi omogućavala bilo kojoj osobi da bude u poziciji počiniti i sakriti pogreške ili prijevare u normalnom tijeku odvijanja njezinih dužnosti.
10. Određene kontrolne aktivnosti mogu ovisiti o postojanju odgovarajućih politika viših razina koje su donijeli menadžeri ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, kontrole autoriziranja mogu se delegirati po ustanovljenim uputama, kao što su kriteriji za investiranje koje su postavili oni koji su zaduženi za upravljanje; suprotno tome, nerutinske transakcije, kao što su velika stjecanja ili otuđivanja, mogu zahtijevati određena odobrenja s više razine, uključujući u nekim slučajevima odobrenja od dioničara.

### Monitoring kontrola

11. Važna odgovornost menadžmenta je uspostava i održavanje internih kontrola na trajnoj osnovi. Menadžmentov monitoring kontrola uključuje razmatranje djeluju li one kako je namjeravano te jesu li promijenjene prikladno promjenama uvjeta. Monitoring kontrola može uključivati aktivnosti poput menadžmentovog pregleda jesu li pravodobno pripremljeni dokumenti za usklađivanje s bankom, ocjene internih revizora o tome postupa li osoblje u prodaji u skladu s politikom subjekta o ugovornim uvjetima prodaje i pregleda pravnog odjela o tome postupa li se u skladu s politikama subjekta koje se odnose na etiku i poslovanje. Monitoring se također obavlja kako bi se osiguralo trajno djelotvorno provođenje kontrola. Primjerice, ako se ne prati pravodobnost i točnost usklađivanja bankovnih izvješća s poslovnim evidencijama klijenata, osoblje će vjerojatno prestati pripremati ta izvješća.
12. Interni revizori ili osoblje koje provodi slične funkcije mogu doprinijeti monitoringu kontrola subjekta kroz odvojeno ocjenjivanje. Uobičajeno, oni redovito stvaraju informacije o funkcioniranju internih kontrola, usmjeravajući značajnu pozornost na ocjenjivanje učinkovitosti internih kontrola i priopćavaju informacije o dobrim stranama i nedostacima internih kontrola te preporuke za unaprjeđivanje internih kontrola.
13. Monitoring kontrola može uključivati korištenje informacija iz komunikacije s trećim strankama koje može ukazivati na

probleme ili navoditi područja koja zahtijevaju poboljšanja. Kupci implicitno potvrđuju datume računa plaćanjem računa ili reklamiranjem terećenja. Osim toga, regulatori mogu komunicirati sa subjektom u vezi s pitanjima koja utječu na funkcioniranje internih kontrola, na primjer pomoću izvješća regulativnih agencija za banke. Također, pri obavljanju aktivnosti monitoringa, menadžment može razmatrati obavijesti u vezi s internim kontrolama dobivene od vanjskih revizora.

#### DODATAK 2

(Vidjeti točke A33, A128.)

### Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

U nastavku slijede primjeri uvjeta i događaji koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjeri obuhvaćaju široki raspon uvjeta i događaja. Međutim, nisu svi uvjeti i događaji relevantni za svaki revizijski angažman niti je popis potpun za sve slučajeve.

- Poslovanje u regijama koje su gospodarski nestabilne, primjerice u državama sa značajnom devalvacijom ili visoko inflatorna gospodarstva.
- Poslovanje izloženo nepostojanim tržištima, primjerice trgovanje derivatima.
- Poslovanje koje je jako izloženo složenoj regulativi.
- Problem likvidnosti i neograničenosti vremena poslovanja, uključujući gubitak značajnih kupaca.
- Ograničenja u dostupnosti kapitala i kredita.
- Promjene u djelatnosti u kojoj posluje subjekt.
- Promjene u lancu nabave.
- Razvijanje ili nudenje novih proizvoda ili usluga ili ulazak u nove djelatnosti.
- Širenje na nove lokacije.
- Promjene u subjektu kao što su velika stjecanja ili reorganizacije ili drugi neuobičajeni događaji.
- Poslovni segmenti ili društva za koje je vjerojatno da će biti prodani.
- Postojanje kompleksnih saveza i zajedničkih pothvata.
- Korištenje izvanbilančnog financiranja, subjekata posebne namjene i drugih složenih financijskih aranžmana.
- Značajne transakcije s povezanim strankama.
- Manjak osoblja s odgovarajućim vještinama računovodstvenog i financijskog izvještavanja.
- Promjene u ključnom osoblju, uključujući odlazak ključnih izvršitelja.
- Nedostaci u internim kontrolama, posebno u onima s kojima se menadžment ne suočava.
- Nedosljednost između IT strategije subjekta i njegove poslovne strategije.
- Promjene u IT okruženju.
- Instaliranje važnih novih IT sustava u vezi s financijskim izvještavanjem.
- Učiti regulativnih ili državnih tijela o poslovanju ili financijskim rezultatima subjekta.
- Pogrešna prikazivanja u prošlosti, pogreške ili značajni iznosi prilagodbi na kraju razdoblja.

- Značajni iznosi nerutinskih ili nesustavnih transakcija, uključujući unutar kompanijske transakcije i veliki iznosi prihoda na kraju razdoblja.
- Transakcije koje su evidentirane na osnovi menadžmentovih namjera, primjerice, refinanciranje duga, imovina namijenjena prodaji i klasifikacija utrživih vrijednosnih papira.
- Primjena novih računovodstvenih dostignuća.
- Računovodstvena mjerenja koja uključuju složene postupke.
- Događaji ili transakcije koji uključuju mjerenje značajne neizvjesnosti, uključujući računovodstvene procjene.
- Nedovršeni sudski sporovi i potencijalne obveze, primjerice, garancije u vezi s prodajom, financijske garancije i popravljavanje šteta u vezi s očuvanjem okoline.

## MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 610 (IZMIJENJEN 2013.)

### KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma)

#### SADRŽAJ

	Točke
<b>Uvod</b>	
Djelokrug ovog MRevs-a	1 – 5
Odnos MRevs-a 315 (izmijenjenog) i MRevs-a 610 (Izmijenjenog 2013.)	6 – 10
Odgovornost eksternog revizora za reviziju	11
Datum stupanja na snagu	12
<b>Cilj</b>	13
<b>Definicije</b>	14
<b>Zahtjevi</b>	
Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora	15 – 20
Korištenje radom službe internih revizora	21 – 25
Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći	26 – 32
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći	33 – 35
Dokumentacija	36 – 37
<b>Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima</b>	
Definicija službe interne revizije	A1 – A4
Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora	A5 – A23
Korištenje radom službe internih revizora	A24 – A30
Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći	A31 – A39
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći	A40 – A41

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 610 (Izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

## Uvod

### Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj MRevS odnosi se na odgovornosti eksternog revizora ako se koristi radom internog revizora. To uključuje (a) korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza i (b) korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.
2. Ovaj standard ne odnosi se na subjekte koji nemaju službu interne revizije. (Vidjeti točku A1.)
3. Ako subjekt ima službu interne revizije, ne primjenjuju se zahtjevi iz ovog MRevS-a u vezi s korištenjem rada te službe, ako:
  - (a) odgovornosti i aktivnosti službe nisu relevantne za reviziju; ili
  - (b) temeljeno na revizorovu preliminarnom razumijevanju službe stečenom kao posljedica postupaka obavljenih prema MRevS-u 315 (izmijenjenom)<sup>1</sup>, eksterni revizor ne očekuje koristiti se radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza.

Ništa u ovom MRevS-u ne zahtijeva da se revizor koristi radom službe interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored, ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti eksterni revizor; to ostaje za odlučivanje eksternom revizoru u ustanovljivanju opće strategije revizije.
4. Nadalje, ne primjenjuju se zahtjevi iz ovog MRevS-a u vezi s osiguravanjem izravne pomoći ako eksterni revizor ne planira korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći.
5. U nekim zakonodavstvima, eksternim revizorima može biti zabranjeno ili, u određenoj mjeri, ograničeno, zakonom ili regulativom, korištenje radom službe interne revizije ili korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći. Ovaj MRevS ne nadilazi zakone ili regulative koji uređuju revizije financijskih izvještaja<sup>2</sup>. Takve zabrane ili ograničenja stoga neće spriječiti eksternog revizora da postupa u skladu s MRevS-ima. (Vidjeti točku A31.).

### Odnos MRevS-a 315 (izmijenjenog) i MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.)

6. Mnogi subjekti ustanovljuju službe interne revizije kao dio svojih struktura internih kontrola i upravljanja. Ciljevi i djelokrug službe interne revizije, sadržaj njezinih odgovornosti i njezin status unutar organizacije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, jako će se razlikovati i ovisiti o veličini i strukturi subjekta i zahtjevima menadžmenta i, gdje je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje.

7. MRevS 315 (izmijenjen) bavi se pitanjem kako znanja i iskustva službe interne revizije mogu doprinijeti eksternom revizoru u njegovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja kao i u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. MRevS 315 (izmijenjen)<sup>3</sup> također objašnjava kako učinkovito komuniciranje između internih i eksternih revizora stvara okruženje u kojem eksterni revizor može biti informiran o važnim pitanjima koja mogu utjecati na rad eksternog revizora.
8. Eksterni revizor može biti u mogućnosti koristiti se radom službe interne revizije na konstruktivan i dopunjujući način ovisno o tom da li organizacijska struktura službe interne revizije i relevantne politike i postupci na odgovarajući način podržavaju objektivnost internih revizora, kao i ovisno o razini kompetentnosti službe interne revizije i o tom da li služba primjenjuje sustavan i disciplinirani pristup. Ovaj MRevS bavi se odgovornostima eksternog revizora kada, temeljeno na njegovom preliminarnom razumijevanju službe interne revizije stečenom kao posljedica postupaka obavljenih prema MRevS-u 315 (izmijenjenom), eksterni revizor očekuje da će koristiti rad službe interne revizije kao dio pribavljenih revizijskih dokaza.<sup>4</sup> Takvo korištenje radom mijenja vrste ili vremenski raspored, ili smanjuje opseg, revizijskih postupaka koje izravno treba obaviti eksterni revizor.
9. Osim toga, ovaj se MRevS također bavi i odgovornostima eksternog revizora ako razmatra korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.
10. Mogu postojati osobe u subjektu koje obavljaju poslove slične onima koje obavlja služba interne revizije. Međutim, ako se obavljaju objektivnim i kompetentnim djelovanjem koje primjenjuje sustavan i disciplinirani pristup, uključujući kontrolu kvalitete, takvi postupci bi se smatrali internim kontrolama i pribavljanje dokaza u vezi s takvim kontrolama bio bi dio revizorovih reakcija na procijenjene rizike u skladu s MRevS-om 330.<sup>5</sup>

### Odgovornost eksternog revizora za reviziju

11. Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje korištenjem rada službe interne revizije ili internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u angažmanu. Iako oni mogu obavljati revizijske postupke slične onima koje obavljaju eksterni revizori, ni služba interne revizije niti interni revizori nisu neovisni o subjektu kako se zahtijeva od eksternih revizora u reviziji financijskih izvještaja u skladu s MRevS-om 200.<sup>6</sup> Ovaj MRevS, stoga, definira uvjete koji su nužni da bi se eksterni revizor mogao koristiti radom internih revizora. On također definira nužne napore radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza da je odgovarajući za svrhe revizije rad službe interne revizije ili internih revizora, koji osiguravaju izravnu pomoć. zahtjevi su oblikovani kako bi osigurali okvir za prosudbu eksternog revizora u vezi s korištenjem radom internih revizora kako bi se spriječilo preveliko ili pretjerano korištenje takvog rada.

<sup>1</sup> MRevS 315 (izmijenjen) *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

<sup>2</sup> MRevS 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka A55.

<sup>3</sup> MRevS 315 (izmijenjen), točka A116.

<sup>4</sup> Vidjeti točke 25-25.

<sup>5</sup> MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

<sup>6</sup> MRevS 200, točka 14.

**Datum stupanja na snagu**

12. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma.

**Ciljevi**

13. Ciljevi eksternog revizora, kada subjekt ima službu interne revizije i eksterni revizor očekuje koristiti se radom te službe kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti eksterni revizor, ili koristiti interne revizore radi osiguravanja izravne pomoći, su:

- (a) odrediti može li se koristiti rad službe interne revizije ili izravna pomoć od internih revizora i, ako je to moguće, u kojim područjima i u kojem opsegu;

i nakon tog određivanja:

- (b) ako se odredilo koristi rad službe internog revizora, utvrditi je li taj rad odgovarajući za svrhu revizije; i  
(c) ako se odredilo koristi rad internog revizora radi osiguravanja izravne pomoći, primjereno usmjeravati, nadzirati i pregledavati njihov rad.

**Definicije**

14. Za potrebe ovog MRevS-a, pojmovi koji slijede imaju niže navedena značenja:
- (a) Služba interne revizije – funkcija subjekta koja obavlja konzultantske aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvođenja oblikovana za ocjenjivanje i unapređivanje učinkovitosti subjektovog upravljanja, upravljanja rizicima i procesa internih kontrola. (Vidjeti točke A1 – A4.)  
(b) Izravna pomoć – korištenje internih revizora radi obavljanja revizijskih postupaka uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.

**Zahtjevi****Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora***Ocjenjivanje službe internih revizora*

15. Eksterni revizor će utvrditi može li se koristiti rad službe interne revizije za potrebe revizije ocjenjivanjem sljedećeg:
- (a) razmjera u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora podupiru objektivnost internih revizora; (Vidjeti točke A5 – A9.)  
(b) razine kompetentnosti službe internih revizora; i (Vidjeti točke A5 – A9.)  
(c) primjenjuje li služba internih revizora sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. (Vidjeti točke A10 – A11.)
16. Eksterni revizor neće koristiti rad službe interne revizije ako eksterni revizor utvrdi da:
- (d) organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora ne podupiru na odgovarajući način objektivnost internih revizora;  
(e) službi internih revizora nedostaje kompetentnosti; i  
(f) služba internih revizora ne primjenjuje sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. (Vidjeti točke A12 – A14.)

*Određivanje vrste i opsega rada službe internih revizora koji se može koristiti*

17. Kao osnovicu za utvrđivanje područja i opsega u kojem se može koristiti rad službe interne revizije, eksterni revizor će razmotriti vrstu i obujam rada koji je obavila ili planirala obaviti služba interne revizije i njegovu relevantnost za opću strategiju i revizijski plan eksternog revizora. (Vidjeti točke A12 – A14.)
18. Eksterni revizor će obaviti sve značajne prosudbe u revizijskom angažmanu i, kako bi spriječio prekomjerno korištenje rada službe interne revizije, planirat će manje korištenje rada službe i veće izravno obavljanje posla što je: (Vidjeti točke A15 – A17.)
- (a) više uključeno prosuđivanje u:  
(i) planiranju i obavljanju relevantnih revizijskih postupaka; i  
(ii) ocjenjivanju pribavljenih revizijskih dokaza; (Vidjeti točke A18 – A19.)  
(b) viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, uz pridavanje posebne pozornosti rizicima koji su prepoznati kao značajni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja; (Vidjeti točke A20 – A22.)  
(c) niži organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci manje podupiru objektivnost internih revizora; i  
(d) niža razina kompetentnosti službe internih revizora.
19. Eksterni revizor će također ocijeniti hoće li u ukupnosti korištenje radom službe interne revizije u planiranom razmjeru još uvijek imati za posljedicu da je eksterni revizor dovoljno uključen u reviziju s obzirom na njegovu isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A15 – A22.)
20. Eksterni revizor će, u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje o svom prikazu planiranog obujma i vremenskog rasporeda revizije u skladu s MRevS-om 260<sup>7</sup>, pripočiti kako je planirao koristiti rad službe interne revizije.

**Korištenje radom službe internih revizora**

21. Ako eksterni revizor planira koristiti rad službe interne revizije, raspraviti će sa službom planirano korištenje njezinog rada kao osnovom za koordiniranje njihovih pojedinačnih aktivnosti.
22. Eksterni revizor će čitati izvješća službe interne revizije u vezi s radom službe kojeg eksterni revizor planira koristiti kako bi stekao razumijevanje o vrstama i opsegu revizijskih postupaka koji je ona obavila i o povezanim nalazima.
23. Eksterni revizor će obaviti dostatne revizijske postupke na glavnom dijelu cjeline poslova službe interne revizije koje eksterni revizor planira koristiti kako bi utvrdio njegovu primjerenost za svrhe revizije, uključujući i ocjenjivanje:
- (a) je li posao službe interne revizije bio odgovarajuće planiran, obavljen, nadziran, pregledavan i dokumentiran;  
(b) jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi za omogućavanje službi da formira razumne zaključke; i

<sup>7</sup> MRevS 260; Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, točka 15

- (c) jesu li stvoreni zaključci primjereni u danim okolnostima i jesu li izvješća koje je sastavila služba u skladu s obavljenim poslom. (Vidjeti točke A27 – A30.)
24. Vrste i opseg revizijskih postupaka eksternog revizora bit će odgovarajući u odnosu na ocjenu eksternog revizora o:
- količini prosudbi koje su uključene;
  - procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja;
  - razmjeru u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora podupiru objektivnost internih revizora; i
  - razini kompetentnosti službe internih revizora<sup>8</sup>, (Vidjeti točke A27 – A29.)
- i uključivat će ponovno izvođenje nekog dijela posla. (Vidjeti točku A30.)
25. Eksterni revizor će također ocijeniti jesu li i nadalje primjereni njegovi zaključci u vezi sa službom interne revizije iz točke 15. ovog MRevS-a kao i odluka o vrsti i obujmu korištenja rada službe za svrhe revizije iz točki 18 – 19 ovog MRevS-a.
- prirodu i djelokrug rada koji je interni revizor obavio ili treba obaviti;
  - procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja vezan uz određene transakcije, salda i objavljivanja; i

#### **Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći**

*Određivanje mogu li se koristiti interni revizori radi osiguravanja izravne pomoći*

26. Zakon ili regulativa može zabranjivati eksternom revizoru dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Ako je tako, ne primjenjuju se točke 25 – 35 i 37. (Vidjeti točku A31.)
27. Ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno korištenje internog revizora radi osiguravanja izravne pomoći i eksterni revizor planira korištenje u reviziji internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, eksterni revizor će ocijeniti postojanje i značajnost prijetnji objektivnosti i razinu kompetentnosti internih revizora koji će osigurati takvu pomoć. Ocjenjivanje postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti internih revizora će uključiti upite eksternog revizora postavljene internim revizorima u vezi s interesima i odnosima koji mogu stvarati prijetnju njihovoj objektivnosti. (Vidjeti točke A32 – A34.)
28. Eksterni revizor neće koristiti rad internog revizora radi osiguravanja izravne pomoći ako:
- postoje značajne prijetnje objektivnosti internih revizora; ili
  - internom revizoru nedostaje dostatna kompetentnost za obavljanje predloženog posla. (Vidjeti točke A32 – A34.)

*Određivanje vrste i opsega rada koji se može dodijeliti internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći*

29. U određivanju vrste i obujma posla koji se može dodijeliti internim revizorima i vrsta, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja koji su primjereni u danim okolnostima, eksterni revizor će razmotriti:
- količinu prosudbi uključenih u:
  - planiranje i obavljanje relevantnih revizijskih postupaka; i

- ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza;
  - procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja; i
  - svoju ocjenu postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti i razine kompetentnosti internih revizora koji će pružiti takvu pomoć. (Vidjeti točke A20 – A22.)
30. Eksterni revizor neće koristiti interne revizore radi osiguravanja izravne pomoći u obavljanju postupaka koji:
- uključuju stvaranje značajnih prosudbi u reviziji; (Vidjeti točku A19.)
  - se odnose na viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja gdje se prosudba zahtijeva u obavljanju relevantnih revizijskih postupaka ili je više nego ograničeno ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza; (Vidjeti točku A38.)
  - su u vezi s poslom u koji su interni revizori bili uključeni i o kojem je služba interne revizije već izvijestila, ili će izvijestiti, menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje; ili
  - se odnose na odluke eksternog revizora donijete u skladu s ovim MRevS-om u vezi sa službom interne revizije i korištenjem njezinim radom ili s osiguravanjem izravne pomoći. (Vidjeti točke A35 – A39.)
31. Nakon što je ocijenjeno mogu li se i, ako je tako, u kojem obujmu koristiti interni revizori za osiguravanje izravne pomoći u reviziji, eksterni revizor će, u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje o svom prikazu planiranog obujma i vremenskog rasporeda revizije u skladu s MRevS-om<sup>9</sup>, priopćiti vrstu i opseg planiranog korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći kako bi se postiglo uzajamno shvaćanje da takvo korištenje nije prekomjerno u okolnostima angažmana. (Vidjeti točku A39.)
32. Eksterni revizor će ocijeniti hoće li, u ukupnosti, korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći do planiranog opsega, zajedno s planiranim korištenjem rada službe interne revizije, još uvijek imati za posljedicu da je eksterni revizor dovoljno uključen u reviziju s obzirom na njegovu isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje.

#### **Korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći**

33. Prije korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u svrhu revizije, eksterni revizor će:
- pribaviti pisani sporazum od ovlaštenog predstavnika subjekta da će se dopustiti internom revizoru slijedenje nuputaka eksternog revizora i da se subjekt neće umiješati u rad internih revizora obavljen za eksternog revizora; i
  - pribaviti pisani sporazum od internih revizora da će čuvati povjerljivost određenih pitanja prema uputama eksternog revizora i obavijestiti eksternog revizora o svakoj prijetnji njihovoj objektivnosti.
34. Eksterni revizor će, u skladu s MRevS-om 220<sup>10</sup>, usmjeravati, nadzirati i pregledavati rad kojeg u angažmanu obave interni revizori. U obavljanju toga:
- u vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu usmjeravanja, nadziranja i pregleda uzet će se u obzir da interni revizori nisu neovisni i da budu odgovarajući u odnosu na ishod ocjene čimbenika iz točke 29. ovog MRevS-a; i

<sup>9</sup> MRevS 260, točka 15.

<sup>10</sup> MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*.

<sup>8</sup> Vidjeti točku 18.



(b) postupci pregleda će uključivati eksternog revizora koji će unatrag prekontrolirati potkrjepljujuće revizijske dokaze za neke poslove koje su obavili interni revizori.

Usmjeravanje, nadziranje i pregled eksternog revizora u vezi s obavljenim radom internih revizora bit će dostatan kako bi se eksterni revizor uvjerio da su interni revizori pribavili dostatne i primjerene revizijske dokaze za potkrjepljivanje zaključaka temeljenih na tom radu. (Vidjeti točke A40 – A41.).

35. U usmjeravanju, nadziranju i pregledu obavljenog rada internih revizora eksterni revizor će ostati oprezan spram naznaka da više nisu primjerene njegove ocjene iz točke 27.

### Dokumentacija

36. Ako eksterni revizor koristi rad službe interne revizije uključit će u revizijsku dokumentaciju:

(a) ocjenu o:

(i) tom da li organizacijski status službe i relevantne politike i postupci primjereno podržavaju objektivnost internih revizora;

(ii) razini kompetentnosti službe; i

(iii) o tom da li služba primjenjuje sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete;

(b) vrste i obujam korištenog rada i osnove za takvu odluku; i

(c) revizijske postupke koje je obavio eksterni revizor radi ocjene primjerenosti korištenog rada.

37. Ako eksterni revizor koristi rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u reviziji, eksterni revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju:

(a) ocjenu postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti internih revizora i razinu kompetentnosti internih revizora korištenih radi osiguravanja izravne pomoći;

(b) osnovicu za odluku u vezi s vrstama i opsegom rada kojeg su obavili interni revizori;

(c) tko je pregledao obavljeni rad i datum i opseg tog pregleda u skladu s MRevS-om 230;<sup>11</sup>

(d) pisane sporazume dobivene od ovlaštenog predstavnika subjekta i internih revizora prema točki 33. ovog MRevS-a; i

(e) radne papire koje su sastavili interni revizori koji su pružili izravnu pomoć u revizijskom angažmanu.

\* \* \*

### Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

#### Definicija službe interne revizije (Vidjeti točke 2 i 14(a).)

A1. Svrha i ciljevi službe interne revizije uobičajeno uključuju konzultativne aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja, oblikovane kako bi se ocijenila i unaprijedila učinkovitost subjektovog procesa upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola, kao što su sljedeće:

#### *Aktivnosti u vezi s upravljanjem*

- Služba interne revizije može procijeniti procese upravljanja u njihovom ispunjavanju dostignuća na području etike i promicanju vrednota, upravljanja uspješnošću i odgovor-

nosti, komuniciranja u vezu rizika i kontrolnih informacija za određena područja organizacije te učinkovitosti komunikacije između onih koji su zaduženi za upravljanje, internih i eksternih revizora i menadžmenta.

#### *Aktivnosti u vezi s upravljanjem rizicima*

- Služba interne revizije može pomoći subjektu prepoznavanjem i ocjenjivanjem značajnih izloženosti rizicima i doprinoseći unapređivanju upravljanja rizicima i internim kontrolama (uključujući i učinkovitosti procesa financijskog izvještavanja).
- Služba interne revizije može obavljati postupke kako bi pomogla subjektu u otkrivanju prijevare.

#### *Aktivnosti u vezi s internim kontrolama*

- Ocjenjivanje internih kontrola. Službi interne revizije može biti dodijeljena posebna odgovornost za pregledavanje kontrola, ocjenjivanje njihova djelovanja te davanje preporuka za njihovo poboljšanje. U obavljanju toga služba interne revizije stvara pouzdanost u kontrole. Primjerice, služba interne revizije može planirati i obavljati testove i druge postupke kako bi stvorila uvjerenje kod menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s oblikovanjem, implementacijom i učinkovitošću djelovanja internih kontrola, uključujući i onih kontrola koje su relevantne za reviziju.
- Ispitivanje financijskih i poslovnih informacija. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda načine korištene za određivanje, mjerenje, razvrstavanje i izvještavanje o financijskim i poslovnim informacijama, kao i da postavlja upite o pojedinačnim stavkama, uključujući i detaljno testiranje transakcija, salda i postupaka.
- Pregled poslovnih aktivnosti. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda ekonomičnost, efikasnost i uspješnost poslovnih aktivnosti, uključujući i nefinancijskih aktivnosti subjekta.
- Provjeru usklađenosti sa zakonskim propisima i drugom regulativom. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda usklađenost sa zakonima, regulativama kao i drugim vanjskim zahtjevima, kao i usklađenost s usvojenim smjernicama i politikom menadžmenta te drugim internim zahtjevima.

- A2. Aktivnosti slične onima koje obavlja služba interne revizije mogu unutar subjekta obavljati službe s drugim nazivima. Neke ili sve aktivnosti službe interne revizije mogu se izmjestiti tako da ih obavljaju vanjske uslužne organizacije. Nije isključiva odrednica za revizorovo odlučivanje može li se ili ne može koristiti radom službe ni naziv službe niti pitanje je li organizirana unutar subjekta ili se obavlja pomoću vanjske uslužne organizacije. Točnije, ono što je relevantno je sadržaj aktivnosti; razmjera u kojem organizacijska status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora; kompetentnost; i sustavni i disciplinirani pristup službe. Pozivanje u ovom MRevS-u na rad službe interne revizije uključuje relevantne aktivnosti drugih službi ili vanjskih uslužnih organizacija koji imaju te karakteristike.
- A3. Osim toga, za svrhe ovog MRevS-a oni unutar subjekta s operativnim i menadžerskim dužnostima i odgovornostima izvan službe interne revizije uobičajeno će se suočavati s prijetnjama svojoj objektivnosti što će im onemogućavati da ih se

<sup>11</sup> MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*

tretira kao dio službe interne revizije iako oni mogu obavljati kontrolne aktivnosti koje se mogu testirati u skladu s MRevS-om 330.<sup>12</sup> Iz tog razloga, monitoring kontrola koji obavlja vlasnik-menadžer ne bi se smatralo ekvivalentom službe interne revizije.

A4. Iako se objektivnost subjektive službe interne revizije razlikuje od objektivnosti eksternog revizora, služba može obavljati revizijske postupke slično onima koje obavlja eksterni revizor u reviziji financijskih izvještaja. Ako je tako, eksterni revizor može koristiti službu za svrhu revizije na jedan ili više od sljedećih načina:

- pribavljanje informacija koje su eksternom revizoru relevantne za procjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prijevare. U tom smislu, MRevS 315 (izmijenjen)<sup>13</sup> zahtijeva od eksternog revizora da stekne razumijevanje sadržaja odgovornosti službe interne revizije, njezinog statusa unutar organizacije i obavljenih aktivnosti ili koje treba obaviti, kao i da postavi upite odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije (ako subjekt ima takvu službu); ili
- osim ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno ili ograničeno u nekoj mjeri, eksterni revizor može odlučiti, nakon odgovarajućeg ocjenjivanja, koristiti rad koji je tijekom razdoblja bila obavila služba interne revizije kao djelomičnu zamjenu za revizijske dokaze koje treba izravno pribaviti eksterni revizor.<sup>14</sup>

Uz to, osim ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno ili ograničeno u nekoj mjeri, eksterni revizor, može koristiti internog revizora za obavljanje revizijskih postupaka uz usmjerenje, nadziranje i pregledavanje njegovog rada (u ovom MRevS-u to se naziva – izravna pomoć).<sup>15</sup>

#### **Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora**

##### *Ocjenjivanje službe interne revizije*

Objektivnost i kompetentnost (Vidjeti točke 15(a)-(b).)

- A5. Eksterni revizor koristi se profesionalnom prosudbom u određivanju može li se koristiti radom službe interne revizije za svrhe revizije i u određivanju sadržaja i obujma u kojem se može u danim okolnostima koristiti rad službe interne revizije.
- A6. Razmjer u kojem organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora, kao i razina kompetentnosti službe su naročito važni za određivanje hoće li se koristiti radom službe interne revizije, i ako je to slučaj, za određivanje sadržaja i obujma korištenja posla službe koji su primjereni u danim okolnostima.
- A7. Objektivnost se odnosi na mogućnost obavljanja tih poslova bez dopuštanja da pristranost, sukob interesa ili prekomjerni utjecaj drugih nadvlada profesionalne prosudbe. Čimbenici koji mogu utjecati na procjenu eksternog revizora uključuju sljedeće:
- da li organizacijski status službe interne revizije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, podupiru mogućnost

službe da nema pristranosti, sukoba interesa ili prekomjernog utjecaja drugih da nadvladaju profesionalne prosudbe. Primjerice, izvještava li služba interne revizije one koji su zaduženi za upravljanje ili dužnosnike s odgovarajućom ovlasti, ili ako služba izvještava menadžment ima li izravni pristup onima koji su zaduženi za upravljanje;

- je li služba interne revizije bez odgovornosti koje bi bile proturječne, primjerice od imanja menadžerskih ili operativnih odgovornosti koje su izvan djelokruga službe interne revizije;
  - nadziru li oni koji su zaduženi za upravljanje odluke iz domene radnih odnosa u vezi sa službom interne revizije, primjerice određivanje primjerenih politika nagrađivanja;
  - postoje li određeni uvjeti ili ograničenja koja nameće menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, primjerice u komuniciranju s eksternim revizorima o nalazima službe interne revizije; i
  - jesu li interni revizori članovi relevantnih strukovnih udruženja i obvezuje li ih to članstvo na postupanje u skladu s relevantnim profesionalnim standardima koji se odnose na objektivnost ili postuži li njihove interne politike iste ciljeve.
- A8. Kompetentnost službe interne revizije odnosi se na postizanje i održavanje znanja i vještina službe kao cjeline na razini koja se zahtijeva da bi se omogućilo marljivo obavljanje dodijeljenih poslova u skladu s primjenjivim strukovnim standardima. Čimbenici koji mogu utjecati na odluku eksternog revizora uključuju sljedeće:
- je li služba interne revizije odgovarajuće i primjereno opskrbljena resursima u odnosu na veličinu subjekta i sadržaj njegovog poslovanja.
  - jesu li ustanovljene politike za izabiranje, uvježbavanje i dodjeljivanje internih revizora u angažmane interne revizije.
  - imaju li interni revizori odgovarajuću stručnu uvježbanost i iskustvo u revidiranju. Relevantni kriteriji koje eksterni revizor može razmatrati u procjenjivanju mogu uključivati, primjerice, imanje relevantnih profesionalnih titula i iskustva internih revizora.
  - posjeduju li interni revizori zahtijevana znanja u vezi sa subjektovim financijskim izvještavanjem i primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i raspolaze li služba interne revizije nužnim vještinama (primjerice, znanjima u vezi sa specifičnim djelatnostima) da obave posao povezan sa subjektovim financijskim izvještajima.
  - jesu li interni revizori članovi relevantnih strukovnih tijela koja ih obvezuju da postupaju u skladu s relevantnim strukovnim standardima uključujući i sa zahtjevima trajnog profesionalnog usavršavanja.
- A9. Objektivnost i kompetentnost mogu se sagledavati kao cjelina. Što primjerenije organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora i što je viša razina kompetentnosti službe, to je vjerojatnije da eksterni revizor može koristiti rad službe i u više područja. Međutim, organizacijski status i relevantne politike i postupci koji osiguravaju jako podupiranje objektivnosti internih revizora ne može nadoknaditi manjak dostatne kompetentnosti službe interne revizije. Isto tako, visoka razina kompetentnosti službe interne revizije ne može kompenzirati

<sup>12</sup> Vidjeti točku 10.

<sup>13</sup> MRevS 315 (izmijenjen), točka 6(a).

<sup>14</sup> Vidjeti točke 15-25.

<sup>15</sup> Vidjeti točke 26-35.

organizacijskog status i politike i postupke koji ne podupiru na odgovarajući način objektivnost internih revizora.

Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa (Vidjeti točku 15(c).)

A10. Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa planiranju, obavljanju, nadziranju, pregledavanju i dokumentiranju svojih aktivnosti razlikuje aktivnosti službe interne revizije od drugih kontrolnih aktivnosti monitoringa koje mogu biti obavljene unutar subjekta.

A11. Čimbenici koji mogu utjecati na odlučivanje eksternog revizora o tom da li služba interne revizije primjenjuje sustavan i discipliniran pristup uključuju sljedeće:

- postojanje, primjerenost i uporaba dokumentiranih postupaka interne revizije ili upute koje obuhvaćaju takva područja kao što su procjene rizika, radni programi, dokumentacija i izvješćivanje, sadržaj i razmjer kojih je razmjeran veličini i okolnostima subjekta.
- ima li služba interne revizije odgovarajuće politike i postupke kontrole kvalitete, primjerice, kao što su one politike i postupci u MSKK-u<sup>16</sup> koje bi bile primjenjive na službu interne revizije (kao što su oni u vezi s vodstvom, ljudskim resursima i obavljanjem angažmana) ili zahtjevi kontrole kvalitete u standardima koje su donijela relevantna strukovna tijela za interne revizore. Takva tijela mogu također ustanoviti druge primjerene zahtjeve kao što je periodično eksterno procjenjivanje kvalitete.

Okolnosti kada se ne može se koristiti rad službe interne revizije (Vidjeti točku 16.)

A12. Ocjena eksternog revizora o tom da li organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci odgovarajuće podupiru objektivnost internih revizora, razine kompetentnosti službe interne revizije, kao i o tom da li ona primjenjuje sustavan i discipliniran pristup može ukazivati da su rizici u vezi s kvalitetom posla previše značajni i da stoga nije primjereno koristiti kao revizijski dokaz bilo što od rada službe.

A13. Razmatranje čimbenika u točkama A7, A8 i A11 ovog MRevS-a pojedinačno i u ukupnosti je važno, jer neki pojedinačni čimbenik često nije dostatan da se zaključi kako se rad službe interne revizije ne može koristiti za svrhe revizije. Primjerice, organizacijski status službe interne revizije je naročito važan u ocjenjivanju prijetnji objektivnosti internih revizora. Ako služba interne revizije izvještava menadžment, to bi se smatralo značajnom prijetnjom objektivnosti službe, osim ako drugi čimbenici, poput onih opisanih u točki A7 ovog MRevS-a, zajednički ne osiguraju dostatne zaštite kako bi se smanjila prijetnja na neku prihvatljivu razinu.

A14. Osim toga, IESBA-ov Kodeks<sup>17</sup> navodi da prijetnja samoprovjere nastaje kada eksterni revizor prihvati angažman radi pružanja usluge interne revizije nekom klijentu revizije i rezultati te usluge će se koristiti u obavljanju revizije. To je zbog mogućnosti da će angažirani tim koristiti rezultate usluge internog revidiranja bez ispravnog ocjenjivanja tih rezultata ili bez primjene iste razine profesionalnog skepticizma koja bi se

koristila kada su posao interne revizije obavile osobe koje nisu članovi tvrtke. U IESBA-om Kodeksu<sup>18</sup> se razmatraju zabrane koje se primjenjuju u određenim okolnostima i zaštite koje se mogu primijeniti u drugim okolnostima kako bi se ublažile prijetnje na prihvatljivu razinu.

*Određivanje sadržaja i obujma rada službe interne revizije koji se može koristiti*

Čimbenici koji utječu na određivanje sadržaja i obujma rada službe interne revizije koji se može koristiti (Vidjeti točke 17–19.)

A15. Čim je eksterni revizor odredio da se rad službe interne revizije može koristiti za svrhe revizije, prvo se razmatra jesu li planirani sadržaj i djelokrug rada službe interne revizije, koji je bio obavljen ili se planira obaviti, relevantni za opću strategiju revizije i plan revizije koje je eksterni revizor ustanovio u skladu s MRevS-om 300.<sup>19</sup>

A16. Primjeri rada službe interne revizije kojeg može koristiti eksterni revizor uključuju sljedeće:

- Testiranje operativne učinkovitosti kontrola.
- Dokazne postupke koji uključuju ograničene prosudbe.
- Promatranje inventure zalih.
- Provlačenje transakcija kroz informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje.
- Testiranje sukladnosti sa zahtjevima regulative.
- U nekim okolnostima, revizije ili uvidi u financijske informacije podružnica koje nisu značajne komponente grupe (gdje to nije u sukobu sa zahtjevima MRevS-a 600)<sup>20</sup>.

A17. Na određivanje eksternog revizora u vezi s planiranim sadržajem i obujmom korištenja rada službe interne revizije utjecat će njegova ocjena razmjera u kojem organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci primjereno podupiru objektivnost internih revizora i njegova ocjena razine kompetentnosti službe interne revizije iz točke 18 ovog MRevS-a. Osim toga, količina prosuđivanja potrebnog u planiranju, obavljanju i ocjenjivanju takvog rada i procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje su ishodišta u tom njegovom određivanju. Pored toga, kako je opisano u točki 16. ovog MRevS-a postoje okolnosti u kojima eksterni revizor ne može koristiti rad službe interne revizije za svrhe revizije.

Prosudbe u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju rezultata (Vidjeti točku 18(a), 30(a))

A18. Što treba više koristiti prosuđivanje u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju revizijskih dokaza, eksterni revizor će trebati izravno obaviti više postupaka u skladu s točkom 18. ovog MRevS-a, jer samo korištenje radom službe interne revizije neće osigurati eksternom revizoru dostatne i primjerene revizijske dokaze.

A19. Pošto eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje, eksterni revizor treba stvoriti značajne prosudbe u revizijskom angažmanu u skladu s točkom 18. Značajne prosudbe uključuju sljedeće:

- Procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;
- Ocjenjivanje dostatnosti obavljenih testova;

<sup>16</sup> Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

<sup>17</sup> Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)). Kodeks etike za profesionalne računovođe (IESBA-ov Kodeks), Odjeljak 290.199

<sup>18</sup> IESBA-ov Kodeks, Odjeljak 290.195–290.200

<sup>19</sup> MRevS 300, *Planiranje u reviziji financijskih izvještaja*

<sup>20</sup> MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*

- Ocjenjivanje primjerenosti menadžmentovog korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja;
- Ocjenjivanje važnih računovodstvenih procjena; i
- Ocjenjivanje prikladnosti objava u financijskim izvještajima i drugih pitanja koja utječu na revizorovo izvješće.

Procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 18(b).)

- A20. Za određena stanja računa, klase transakcija ili objave, što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, često je više prosudbi uključeno u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju njihovih rezultata. U takvim okolnostima, eksterni revizor će trebati izravno obaviti više postupaka u skladu s točkom 18. ovog MRevS-a, i sukladno tom manje koristiti rad službe interne revizije za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Osim toga, kao što je objašnjeno u MRevS-u 200<sup>21</sup>, što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, to će trebati biti uvjerljiviji revizijski dokazi koje će zahtijevati eksterni revizor i zbog toga će eksterni revizor trebati izravno obaviti više posla.
- A21. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 315 (izmijenjenom)<sup>22</sup>, značajni rizici zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje i zbog toga će, mogućnost eksternog revizora da koristi rad službe interne revizije u vezi sa značajnim rizicima, biti svedena na postupke koji uključuju ograničeno prosuđivanje. Osim toga, gdje je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja različit od niskog, nije vjerojatno da će korištenje samo rada službe interne revizije smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i eliminirati potrebu da eksterni revizor izravno obavi neke testove.
- A22. Izvođenje postupaka u skladu s ovim MRevS-om može uzrokovati da eksterni revizor ponovno ocijeni svoju procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Stoga, to može utjecati na njegovu odluku o tom da koristi rad službe interne revizije i o tom je li nužna daljnja primjena ovog MRevS-a.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 20.)

- A23. U skladu s MRevS-om 260<sup>23</sup> od eksternog revizora se zahtijeva da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o prikazu planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. Planirano korištenje rada službe interne revizije je eksternom revizoru sastavni dio opće strategije revizije i stoga je relevantan onima koji su zaduženi za upravljanje za njihovo razumijevanje predloženog revizijskog pristupa.

### Korištenje radom službe interne revizije

Rasprava i koordinacija sa službom interne revizije (Vidjeti točku 21.)

- A24. U raspravljajući sa službom interne revizije o planiranom korištenju njezinog posla, kao osnove za koordiniranje odgovarajućih work aktivnosti, može biti korisno baviti se sljedećim:
- vremenskim rasporedom takvog posla.
  - sadržajem obavljenog posla.

- razmjer revizijskog obuhvaćanja.
- značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određena stanja računa, transakcije ili objave), i značajnost za provedbu.
- predloženim metodama odabira stavki i veličinama uzoraka.
- dokumentacijom obavljenog posla.
- postupcima pregleda i izvještavanja.

A25. Koordinacija između eksternog revizora i službe interne revizije je učinkovita kada, primjerice:

- rasprave se održavaju u odgovarajućim intervalima tijekom razdoblja.
- eksterni revizor informira službu interne revizije o značajnim pitanjima koja mogu utjecati na službu.
- eksternog revizora se savjetuje i ima pristup relevantnim izvještajima službe interne revizije i obavještava ga se o svim važnim pitanjima koje uoči služba kada takva pitanja mogu utjecati na rad eksternog revizora tako da eksterni revizor može razmotriti učinke tih pitanja na revizijski angažman.

A26. U MRevS-u 200<sup>24</sup> se razmatra važnost revizorovog planiranja i obavljanja revizije s profesionalnim skepticizmom, uključujući i s budnošću spram informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji će se koristiti kao revizijski dokazi. U skladu s tim, komunikacija sa službom interne revizije tijekom angažmana može pružiti mogućnost internim revizorima da eksternom revizoru skrenu pozornost na pitanja koja mogu utjecati na rad eksternog revizora<sup>25</sup>. Eksterni revizor je tada u mogućnosti da uzme u obzir takve informacije u svojem prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Osim toga, ako takve informacije mogu biti indikacija povišenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja ili mogu biti u vezi s počinjenom prijevaram, sumnjom ili navodom da je prijevara počinjena, eksterni revizor ih može, u skladu s MRevS-om 240<sup>26</sup>, uzeti u obzir pri svojem prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave.

Postupci za utvrđivanje primjerenosti rada službe interne revizije (Vidjeti točke 23–24.)

- A27. Revizijski postupci eksternog revizora za glavni dio rada službe interne revizije kao cjeline koji eksterni revizor planira koristiti osigurava osnovu za ocjenjivanje sveukupne kvalitete rada službe i objektivnosti s kojom je bio obavljen.
- A28. Postupci koje eksterni revizor može obaviti kako bi ocijenio kvaliteta obavljenog posla i zaključaka do kojih je došla služba interne revizije, osim ponovnog izvođenja u skladu s točkom 24, uključuju sljedeće:
- postavljanje upita odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije.
  - promatranje postupaka koje je obavila služba interne revizije.
  - pregledavanje radnih programa i radnih papira službe interne revizije.

<sup>24</sup> MRevS 200, točke 15 i A18.

<sup>25</sup> MRevS 315 (izmijenjen), točka A116.

<sup>26</sup> MRevS 315 (izmijenjen), točka A11 u vezi s MRevS-om 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*

<sup>21</sup> MRevS 200, točka A29

<sup>22</sup> MRevS 315 (izmijenjen), točka 4(e)

<sup>23</sup> MRevS 260, točka 15.

A29. Što je uključeno više prosudbi, viši procijenjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, to organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci manje primjerenosti podupiru objektivnost internih revizora, ili što je niža razina kompetentnosti službe interne revizije, to eksterni revizor treba obaviti više revizijskih postupaka za cjelokupnu glavnu radu službe kako bi potkrijepio odluku da se koristi rad službe u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na kojima temelji revizijsko mišljenje.

Ponovno izvođenje (Vidjeti točku 24.)

A30. Za svrhe ovog MRevS-a, ponovno izvođenje uključuje da eksterni revizor neovisno izvede postupak kako bi potvrdio zaključke do kojih je došla služba interne revizije. Taj cilj se može postići ispitivanjem stavki koje je već ispitala služba interne revizije ili, gdje nije moguće postupiti na taj način, isti cilj se može također postići ispitivanjem dostatnih drugih sličnih stavki koje nije ispitala služba interne revizije. Ponovno izvođenje osigurava više uvjerljivih dokaza u vezi s primjerenošću rada službe interne revizije u usporedbi s drugim postupcima koje eksterni revizor može obaviti prema točki A28. Iako nije nužno da eksterni revizor obavi ponovno izvođenje u svakom području rada službe interne revizije koji se koristi, donekle je ponovno izvođenje potrebno za glavnu radu službe interne revizije kao cjeline kojeg eksterni revizor planira koristiti u skladu s točkom 24. Eksterni revizor će vjerojatnije fokusirati ponovno izvođenje u ona područja gdje je služba interne revizije stvorila više prosudbi u planiranju, obavljanju i ocjenjivanju rezultata revizijskih postupaka i u područjima višeg rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

#### **Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći**

*Određivanje da li se interni revizori mogu koristiti radi osiguravanja izravne pomoći za svrhe revizije (Vidjeti točke 5, 26 – 28)*

A31. U zakonodavstvima gdje je zakonom ili regulativom zabranjeno eksternom revizoru korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, relevantno je za revizore grupe da razmotre da li se zabrana proteže i na revizore komponenti i, ako je tako, da to navedu u komunikaciji s revizorima komponente.<sup>27</sup>

A32. Kako je navedeno u točki A7 ovog MRevS-a, objektivnost se odnosi na mogućnost da se predloženi posao obavi bez dopuštanja da pristranost, sukob interesa ili prekomjerni utjecaj drugih nadvlada profesionalne prosudbe. U ocjenjivanju postojanja i važnosti prijetnji objektivnosti internog revizora, sljedeći čimbenici mogu biti relevantni:

- razmjer u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe interne revizije podupiru objektivnost internih revizora.<sup>28</sup>
- obiteljski i osobni odnosi s osobom koja radi u, ili je odgovorna za, segment subjekta na koji se odnosi posao.
- povezanost sa sektorom ili odjelom subjekta na koji se odnosi posao.
- značajni financijski interesi u subjektu, različiti od plaće i naknada temeljem rada, uz uvjete u skladu s onima koji su primjenjivi na ostale zaposlenike slične razine funkcija.

Materijali koje izdaju relevantna strukovna tijela internih revizora mogu pružati dodatne korisne upute.

A33. Mogu također postojati neke okolnosti u kojima značajnost prijetnji objektivnosti internih revizora su takve da nema zaštita koje bi ih smanjile na prihvatljivu razinu. Primjerice, pošto na primjerenost zaštita utječe važnost posla revizije, točke 30(a) i (b) zabranjuju korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u vezi s obavljanjem postupaka koji uključuju stvaranje značajnih prosudbi u reviziji ili koje se odnose na viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja gdje je prosuđivanje potrebno u obavljanju relevantnih revizijskih postupaka ili je više nego ograničeno ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza. To bi također bio slučaj gdje rad uključuje stvaranje prijetnje samo-provjere, što je i razlog zbog kojeg je internim revizorima zabranjeno obavljanje postupaka u okolnostima opisanim u točkama 30(c) i (d).

A34. U ocjenjivanju razine kompetentnosti internih revizora, mnogi čimbenici u točki A8 ovog MRevS-a mogu također biti relevantni, primijenjeni u kontekstu pojedinačnih internih revizora i posla koji im može biti dodijeljen.

*Određivanje sadržaja i obujma rada koji može biti dodijeljen internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći (Vidjeti točke 29 – 31.)*

A35. Točke A15 – A22 ovog MRevS-a pružaju relevantne upute za određivanje sadržaja i obujma posla koji može biti dodijeljen internim revizorima.

A36. U određivanju vrste posla koji može biti dodijeljen internim revizorima, eksterni revizor je predostrožan kako bi ograničio takav posao u područjima koja su primjerena za dodjeljivanje. Primjeri aktivnosti i zadataka koji ne bi bili primjereni za korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uključuju sljedeće:

- raspravu o riziku prijevare. Međutim, eksterni revizori mogu postavljati upute internim revizorima o riziku prijevare u organizaciji u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenom).<sup>29</sup>
- određivanje nenajavljenih revizijskih postupaka kojima se bavi MRevS 240.

A37. Slično prethodnom, pošto se u skladu s MRevS-om 505<sup>30</sup> zahtijeva od eksternog revizora da održava kontrolu nad zahtjevima za eksternim konfirmacijama i ocjenjuje rezultate postupaka eksternog konfirmiranja, ne bi bilo primjerenost dodijeliti internim revizorima te odgovornosti. Međutim, interni revizori mogu pomagati u objedinjavanju informacija nužnih eksternom revizoru za rješavanje izuzetaka u odgovorima na zahtjeve za konfirmacijom.

A38. Razmjer uključenog prosuđivanja i rizika značajnog pogrešnog prikazivanja su također relevantni u određivanju posla koji može biti dodijeljen internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći. Primjerice, u okolnostima gdje je vrednovanje računa potraživanja procijenjeno kao područje višeg rizika, eksterni revizor može dodijeliti internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći kontroliranje točnosti razvrstavanja prema dospjelosti. Međutim, budući da ocjena primjerenosti ispravka potraživanja temeljena na razvrstavanju potraživanja prema dospjelosti uključuje više nego ograničeno

<sup>27</sup> MRevS 600, točka 40(b).

<sup>28</sup> Vidjeti točku A7.

<sup>29</sup> MRevS 315 (izmijenjen), točka 6(a)

<sup>30</sup> MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*, točke 7 i 16.

prosudivanje, ne bi bilo primjereno taj naknadni postupak dodijeliti internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći.

- A39. Usprkos usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju kojeg provodi eksterni revizor, prekomjerno korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći može utjecati na percepciju u vezi s neovisnošću eksternog revizijskog angažmana.

#### **Korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći** (Vidjeti točku 34)

- A40. Pošto osobe u službi interne revizije nisu neovisne od subjekta kao što se zahtijeva od eksternog revizora kada izražava mišljenje o financijskim izvještajima, usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje koje obavlja eksterni revizor u vezi s obavljenim poslom internih revizora koji osiguravaju izravnu pomoć uglavnom će biti različitog sadržaja i proširenije, nego ako članovi angažiranog tima obavljaju posao.
- A41. U usmjeravanju internih revizora, eksterni revizor može, primjerice, podsjetiti interne revizore da ga obavijeste o računovodstvenim i revizijskim pitanjima otkrivenim tijekom revizije. U pregledavanju posla kojeg su obavili interni revizori, razmatranja eksternog revizora uključuju pitanja jesu li pribavljeni dokazi dostatni i primjereni u okolnostima te da li oni podupiru stvorene zaključke.

#### **POSLJEDIČNE POVEZANE IZMJENE**

Napomena: Kao rezultat MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.), *Korištenje radom internih revizora* su sljedeće posljedne izmjene u MSKK-u i li ostalim MRevS-ima. Te izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja završena 15. prosinca 2014. godine ili nakon toga. Brojevi fusnota unutar ovih izmjena nisu usklađeni s MRevS-ima koji će se izmijeniti i mora se obaviti povezivanje na te MRevS-ove.

**MSKK 1, Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge**

#### **Definicije**

12. U ovom MSKK-u, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (f) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju angažmana i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju angažmana. On uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka. Pojam »angažirani tim« također uključuje osobe unutar služba interne revizije klijenta koje pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kada eksterni revizor postupa u skladu sa zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.).<sup>31</sup>

#### **MRevS 220, Kontrola kvalitete za revizije Financijskih izvještaja**

##### **Definicije**

7. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- (d) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju angažmana i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju angažmana. On uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka.<sup>32</sup> Pojam »angažirani tim« također uključuje osobe unutar služba interne revizije klijenta koje pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kada eksterni revizor postupa u skladu sa zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.).<sup>33</sup>

#### **MRevS 260, Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje**

- A14. Ostala pitanja u vezi s planiranjem koja može biti primjereno raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje uključuje:
- gdje subjekt ima službu interne revizije, kako vanjski i interni revizori mogu najbolje raditi zajedno na konstruktivan i dopunjujući, uključujući i o svakom planiranom korištenju rada službe interne revizije kao i sadržaju i obujmu svakog planiranog korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći<sup>34</sup>.

#### **MRevS 300, Planiranje revizije financijskih izvještaja**

##### **Dodatak**

##### **Karakteristike angažmana**

...

- Gdje subjekt ima službu interne revizije i, ako je tako, može li se za svrhe revizije, u kojima područjima i u kojem obujmu, koristiti rad službe ili rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći.

...

#### **MRevS 600, Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)**

##### **DODATAK 5**

#### **Zahtijevana i ostala pitanja uključena u pismo instrukcija angažiranog tima za grupu**

#### **Pitanja o kojima ovaj MRevS zahtijeva da se komunicira s revizorom komponente su prikazana u tekstu pisanim kurzivom.**

Pitanja koja su relevantna za planiranje rada revizora komponentne:

- Etički zahtjevi koji su relevantni za reviziju grupe, i posebno, zahtjevi neovisnosti, primjerice, gdje je zakonom ili regulativom zabranjeno revizoru grupe korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, relevantno je za revizora grupe da razmotri da li se zabrana proteže i na revizore komponenti i, ako je tako, da to navede u komunikaciji s revizorima komponente<sup>35</sup>.*

<sup>32</sup> MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog eksperta*, točka 6(a), definira pojam »revizorov ekspert.«

<sup>33</sup> MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, ustanovljuje ograničenja u korištenju izravne pomoći. U njemu se također navodi da, zakonom ili regulativom, eksternom revizoru može biti zabranjeno dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga, korištenje izravne pomoći je ograničeno na situacije u kojima je ono dopušteno.

<sup>34</sup> MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točke 20 i 31.

<sup>35</sup> MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka A31

<sup>31</sup> MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, ustanovljuje ograničenja u korištenju izravne pomoći. U njemu se također navodi da, zakonom ili regulativom, eksternom revizoru može biti zabranjeno dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga, korištenje izravne pomoći je ograničeno na situacije u kojima je ono dopušteno.

## MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2400 (IZMIJENJEN)

### ANGAŽMANI UVIDA U PUVIJESNE FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

(Na snazi za uvide u financijske izvještaje za razdoblja započeta na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma)

#### SADRŽAJ

	Točka
<b>Uvod</b>	
Djelokrug ovog MSU-a	1 – 4
Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje	5 – 8
Nadležnost ovog MSU-a	9 – 12
Datum stupanja na snagu	13
<b>Ciljevi</b>	14 – 15
<b>Definicije</b>	16 – 17
<b>Zahtjevi</b>	
Obavljanje angažman uvida u skladu s ovim MSU-om	18 – 20
Etički zahtjevi	21
Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba	22 – 23
Kontrola kvalitete na razini angažmana	24 – 28
Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida	29 – 41
Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	42
Obavljanje angažmana	43 – 57
Naknadni događaji	57 – 60
Pisane izjave	61 – 65
Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima	66 – 68
Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima	69 – 85
Izvešće praktičara	86 – 92
Dokumentacija	93 – 96
<b>Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima</b>	
Djelokrug ovog MSU-a	A1 – A5
Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje	A6 – A7
<b>Ciljevi</b>	A8 – A10
<b>Definicije</b>	A11 – A13
Obavljanje angažman uvida u skladu s ovim MSU-om	A14
Etički zahtjevi	A15 – A16
Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba	A17 – A25
Kontrola kvalitete na razini angažmana	A26 – A33
Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida	A34 – A62
Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	A63 – A69
Obavljanje angažmana	A70 – A99
Pisane izjave	A100 – A102
Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima	A103 – A105

Stvaranje zaključka praktičara) o financijskim izvještajima	A106 – A117
Izvešće praktičara	A118 – A144
Dokumentacija	A145

Dodatak 1: Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u povijesne financijske izvještaje

Dodatak 2: Ilustrativna izvješća praktičara

Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2400 (izmijenjen), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje* treba čitati povezano s *Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga*.

#### Uvod

##### Djelokrug ovog MSU-a

- Ovaj Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) bavi se s: (Vidjeti točku A1.)
  - odgovornostima praktičara kada je angažiran radi obavljanja uvida u povijesne financijske izvještaje i kada on nije revizor subjektivih financijskih izvještaja; i
  - oblikom i sadržajem izvješća praktičara o financijskim izvještajima.
- Ovaj MSU ne uređuje uvid u subjektive financijske izvještaje ili financijske informacije za međurazdoblja kojeg je obavio praktičar a koji je neovisni revizor subjektivih financijskih izvještaja (Vidjeti točku A2.)
- Ovaj MSU treba primijeniti, uz prilagodbe prema potrebi, na uvid u druge povijesne financijske informacije. Angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja različiti od uvida u povijesne financijske informacije se obavljaju prema MSIU 3000<sup>1</sup>.

##### Odnos prema MSKK-u 1<sup>2</sup>

- Sustavi, politike i postupci kontrole kvalitete su odgovornost tvrtke. MSKK 1 se primjenjuje u tvrtkama profesionalnih računovođa u vezi s tvrtkinim angažmanima uvida u financijske izvještaje<sup>3</sup>. Odredbe ovog MSU u vezi s kontrolom kvalitete na razini pojedinačnog angažmana uvida su temeljene na pretpostavci da je tvrtka podložna MSKK-u 1 ili zahtjevima koji su barem toliko zahtjevni. (Vidjeti točke A3–A5.)

##### Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje

- Uvid u povijesne financijske izvještaje je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kako je opisano u *Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja* (Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja)<sup>4</sup>. (Vidjeti točke A6 – A7.)
- U uvidu u financijske izvještaje, praktičar izražava zaključak koji ima cilj povećati stupanj povjerenja namjeranih korisnika u vezi sa sastavljanjem subjektivih financijskih izvještaja

<sup>1</sup> Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*

<sup>2</sup> Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

<sup>3</sup> MSKK 1, točka 4

<sup>4</sup> Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točke 7 i 11.

ja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Zaključak praktičara se temelji na njegovom stjecanju ograničenog uvjerenja. Izvješće praktikanta uključuje opis sadržaja angažmana uvida kao kontekst za čitatelje izvješća da bi mogli shvatiti zaključak.

7. Praktičar prvenstveno obavlja upite i analitičke postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze kao osnovicu za zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini, izražen u skladu sa zahtjevima ovog MSU-a.
8. Ako praktičar postane svjestan postojanja pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani, praktičar oblikuje i obavlja dodatne postupke, kako on smatra nužnim u danim okolnostima, da bi mogao stvoriti zaključak o financijskim izvještajima u skladu s ovim MSU-om.

#### Nadležnost ovog MSU-a

9. Ovaj MSU sadrži ciljeve praktičara u slijeđenju MSU-a koji stvaraju kontekst u kojem se postavljaju zahtjevi ovog MSU-a i namijenjeni su pomoći praktičaru u razumijevanju što se treba obaviti u angažmanu uvida.
10. MSU sadrži zahtjevi, izražene korištenjem riječi »će« koji su oblikovani kako bi omogućili praktičaru da ispuni postavljene ciljeve.
11. Osim toga, ovaj MSU sadrži uvodni dio, definicije i materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima, koji osiguravaju kontekst relevantan za ispravno shvaćanje MSU-a.
12. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima osiguravaju daljnja objašnjenja zahtjeva i upute za njihovo izvršavanje. Iako takve upute samo po sebi ne nameću zahtjeve, one su relevantne za ispravnu primjenu zahtjeva. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima mogu također osigurati informacijsku podlogu za pitanja obrađena u ovom MSU-u koja pomaže u izvršavanju zahtjeva.

#### Datum stupanja na snagu

13. Ovaj MSU je na snazi za uvide u financijske izvještaje za razdoblja završena na 31. prosinca 2013. ili nakon tog datuma.

#### Ciljevi

14. Prema ovom MSU, ciljevi uvida praktičara u financijske izvještaje su:
  - (a) steći ograničeno uvjerenje, prvenstveno kroz obavljanje upita i analitičkih postupaka, o tom jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, omogućavajući time da praktičar izrazi zaključak o tom je li nešto skrenulo njegovu pozornost što uzrokuje da vjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
  - (b) izvijestiti o financijskim izvještajima kao cjelini i komunicirati, kako se zahtijeva ovim MSU-om.
15. U svim slučajevima kada se ne može steći ograničeno uvjerenje i zaključak s rezervom u izvješću praktičara nije dovoljan u danim okolnostima, ovaj MSU zahtijeva da se praktičar ili suzdrži od izražavanja zaključka u izvješću izdanom za angažman ili, gdje je odgovarajuće, povuče iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A8 – A10, A115 – A116.)

#### Definicije

16. Pojmovnik iz Priručnika<sup>5</sup> (u daljnjem tekstu – pojmovnik) uključuje pojmove definirane u ovom MSU, kao i opis drugih pojmova korištenih u ovom MSU, kako bi se pomoglo dosljednoj primjeni i dosljednom tumačenju. Na primjer, pojmovi »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje« korišteni su u ovom MSU sa značenjem kako je definirano u pojmovniku. (Vidjeti točke A11 – A12.)
17. Za svrhe ovog MSU, pojmovi koji slijede imaju niže navedena značenja:
  - (a) *Analitičke postupci* – ocjenjivanja financijskih informacija analiziranjem vjerojatnih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analitički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su nužna, za uočene fluktuacije ili odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa.
  - (b) *Rizik angažmana* – rizik da praktičar izrazi neprimjereni zaključak kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.
  - (c) *Financijski izvještaji opće namjene* – Financijske izvještaje sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.
  - (d) *Okvir opće namjene* – Okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog raspona korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.
  - (e) *Upit* – sastoji se u traženju informacija od informirane osobe unutar ili izvan subjekta.
  - (f) *Ograničeno uvjerenje* – razina stečenog uvjerenja gdje je rizik angažmana snižen na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnova za izražavanje zaključka u skladu s ovim MSU-om. Kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka pribavljanja dokaza je barem tolika da praktičar stekne suvislu razinu uvjerenja. Da bi bila suvisla, razina uvjerenja koju je stekao praktičar je ona za koju je vjerojatno da će povećati povjerenje namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. (Vidjeti točku A13.)
  - (g) *Praktičar* – Profesionalni računovođa u javnoj praksi. Pojam uključuje angažiranog partnera ili druge članove angažiranog tima ili, ukoliko je primjenjivo, tvrtku. Gdje je u ovom MSU izričita namjera da zahtjev ispuni ili odgovornost snosi angažirani partner, koristi se pojam »angažirani partner« umjesto pojma »praktičar«. »Angažirani partner« i »tvrtka« su pojmovi koje, gdje je relevantno, treba čitati kao pozive na njihove ekvivalente u javnom sektoru.
  - (h) *Profesionalna prosudba* – primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju računovodstveni i etički standardi i standardi s izražavanjem uvjerenja, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana uvida.

<sup>5</sup> Pojmovnik u vezi s međunarodnim standardima kojeg je izdao IAASB i objavio IFAC u Priručniku s objavama međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga.



- (i) *Relevantni etički zahtjevi* – zahtjevi etike kojima je podvrgnut angažirani tim kada obavlja angažmane uvida. Ti zahtjevi uobičajeno obuhvaćaju Dio A i B *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standard Board for Accountants) (IESBA-ov Kodeks) zajedno s restriktivnijim zahtjevima nacionalne etike.
- (j) *Financijski izvještaji posebne namjene* – Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene.
- (k) *Okvir posebne namjene* – Okvir financijskog izvještavanja oblikovan da ispuni potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.

### Zahtjevi

#### Obavljanje angažmana uvida u skladu s ovim MSU-om

18. Praktičar će steći razumijevanje cjelokupnog teksta ovog MSU-a, uključujući njegovih materijala za primjenu i materijala s objašnjenjima, kako bi shvatio njegove ciljeve i ispravno ispunio njegove zahtjeve. (Vidjeti točku A14.)

#### Udovoljavanje relevantnih zahtjeva

19. Praktičar će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSU-a, osim ako zahtjev nije relevantan za angažman uvida. Zahtjev je relevantan za angažman uvida kada postoje okolnosti na koje se odnosi zahtjev.
20. Praktičar neće navesti sukladnost s ovim MSU-om u izvješću praktičara ako praktičar nije udovoljio svim zahtjevima ovog MSU-a relevantnim za angažman uvida.

#### Etički zahtjevi

21. Praktičar će postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući onim koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke A15 – A16.)

#### Profesionalni skepticizam i profesionalno prosuđivanje

22. Praktičar će planirati i obaviti angažman s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje mogu uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti točke A17 – A20.)
23. Praktičar će koristiti profesionalnu prosudbu u obavljanju angažmana uvida. (Vidjeti točke A21 – A25.)

#### Kontrola kvalitete na razini angažmana

24. Angažirani partner će imati kompetentnosti za tehnike i vještine izražavanja uvjerenja i kompetentnosti za financijsko izvještavanje, primjerene za okolnosti angažmana. (Vidjeti točku A26.)
25. Angažirani partner će preuzeti odgovornost za: (Vidjeti točke A27 – A30.)
- (a) opću kvalitetu svakog angažmana uvida kojem je dodijeljen taj partner;
  - (b) usmjeravanje, nadziranje, planiranje i obavljanje angažmana uvida u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; (Vidjeti točku A31.)
  - (c) izvješće praktičara da bude primjereno u okolnostima; i
  - (d) angažman da bude obavljen u skladu s tvrtkinim politikama kontrole kvalitete, uključujući i sljedeće:

- (i) bude uvjeren da su slijeđeni primjereni postupci u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i angažmani, kao i da su stvoreni odgovarajući zaključci, uključujući razmatranje postoje li informacije koje bi uzrokovale da angažirani partner zaključi kako menadžmentu nedostaje čestitosti; (Vidjeti točku A32 – A33.)
- (ii) bude uvjeren da angažirani tim u ukupnosti ima odgovarajuće kompetentnosti i sposobnosti, uključujući tehnike i vještine za izražavanja uvjerenja i stručnost za financijsko izvještavanje, da se:
  - a. angažman uvida obavi u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i
  - b. omogućiti da se izda izvješće koje je primjereno u danim okolnostima; i
- (iii) preuzimanje odgovornost da se održava odgovarajuća dokumentacija angažmana.

#### Relevantna razmatranja nakon prihvaćanja angažmana

26. Ako angažirani partner dobije informacije koje bi uzrokovala da tvrtka ne bi prihvatila angažman da se prije raspolagalo tom informacijom, angažirani partner će smjesti priopćiti tvrtki tu informaciju, tako da tvrtka i angažirani partner mogu poduzeti nužnu radnju.

#### Sukladnost s relevantnim etičkim zahtjevima

27. Tijekom angažmana, angažirani partner će ostati na oprezu, promatranjem i postavljanjem upita prema potrebi, spram dokaza o nepostupanju članova angažiranog tima u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. Ako, pomoću tvrtkinog sustava kontrole kvalitete ili na drugi način, angažirani partner uoči probleme koji ukazuju da članovi angažiranog tima ne postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani partner, uz konzultacije s drugima u tvrtki, će utvrditi primjerene radnje.

#### Monitoring

28. Učinkovit sustav kontrole kvalitete tvrtke uključuje postupak monitoringa oblikovan kako bi osigurao tvrtki stvaranje razumnog uvjerenja da su njezini postupci i politike u vezi sa sustavom kontrole kvalitete relevantni, primjereni i da učinkovito djeluju. Angažirani partner će razmotriti rezultate tvrtkinog postupka monitoringa evidentirane u najsvježijim informacijama koje su stavile u opticaj tvrtka i, ako je primjenjivo, ostale umrežene tvrtke, kao što će i razmotriti mogu li nedostaci navedeni u tim informacijama utjecati na angažman uvida.

#### Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida

*Čimbenici koji utječu na prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida*

29. Osim ako se zahtijeva zakonom ili regulativom, praktičar neće prihvatiti angažman uvida ako: (Vidjeti točke A34 – A35.)
- (a) praktičar nije uvjeren:
    - (i) da je opravdana svrha angažmana; ili (Vidjeti točku A36.)
    - (ii) da bi angažman uvida bio primjeren u danim okolnostima; (Vidjeti točku A37.)

- (b) praktičar ima razloga vjerovati da neće biti ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući i neovisnost;
- (c) preliminarno praktičarovo razumijevanje okolnosti angažmana ukazuju da vjerojatno neće biti na raspolaganju informacije potrebne za obavljanje angažman uvida ili da će one biti nepouzdana; (Vidjeti točku A38.)
- (d) se kod praktičara stvori sumnja u čestitost menadžmenta za koju je vjerojatno da utječe na ispravno obavljanje uvida; ili (Vidjeti točku A36(b).)
- (e) menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nameću u uvjetima predloženog angažmana uvida takva ograničenja djelokruga praktičarovog rada da praktičar vjeruje kako će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od izražavanja zaključka o financijskim izvještajima.

#### *Preduvjeti za prihvaćanje angažmana uvida*

30. Prije prihvaćanja angažman uvida, praktičar će: (Vidjeti točku A39.)
- (a) utvrditi je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja, uključujući, u slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, stjecanje razumijevanja svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji i o namjeranim korisnicima; i (Vidjeti točke A40 – A46.)
  - (b) pribaviti suglasnost od menadžmenta da menadžment potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti: (Vidjeti točke A47 – A50.)
    - (i) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju;
    - (ii) za one interne kontrole za koje menadžment utvrdi da su nužne kako bi omogućile sastavljanje financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške; i
    - (iii) da osigura praktičaru:
      - a. pristup svim informacijama za koje je menadžment uvjeren da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i druga pitanja;
      - b. dodatne informacije koje praktičar može zahtijevati od menadžmenta za svrhe uvida; i
      - c. neograničeni pristup osobama unutar subjekta za koji praktičar utvrdi da je nužan za dobivanje dokaza.
31. Ako praktičaru nije udovoljeno u vezi s bilo kojim pitanjem navedenim prethodno kao preduvjetima za prihvaćanje angažmana uvida, praktičar će raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako se ne mogu obaviti promjene da bi se udovoljilo praktičaru u vezi s tim pitanjima, praktičar neće prihvatiti predloženi angažman osim ako se zahtijeva zakonom ili regulativom. Međutim, angažman obavljen u takvim okolnostima nije u skladu s ovim MSU-om. Zato praktičar neće uključiti navod u izvješću praktičara da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om.
32. Ako se ustanovi nakon što je angažman bio prihvaćen da praktičaru nije udovoljeno u vezi s bilo kojim od prethodno navedenih preduvjeta, praktičar će raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, i utvrditi će:

- (a) može li pitanje biti riješeno;
- (b) je li primjereno nastaviti s angažmanom; i
- (c) da li i, ako je tako, kako priopćiti pitanje u izvješću praktičara.

#### *Dodatna razmatranja kada je terminologija izvješća praktičara propisana zakonom ili regulativom*

33. Izvješće praktičara izdano za angažman uvida će se pozivati na ovaj MSU samo ako je izvješće u skladu sa zahtjevima točke 86.
34. U nekim slučajevima, kada je uvid obavljen prema primjenjivom zakonu ili regulative jurisdikcije, relevantni zakon ili regulativa može propisivati izgled ili terminologiju izvješća praktičara s izgledom ili pojmovima koji su značajno različiti u odnosu na zahtjeve ovog MSU-a. U tim okolnostima, praktičar će ocijeniti mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje dobiveno uvidom u financijske izvještaje i, ako je to slučaj, može li dodatno objašnjenje u izvješću praktičara smanjiti moguće pogrešno shvaćanje. (Vidjeti točke A51, A142)
35. Ako praktičar zaključi da dodatno objašnjenje u izvješću praktičara ne može smanjiti moguće pogrešno shvaćanje, praktičar neće prihvatiti angažman, osim ako se zakonom ili regulativom zahtijeva da to učini. Uvid obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s ovim MSU-om. Zato praktičar neće uključiti navod u izvješću praktičara da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om. (Vidjeti točke A51, A142.)

#### *Dogovaranje uvjeta angažmana*

36. Praktičar će dogovoriti uvjete angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, prije obavljanja angažmana.
37. Dogovoreni uvjeti angažmana će se zabilježiti u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i uključiti će: (Vidjeti točke A52 – A54, A56)
- (a) namjeravanu uporabu i distribuciju financijskih izvještaja i, gdje je primjenjivo, svako ograničenje uporabe ili distribucije;
  - (b) naziv primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
  - (c) cilj i svrhu angažmana uvida;
  - (d) odgovornosti praktičara;
  - (e) odgovornosti menadžmenta, uključujući one iz točke 30(b); (Vidjeti točke A47 – A50, A55.)
  - (f) navod da angažman nije revizija i da praktičar neće izraziti revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima; i
  - (g) poziv na očekivani oblik i sadržaj izvješća kojeg treba izdati praktičar i navod da mogu nastati okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati od njegovog očekivanog oblika i sadržaj.

#### *Angažmani iz godine u godinu*

38. U angažmanu uvida iz godine u godinu, praktičar će ocijeniti zahtijevaju li okolnosti, uključujući promjene u razmatranjima prihvaćanja angažman a, da se izmijene uvjeti angažmana, kao i da li postoji potreba da se podsjeti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, na postojeće uvjete angažmana. (Vidjeti točku A57.)

*Prihvatanje izmjene uvjeta angažmana uvida*

39. Praktičar neće prihvatiti izmjene uvjeta angažmana gdje za to nema razumnog opravdanja da to učini. (Vidjeti točke A58 – A60.)
40. Ako se, prije dovršavanja angažmana uvida, zahtijeva od praktičara da izmijeni angažman u neki angažman kojim se ne dobiva uvjerenje, praktičar će utvrditi postoji li razumno opravdanje da to učini. (Vidjeti točke A61–A62)
41. Ako se uvjeti angažmana izmijene tijekom odvijanja angažmana, praktičar i menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, će dogovoriti i zabilježiti nove uvjete angažmana u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma.

**Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje**

42. Praktičar će pravovremeno komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, tijekom obavljanja angažmana uvida, o svim pitanjima u vezi s angažmanom uvida koja su prema profesionalnoj prosudbi praktičara od dovoljne važnosti da bi se njih skrenula pozornost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće. (Vidjeti točke A63 – A69.)

**Obavljanje angažmana***Značajnost u uvidu u financijske izvještaje*

43. Praktičar će utvrditi značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu i primijeniti tu značajnost u oblikovanju postupaka i u ocjenjivanju rezultata dobivenih tim postupcima. (Vidjeti točke A70 – A73.)
44. Praktičar će izmijeniti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu u slučaju kada tijekom uvida spozna informacije koje bi imale za posljedicu da bi praktičar početno utvrdio različiti iznos. (Vidjeti točku A74.)

*Praktičarovo stjecanje razumijevanja*

45. Praktičar će steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, kako bi prepoznao područja u financijskim izvještajima gdje je vjerojatnije da će se pojaviti značajno pogrešno prikazivanje i na taj način osigurava osnovicu za oblikovanje postupaka koji će se baviti tim područjima. (Vidjeti točke A75 – A77.)
46. Praktičarovo razumijevanje će uključivati sljedeće: (Vidjeti točke A78, A87, A89.)
- relevantne industrijske, regulatorne i ostale vanjske čimbenike uključujući primjenjivi okvir financijskog izvještavanja;
  - vrstu subjekta, uključujući:
    - njegovo poslovanje;
    - njegovo vlasništvo i strukturu upravljanja;
    - vrste ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti;
    - način na koji je subjekt strukturiran i kako se financira; i
    - subjektive ciljeve i strategije;
  - subjektive računovodstvene sustave i računovodstvene evidencije; i
  - subjektov izbor i primjena računovodstvenih politika.

*Postupci oblikovanja i obavljanja*

47. U pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza kao osnovom za zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini, praktičar će oblikovati i obaviti upite i analitičke postupke kako bi se: (Vidjeti točke A79 – A83, A87, A89.)
- bavio svim značajnim stavkama u financijskim izvještajima, uključujući i objavama; i
  - usredotočio na bavljenje s područjima u financijskim izvještajima gdje su vjerojatna pojavljivanja značajnih pogrešnih prikazivanja.
48. Praktičarovi upiti menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema potrebi, će uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A84 – A87.)
- kako menadžment stvara značajne računovodstvene procjene zahtijevane prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja;
  - kako prepoznaje povezane stranke i transakcije s povezanim strankama, uključujući o svrsi tih transakcija;
  - postoje li značajne, neuobičajene ili složene transakcije, događaji ili pitanja koji su utjecali ili mogu utjecati na subjektive financijske izvještaje, uključujući:
    - značajne promjene u subjektivim poslovnim aktivnostima ili poslovima;
    - značajne promjene uvjeta ugovora koji značajnije utječu na subjektive financijske izvještaje, uključujući i uvjeta financijskih i dužničkih ugovora ili sporazuma;
    - značajna knjiženja u dnevniku ili druga prepravljivanja financijskih izvještaja;
    - značajne transakcije nastale ili priznate blizu kraja razdoblja izvještavanja;
    - status svakog neispravljenog pogrešnog prikazivanja otkrivenog tijekom ranijih angažmana; i
    - učinke na subjekt, ili moguće posljedice za subjekt, transakcija ili odnosa s povezanim strankama;
  - postojanje bilo kakve stvarne, navodne ili sumnje na:
    - prijevare ili nezakonite radnje koje utječu na subjekt; i
    - nesukladnosti s odredbama zakona i regulativa za koje se uobičajeno smatra da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima, kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative;
  - je li menadžment utvrdio i bavio se s događajima nastalim između datuma financijskih izvještaja i datuma izvješće praktičara koja zahtijevaju prepravljivanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u financijskim izvještajima;
  - osnovicu za menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja; (Vidjeti točku A88.)
  - postoje li događaji ili uvjeti koji mogu stvoriti dvojbu u sposobnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja;
  - značajne čvrsto preuzete obveze, ugovorne obveze ili moguće obveze koje su utjecale ili mogu utjecati na subjektive financijske izvještaje, uključujući i objave; i
  - značajne nemonetarne transakcije ili transakcije koje se ne uzimaju u obzir u razdoblju financijskog izvještavanja koje se razmatra.

49. U oblikovanju analitičkih postupaka, praktičar će razmotriti jesu li primjereni podaci iz računovodstvenog sustava i računovodstvenih evidencija subjekta za svrhu obavljanja analitičkih postupaka. (Vidjeti točke A89 – A91.)

### Postupci za bavljenje s određenim okolnostima

#### Povezane stranke

50. Tijekom uvida, praktičar će ostati na oprezu spram sporazuma ili informacija koji mogu ukazivati na postojanje odnosa ili transakcija s povezanim strankama koje menadžment nije ranije utvrdio ili ih priopćio praktičaru.
51. Ako praktičar tijekom obavljanja uvida prepozna značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta, praktičar će postaviti upite menadžmentu o:
- sadržaju tih transakcija;
  - mogućnosti da bi u njih mogle biti uključene povezane stranke; i
  - poslovnoj opravdanosti (ili njezinom nepostojanju) tih transakcija.

#### Prijevara i nesukladnost sa zakonima ili regulativama

52. Kada postoji naznaka da je u subjektu nastala prijevara ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama ili se sumnja na prijevaru ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama, praktičar će:
- komunicirati o tom pitanju s odgovarajućom razinom višeg menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće;
  - zahtijevati menadžmentovu procjenu učinka ili učinaka, ako ih ima, na financijske izvještaje;
  - razmotriti učinak na praktičarov zaključak o financijskim izvještajima i na izvješće praktičara, ako ga ima, menadžmentove procjene učinaka prijave ili nesukladnosti sa zakonima ili regulativama priopćene praktičaru; i
  - utvrditi postoji li odgovornost da izvijesti stranke izvan subjekta o nastanku, ili sumnji da su nastale, prijave ili nezakonite radnje. (Vidjeti točku A92.)

#### Neograničenost vremena poslovanja

53. Uvid u financijske izvještaje uključuje razmatranje sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja. U razmatranju menadžmentove procjene sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja, praktičar će obuhvatiti isto razdoblje koje je sagledavao menadžment u stvaranju svoje procjene kako se zahtijeva primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili zakonom ili regulativom već prema tome čime se određuje duže razdoblje.
54. Ako, tijekom obavljanja uvida, praktičar postane svjestan postojanja događaja ili uvjeta koji mogu stvoriti dvojbu u sposobnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja, praktičar će: (Vidjeti točku A93.)
- postaviti upite menadžmentu o planovima za buduće aktivnosti koje utječu na sposobnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja i o izvedivosti tih planova, kao i također o tom da li menadžment vjeruje da će ishod tih planova poboljšati situaciju u vezi sa sposobnošću subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja;

- ocijeniti rezultate tih upita kao bi razmotrio stvaraju li menadžmentovi odgovori dostatnu osnovicu da se:
  - nastavi s prezentiranjem financijskih izvještaja primjenom osnovice neograničenosti vremena poslovanja, ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja uključuje primjenu pretpostavke subjektovog nastavljanja poslovanja s neograničenošću vremena poslovanja; ili
  - zaključiti jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani ili na drugi način dohode u zabludu u vezi sa sposobnošću subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja; i
- razmotriti menadžmentove odgovore u kontekstu svih relevantnih informacija koje praktičar spozna kao posljedicu obavljanja uvida.

#### Korištenje radom kojeg su obavili drugi

55. U obavljanju uvida, može biti nužno da praktičar koristi rad kojeg su obavili drugi praktičari ili rad drugih osoba ili organizacija koji imaju stručnost na drugim područjima različitim od računovodstvenih ili onih s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar koristi rad kojeg je obavio drugi praktičar ili ekspert tijekom obavljanja uvida, praktičar će poduzeti odgovarajuće radnje kako bi se uvjerio da je obavljeni posao odgovarajući za njegove potrebe. (Vidjeti točku A80.)

#### Usklađivanje financijskih izvještaja s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama

56. Praktičar će pribaviti dokaz da su financijski izvještaji sukladni, ili usklađeni, sa subjektovim potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama. (Vidjeti točku A94.)

#### Dodatne postupci kada praktičar postane svjestan da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani

57. Ako praktičar postane svjestan pitanja koje uzrokuje da on vjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani, praktičar će oblikovati i obaviti dodatne postupke dostatne da mu omoguće: (Vidjeti točke A95 – A99.)
- zaključiti kako nije vjerojatno da je pitanje uzrokovalo da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani; ili
  - utvrditi da je pitanje uzrokovalo da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani.

#### Naknadni događaji

58. Ako praktičar postane svjestan događaja nastalog između datuma financijskih izvještaja i datuma izvješća praktičara koji zahtijeva prepravljavanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima, praktičar će zahtijevati od menadžmenta da ispravi to pogrešno prikazivanje.
59. Praktičar nema obvezu obaviti bilo kakve postupke u vezi s financijskim izvještajima poslije datuma izvješća praktičara. Međutim, ako, poslije datuma izvješća praktičara ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji, praktičaru postane poznata činjenica koja može, da mu je bila poznata na datum izvješća praktičara, uzrokovati da izmijeni izvješće, praktičar će:
- raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće;

- (b) utvrditi trebaju li financijski izvještaji izmjenjive; i
  - (c) ako je to slučaj, postaviti upite kako se menadžment namjerava to pitanje riješiti u financijskim izvještajima.
60. Ako menadžmentom ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje praktičar vjeruje da su potrebne izmjene, i izvješće praktičara je već bilo uručeno subjektu, praktičar će upozoriti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje da ne izdaju financijske izvještaje trećim strankama prije nego što se obave nužne izmjene. Ako su financijski izvještaji unatoč tom kasnije izdani bez nužnih izmjena, praktičar će poduzeti odgovarajuće radnje kako bi pokušao spriječiti oslanjanje na izvješća praktičara.

#### Pisane izjave

61. Praktičar će zahtijevati od menadžmenta da mu osigura pisanu izjavu da je menadžment ispunio svoje odgovornosti opisane u dogovorenim uvjetima angažmana. Pisana izjava će uključiti da: (Vidjeti točke A100 – A102.)
- (a) je menadžment ispunio svoju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno i za njihovu fer prezentaciju, i dao praktičaru sve relevantne informacije i pristup informacijama kako je dogovoreno u uvjetima angažmana; i
  - (b) su sve transakcije bile evidentirane i odrazile su se u financijskim izvještajima.
- Ako zakon ili regulativa zahtijeva da menadžmenta davanje javnih pisanih izjava o svojim odgovornostima i praktičar utvrdi da takve izjave sadrže sve ili neke od dijelova zahtijevanih u prethodnim točkama (a) i (b), relevantna pitanja obuhvaćena takvim izjavama ne trebaju se uključiti u pisanu izjavu.
62. Praktičar će također zahtijevati menadžmentove pisane izjave da je menadžment priopćio praktičaru: (Vidjeti točku A101.)
- (a) nazive subjektivih povezanih stranaka i sve odnose i transakcije s njima za koje menadžment zna;
  - (b) značajne činjenice poznate menadžmentu u vezi sa svakom prijevarom, ili sumnjom na prijevaru, koje mogu imati utjecaj na subjekt;
  - (c) poznate stvarne ili moguće nesukladnosti sa zakonima i regulativama za koje učinci nesukladnosti utječu na subjektive financijske izvještaje;
  - (d) sve informacije relevantne za korištenje, u financijskim izvještajima, pretpostavke neograničenost vremena poslovanja;
  - (e) da su bila obavljena prepravljavanja ili objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma financijskih izvještaja a za koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva prepravljavanje ili objavljivanje;
  - (f) značajne čvrsto preuzete obveze, ugovorne obveze ili moguće obveze koje su utjecale ili mogu utjecati na subjektive financijske izvještaje, uključujući i na objave; i
  - (g) značajne nemonetarne transakcije ili transakcije netretirane u razmatranom razdoblju financijskog izvještavanja.
63. Ako menadžment ne da jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, praktičar će: (Vidjeti točku A100.)
- (a) raspraviti pitanje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće;

- (b) ponovno ocijeniti čestitost menadžmenta i ocijeniti učinak koji ocjena može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i dokaze u cjelini; i
  - (c) poduzeti odgovarajuće radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na zaključak u izvješću praktičara u skladu s ovim MSU-om.
64. Praktičar će se suzdržati od zaključka o financijskim izvještajima ili se povići iz angažmana ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi, već prema tom što je odgovarajuće, ako:
- (a) praktičar zaključi da postoji dovoljno dvojbi o čestitosti menadžmenta tako da nisu pouzdane pisane izjave; ili
  - (b) menadžment ne da zahtijevane izjave koje zahtijeva točka 61.

#### *Datum i razdoblje ili razdoblja obuhvaćena pisanom izjavom*

65. Datum pisane izjave će biti što je bliže izvedivo, ali ne i nakon, datuma izvješća praktičara. Pisane izjave će biti za sve financijske izvještaje i sva razdoblja ili razdoblje na koje se poziva u izvješću praktičara.

#### Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima

66. Praktičar će ocijeniti jesu li obavljenim postupcima dobiveni dostati i primjereni dokazi, i ako nisu, praktičar će obaviti druge postupke za koje prosudi da su nužni u danim okolnostima kako bi mogao formirati zaključak o financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A103.)
67. Ako praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze da bi formirao zaključak, praktičar će raspraviti s menadžmentom i s onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, učinke koje takva ograničenja imaju na djelokrug uvida. (Vidjeti točke A104 – A105.)

#### *Ocjenjivanje učinka na izvješće praktičara*

68. Praktičar će ocijeniti dokaze dobivene obavljenim postupcima kako bi utvrdio učinak on izvješće praktičara. (Vidjeti točku A103.)

#### Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima

##### *Razmatranje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u vezi s financijskim izvještajima*

69. U formiranju zaključka o financijskim izvještajima, praktičar će:
- (a) ocijeniti da li financijski izvještaji na primjeren način upućuju na, ili opisuju, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A106 – A107.)
  - (b) razmotriti, u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i rezultata obavljenih postupaka, da li:
    - (i) je primjerena terminologija korištena u financijskim izvještajima, uključujući i naziv svakog financijskog izvještaja;
    - (ii) financijski izvještaji primjereno objavljuju odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike;
    - (iii) su odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i da su primjerene;
    - (iv) se čine razumnim računovodstvene procjene koje je napravio menadžment;

- (v) se čini da su relevantne, pouzdane, usporedive i shvatljive informacija prezentirane u financijskim izvještajima; i
  - (vi) financijski izvještaji osiguravaju odgovarajuće objave kako bi omogućile namjeranim korisnicima shvatiti učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A108 – A110.)
70. *Praktičar će razmotriti utjecaj:*
- (a) neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom uvida, i u uvidima u subjektive financijske izvještaje u ranijim godinama, na financijske izvještaje kao cjelinu; i
  - (b) kvalitativnih aspekata subjektivih računovodstvenih praksi, uključujući i pokazatelje moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. (Vidjeti točke A111 – A112.)
71. Ako su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije, praktičarovo razmatranje će također uključiti: (Vidjeti točku A109.)
- (a) cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom; i
  - (b) pitanje čini li se da financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke uz financijske izvještaje, odražavaju predmetne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija ili istinit i fer prikaz, već prema tom što je odgovarajuće, u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline.

#### Forma zaključka

72. Praktičarovo zaključak o financijskim izvještajima, neovisno je li nemodificiran ili modificiran, izrazit će se odgovarajućom formom u kontekstu okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u financijskim izvještajima.

#### Nemodificiran zaključak

73. Praktičar će izraziti nemodificiran zaključak u izvješću praktičara o financijskim izvještajima kao cjelini kada je praktičar stekao ograničeno uvjerenje da bi mogao zaključiti kako ništa nije pobudilo njegovu pozornost što bi uzrokovalo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
74. Kada praktičar izražava nemodificiran zaključak, praktičar će, osim ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće: (Vidjeti točke A113 – A114.)
- (a) »Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), ... u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili
  - (b) »Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).

#### Modificiran zaključak

75. Praktičar će izraziti modificiran zaključak u izvješću praktičara o financijskim izvještajima kao cjelinu kada:
- (a) praktičar utvrdi, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani; ili
  - (b) praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze u vezi s jednom ili više stavki u financijskim izvještajima koje su značajne u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu.
76. Kada praktičar modificira zaključak izražen o financijskim izvještajima, praktičar će:
- (a) koristiti naslov »Zaključak s rezervom«, »Negativni zaključak« ili »Suzdržanost od zaključka«, već prema tom što je odgovarajuće, za odjeljak zaključka u izvješću praktičara; i
  - (b) osigurati da opis pitanja koji uzrokuje modifikaciju bude, pod odgovarajućim podnaslovom (na primjer, »Osnova za zaključak s rezervom«, »Osnova za negativni zaključak« ili »Osnova za suzdržanost od zaključka«, već prema tom što je odgovarajuće), u odvojenom odjeljku u izvješću praktičara neposredno prije odjeljka zaključka (u nastavku – odjeljak s osnovom za zaključak).

Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani

77. Ako praktičar utvrditi da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani, praktičar će izraziti:
- (a) zaključak s rezervom, kada praktičar zaključi da su učinci pitanja koji uzrokuju modifikaciju, značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje; ili
  - (b) negativni zaključak, kada su učinci pitanja koji uzrokuju modifikaciju i značajni i prožimajući za financijske izvještaje.
78. Kada praktičar izrazi zaključak s rezervom o financijskim izvještajima zbog značajnog pogrešnog prikazivanja, praktičar će, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće:
- (a) »Temeljem našeg uvida, osim za učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), ... u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili
  - (b) »Temeljem našeg uvida, osim za učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«. (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).
79. Kada praktičar izrazi negativni zaključak o financijskim izvještajima, praktičar će, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće:
- (a) »Temeljem našeg uvida, zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za negativni za-

- ključak, financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), ... u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili
- (b) »Temeljem našeg uvida, zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za negativni zaključak, financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«. (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).
80. U odjeljak s osnovom za zaključak, u vezi sa značajnim pogrešnim prikazivanjima koja uzrokuju ili zaključak s rezervom ili negativni zaključak, praktičar će:
- (a) opisati i kvantificirati financijske učinke pogrešnog prikaza ako se značajno pogrešno prikazivanje odnosi na određene iznose u financijskim izvještajima (uključujući i u kvantitativnim objavama), osim ako to nije izvedivo, u kom slučaju će praktičar to i navesti;
- (b) objasniti kako je objava pogrešno prikazana ako se značajno pogrešno prikazivanje odnosi na tekstualne objave; ili
- (c) opisati sadržaj ispuštenih informacija ako se značajno pogrešno prikazivanje odnosi na neobjavljivanje informacija za koje se zahtijeva da su objavljene. Osim ako je zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar će uključiti ispuštene objave gdje je to izvedivo.

#### Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza

81. Ako praktičar nije u mogućnosti formirati zaključak o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze, praktičar će:
- (a) izraziti zaključak s rezervom ako praktičar zaključi da mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, mogu biti značajni ali ne i prožimaju; ili
- (b) suzdržati se od zaključka ako praktičar zaključi da mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, mogu biti i značajni i prožimaju.
82. Praktičar će se povući iz angažmana ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: (Vidjeti točke A115 – A117.)
- (a) zbog menadžmentovog stvaranja ograničenja djelokruga uvida nakon što je praktičar prihvatio angažman, praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi formirao zaključak o financijskim izvještajima;
- (b) praktičar je utvrdio da su značajni i prožimajući mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje; i
- (c) povlačenje je moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.
83. Kada praktičar izrazi zaključak s rezervom o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze, praktičar će, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće:
- (a) »Temeljem našeg uvida, osim za moguće učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom,

ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), ... u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili

- (b) »Temeljem našeg uvida, osim za moguće učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).
84. Kada se suzdržava od zaključka o financijskim izvještajima praktičar će navesti u odjeljku zaključka da:
- (a) zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za suzdržanost od zaključka, praktičar nije u mogućnosti pribavi dostatne i primjerene dokaze da bi formirao zaključak o financijskim izvještajima; i
- (b) u skladu s tim praktičar ne izražava zaključak o financijskim izvještajima.
85. U odjeljak s osnovom za zaključak, u vezi sa zaključkom s rezervom zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ili kada se praktičar suzdržava od zaključka, praktičar će uključiti razlog ili razloge nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza.

#### Izješće praktičara

86. Izješće praktičara za angažman uvida bit će u pisanom obliku i sadržavat će sljedeće sastavne dijelove: (Vidjeti točke A118 – A121, A142, A144.)
- (a) naslov u kojem je jasno navedeno da je to izješće neovisnog praktičara za angažman uvida;
- (b) naslovnika ili naslovnike, već kao zahtijevaju okolnosti angažmana;
- (c) uvodni odjeljak koji sadrži:
- (i) naziv financijskih izvještaja podvrgnutih uvidu, uključujući i naslov svakog izvješća sadržanog u kompletu financijskih izvještaja te datume i razdoblja obuhvaćena svakim financijskim izvještajem;
- (ii) poziv na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja; i
- (iii) izjavu da je bio obavljen uvid u financijske izvještaje;
- (d) opis odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja, uključujući i objašnjenje da je menadžment odgovoran za: (Vidjeti točke A122 – A125.)
- (i) njihovo sastavljanje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju;
- (ii) onakve interne kontrole kakve menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške;
- (e) ako financijski izvještaji su financijski izvještaji posebne namjene:

- (i) opis svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji i, ako je nužno, namjeranih korisnika ili poziv na bilješku u financijskim izvještajima posebne namjene koja sadrži te informacije; i
- (ii) ako menadžment ima mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju takvih financijskih izvještaja, poziv, unutar objašnjenja menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje, na njegovu odgovornost za određivanje da je taj primjenjivi okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv u danim okolnostima;
- (f) opis praktičarove odgovornosti da izrazi zaključak o financijskim izvještajima, uključujući poziv na ovaj MSU i, gdje je relevantno, na primjenjiv zakon ili regulativu; (Vidjeti točke A126 – 127, A143.)
- (g) opis uvida u financijske izvještaje i njegovih ograničenja i sljedeće navode: (Vidjeti točku A128.)
  - (i) angažman uvida prema ovom MSU je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja;
  - (ii) praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje od postavljanja upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, već prema tom što je odgovarajuće, i primjenjivanja analitičkih postupaka, kao i ocjenjuje pribavljene dokaze; i
  - (iii) postupci obavljeni u uvidu su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji vođenoj u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i, prema tome, praktičar ne izražava revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima;
- (h) odjeljak ispod naslova »zaključak« koji sadrži:
  - (i) praktičarov zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini u skladu s točkama 72 – 85, već prema tom što je odgovarajuće; i
  - (ii) poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja korišten pri sastavljanju financijskih izvještaja, uključujući i navođenje države porijekla okvira financijskog izvještavanja koji nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte, koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora; (Vidjeti točke A129 – A130.)
- (i) kada je modificiran praktičarov zaključak o financijskim izvještajima:
  - (i) odjeljak ispod odgovarajućeg naslova koji sadrži praktičarov modificirani zaključak u skladu s točkama 72 i 75 – 85, već prema tom što je odgovarajuće; i
  - (ii) odjeljak, ispod odgovarajućeg naslova, koji sadrži opis jednog ili više pitanja koji uzrokuju modifikaciju; (Vidjeti točku A131.)
- (j) poziv na praktičarovu obvezu prema ovom MSU da postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima;
- (k) datum izvješća praktičara; (Vidjeti točke A138–A141.)
- (l) praktičarov potpis; i (Vidjeti točku A132.)
- (m) lokaciju u jurisdikciji u kojoj praktičar posluje.

#### *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću praktičara*

##### *Odjeljci za isticanje pitanja*

- 87. Praktičar može nužnim usmjeriti pozornost korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima koje je, po praktičarovoju prosudbi, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, praktičar će u svoje izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja uz uvjet da je pribavio dostatne i primjerene dokaze kako nije vjerojatno da je to pitanje značajno pogrešno prikazano u financijskim izvještajima. Takav odjeljak odnosit će se samo na informacije prezentirane ili objavljene u financijskim izvještajima.
- 88. Izvješće praktičara o financijskim izvještajima posebne namjene će sadržati odjeljak za isticanje pitanja kojim se upozoravaju korisnici izvješća praktičara da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i da, kao posljedica toga, financijski izvještaji ne moraju biti prikladni za drugu svrhu. (Vidjeti točku A133 – A134.)
- 89. Praktičar će, pod naslovom »Isticanje pitanja« ili drugim primjerenim naslovom, uključiti odjeljak za isticanje pitanja neposredno nakon odjeljka koji sadrži praktičarov zaključak o financijskim izvještajima.

##### *Odjeljci za ostala pitanja*

- 90. Ako praktičar smatra nužnim priopćiti pitanje različito od onog koje je prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima, a koje je, po prosudbi praktičara, relevantno za korisnikovo shvaćanje vida, odgovornosti praktičara or izvješće praktičara i takvo priopćavanje nije zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar će to učiniti u odjeljku izvješća s naslovom »Ostala pitanja« ili drugim primjerenim naslovom.

#### *Druge odgovornosti za izvješćivanje*

- 91. Može se od praktičara zahtijevati da se u izvješću praktičara o financijskim izvještajima bavi s drugim odgovornostima za izvješćivanje koje su povrh odgovornosti praktičara prema ovom MSU da izvjesti o financijskim izvještajima. U takvim situacijama, te druge odgovornosti izvješćivanja bit će navedene u odvojenom dijelu izvješća praktičara s naslovom »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima« ili drugačije primjereno sadržaju tog dijela revizorova izvješća i slijedit će nakon dijela izvješća praktičara s naslovom »Izvješće o financijskim izvještajima«. (Vidjeti točke A135 – A137.)

#### *Datum izvješća praktičara*

- 92. Praktičar će datirati izvješće ne prije datuma na koji je praktičar pribavio dostatne i primjerene dokaze kao osnovicu za svoj zaključak o financijskim izvještajima, uključujući i kada se uvjerio da su: (Vidjeti točke A138 – A141.)
  - (a) sastavljeni svi izvještaji koje sadrže financijski izvještaji prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, uključujući i povezane bilješke, gdje je primjenjivo; i
  - (b) oni koji imaju ovlast potvrdili su da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje.

#### **Dokumentacija**

- 93. Sastavljanje dokumentacije za uvid osigurava dokaz da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om i gdje je relevantno zakonskim i regulatornim zahtjevima, kao i dostatni i primje-



reni zapis osnove za izvješće praktičara. Praktičar će pravodobno dokumentirati sljedeće aspekte angažmana, dostatne da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s uvidom, omogućiti razumjeti: (Vidjeti točku A145.)

- (a) vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s ovim MSU-om i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
  - (b) rezultate obavljene postupcima i praktičarove zaključke stvorene na osnovi tih rezultata; i
  - (c) značajna pitanja koja su iskrnula tijekom angažmana, praktičarove zaključke stvorene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene u stvaranju tih zaključaka.
94. U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih postupaka kako se zahtijeva ovim MSU-om, praktičar će zabilježiti:
- (a) tko je obavio posao i datum kada je takav posao dovršen; i
  - (b) tko je pregledao obavljene posao za svrhu kontrole kvalitete za angažman i datum i obujam takvog pregleda.
95. Praktičar će također dokumentirati rasprave, s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, relevantne za obavljanje uvida značajnih pitanja iskrnulih tijekom angažmana, uključujući i sadržaj tih pitanja.
96. Ako, tijekom angažmana, praktičar otkrije informaciju koja je nedosljedna u odnosu na praktičarove nalaze u vezi sa značajnim pitanjima koja utječu na financijske izvještaje, praktičar će dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost.

\* \* \*

## Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

### Djelokrug ovog MSU (Vidjeti točke 1 – 2.)

- A1. U obavljanju uvida u financijske izvještaje, od praktičara se može zahtijevati da postupi u skladu sa zakonskim ili regulatornim zahtjevima, koji se mogu razlikovati od zahtjeva ustanovljenih u ovom MSU. Iako praktičar može ustanoviti da su neki aspekti ovog MSU-a od pomoći u takvim okolnostima, odgovornost je praktičara da osigura postupanje u skladu sa svim relevantnim zakonskim, regulatornim i profesionalnim obvezama.

*Uvid 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<sup>6</sup>. 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.

*Odnos s MSKK-om 1 (Vidjeti točku 4.)*

- A3. MSKK 1 bavi se s odgovornostima tvrtke za ustanovljivanje i održavanje njezinog sustava kontrole za angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući i angažmane uvida. Te odgovornosti su sumjerene na ustanovljivanje:
- tvrtkinog sustava kontrola kvalitete; i

- tvrtkinih povezanih politika oblikovanih za postizanja cilja sustava kontrola kvalitete i tvrtkinih postupaka za uvođenje i monitoring poštivanja tih politika, uključujući i politika i postupaka koji se bave svakim od sljedećih sastavnih dijelova:

- odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke.
- relevantnim etičkim zahtjevima.
- prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i posebnih angažmana.
- ljudskim resursima.
- obavljanjem angažmana.
- monitoringom.

- A4. Prema MSKK-u 1, tvrtka ima obvezu uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će joj pružiti razumno jamstvo da:
- (a) tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
  - (b) izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, primjerena su u danim okolnostima<sup>7</sup>.
- A5. Nacionalni zahtjevi koji se bave s odgovornostima tvrtke za ustanovljivanje i održavanje njezinog sustava kontrole su zahtjevni barem koliko je i MSKK 1 kada se bave svim sastavnim dijelom navedenim u točki A3 i nameću obveze tvrtki da postigne ciljeve zahtjeva navedenih u MSKK 1.

**Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje** (Vidjeti točke 5 – 8, 14.)

- A6. Uvida u financijske izvještaje može se obaviti za široki raspon subjekata koji se razlikuju po vrstama ili veličini ili razini složenosti njihovog financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima, uvid u financijske izvještaje određenih vrsta subjekata može također biti podložan lokalnim zakonima ili regulativama i povezanim zahtjevima izvještavanja.
- A7. Uvidi se mogu obavljati u različitim okolnostima. Na primjer, oni se mogu zahtijevati za subjekte koji su oslobođeni od zahtjeva propisanih u zakonu ili regulativi za zakonske revizije. Uvid se može također zahtijevati na dobrovoljnoj osnovi, kao što je u vezi s financijskim izvještavanjem za angažmane po uvjetima slobodnog ugovaranja ili potkrjepljivanje sporazuma o financiranju.

**Ciljevi** (Vidjeti točku 15.)

- A8. Ovaj MSU da se praktičar suzdrži od zaključka o financijskim izvještajima ako:
- (a) praktičar izdaje izvješće ili se zahtijeva da izda izvješće za angažman; i
  - (b) praktičar nije u mogućnosti formirati zaključak o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze i praktičar zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući.
- A9. Situacije kada nije moguće pribaviti dostatne i primjerene dokaze u angažmanu uvida (poznate kao ograničenje djelokruga) mogu nastati zbog:

<sup>6</sup> MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, točka A52.

<sup>7</sup> MSKK 1, točka 11.

- (a) okolnosti izvan kontrole subjekta;
  - (b) okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom praktičarovog rada; ili
  - (c) ograničenja koja su nametnuli menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom.
- A10. Ovaj MSU sadrži zahtjeve i upute praktičaru kada se suoči s ograničenjem djelokruga, ili prije prihvaćanja angažmana uvida ili tijekom angažmana.

#### Definicije (Vidjeti točku 16.)

*Korištenje pojmova »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje«*

A11. Pripadajuće odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje će se razlikovati od zakonodavstva do zakonodavstva i između subjekata različitih vrsta. Te razlike će utjecati na način kako praktičar primjenjuje zahtjeve ovog MSU-a u vezi s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. U skladu s tim, fraza »menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje« korištena na različitim mjestima unutar ovog MSU-a ima namjeru upozoriti praktičara na činjenicu da različita okruženja subjekata mogu imati različite menadžerske i upravljačke strukture i sporazume.

A12. Različite odgovornosti u vezi sa sastavljanjem financijskih informacija i eksternim financijskim izvještavanjem će snositi ili menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje u skladu s čimbenicima kao što su:

- resursi i struktura subjekta; i
- pripadajuće uloge menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje unutar subjekta su navedene u relevantnom zakonu ili regulativi ili, ako subjekt nije podložan takvom zakonu ili regulativi, u nekom službenom sporazumu o upravljanju ili odgovornosti kojeg zaključuje subjekt. (Na primjer, kako je zapisano u ugovorima, konstitucionalnim ili drugim vrstama osnivačkih dokumenata subjekta).
- Na primjer, u malim subjektima često ne postoji razdvajanje menadžerskih i upravljačkih uloga. U većim subjektima, menadžment je često odgovoran za provođenje poslovanja ili aktivnosti subjekta i izvještavanje o tom, dok oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru menadžment. U nekim zakonodavstvima, odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta je zakonska odgovornost onih koji su zaduženi za upravljanje, a u nekim zakonodavstvima je to menadžmentova odgovornost.

*Ograničeno uvjerenje – korištenje pojma - dostatni i primjereni dokazi (Vidjeti točku 17(f).)*

A13. Kako bi se potkrijepio praktičarov zaključak potrebni su dostatni i primjereni dokazi da bi se stvorilo ograničeno uvjerenje. Dokazi su kumulativne prirode i prvenstveno se dobivaju postupcima obavljenim tijekom odvijanja uvida.

#### Obavljanje angažmana uvida u skladu s ovim MSU-om (Vidjeti točku 18.)

A14. Ovaj MSU ne nadilazi zakone i regulativu koji uređuju uvid u financijskih izvještaja. U slučaju da se ti zakoni i regulative razlikuju od zahtjeva ovog MSU-a, uvid obavljen samo u skladu sa zakonima i regulativama neće automatski biti u skladu s ovim MSU-om.

#### Etički zahtjevi (Vidjeti točku 21.)

A15. Dio A Kodeksa IESBA ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike u skladu s kojima se treba postupati i osigurava konceptualni okvir za primjenu tih načela. Temeljna načela su:

- (a) poštenje;
- (b) objektivnost;
- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
- (d) povjerljivost; i
- (e) profesionalno ponašanje.

Dio B Kodeksa IESBA ilustrira kako se konceptualni okvir treba primijeniti u određenim situacijama. U postupanju u skladu s Kodeksom IESBA, zahtijeva se da budu prepoznate prijetnje praktičarovu poštivanju relevantnih etičkih zahtjeva i da se s njima na primjereni način suoči.

A16. U slučaju angažmana uvida u financijske izvještaje, Kodeks IESBA zahtijeva da praktičar bude neovisan od subjekta kojem se obavlja uvid u financijske izvještaje. Kodeks IESBA opisuje neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost u svijesti i neovisnost u pojavi. Praktičarova neovisnost zaštićuje njegovu mogućnost da formira zaključak a da na njega ne djeluju utjecaji koji inače mogu kompromitirati taj zaključak. Neovisnost povećava praktičarovu mogućnost da djeluje pošteno, bude objektivna i zadrži pristup s profesionalnim skepticizmom.

#### Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba

*Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 22.)*

A17. Profesionalni skepticizam je nužan za kritičku procjenu dokaza u uvidu. Ono uključuje preispitivanje nedosljednosti i istraživanje kontradiktornih dokaza i preispitivanje pouzdanosti odgovora na upite i drugih informacija dobivenih od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ono također uključuje razmatranje dostatnosti i primjerenosti pribavljenih dokaza u kontekstu okolnosti angažmana.

A18. Profesionalni skepticizam uključuje opreznost spram, na primjer:

- dokaza koji su proturječni drugim pribavljenim dokazima;
- informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji se koriste kao dokaz;
- uvjeta koji mogu ukazivati na moguću prijevaru;
- bilo koje druge okolnosti koja sugerira potrebu za dodatnim postupcima.

A19. Održavanje profesionalnog skepticizma tijekom cijelog uvida je nužno ako praktičar treba smanjiti rizike:

- previda neuobičajenih okolnosti;
- prekomjernog generaliziranja kada stvara zaključke iz pribavljenih dokaza; i
- korištenja neodgovarajućih pretpostavki u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka obavljenih postupcima u uvidu, kao i u ocjenjivanju njihovih rezultata.

A20. Od praktičara se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva u vezi s poštenjem i čestitošću subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, vjerovanje da su menadžmenta i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti ne oslobađa praktičara potrebe da pristupa s profesio-

nalnim skepticizmom ili mu ne dopušta da bude zadovoljan s dokazima koji su neprimjereni za svrhe uvida.

*Profesionalno prosuđivanje* (Vidjeti točku 23)

A21. Profesionalna prosudba je ključna za ispravno obavljanje angažmana uvida. To je stoga što interpretiranje relevantnih etičkih zahtjeva i zahtjeva ovog MSU-a, kao i potreba za donošenje odluka, tijekom obavljanja angažmana uvida, utemeljenih na informacijama, zahtijevaju primjenu relevantnih znanja i iskustva na činjenice i okolnosti angažmana. Profesionalna prosudba je nužna naročito:

- u vezi s odlukama o značajnosti i vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu postupaka korištenih kako bi se ispunili zahtjevi ovog MSU-a i pribavili dokazi;
- kada ocjenjuje smanjuju li dokazi pribavljeni obavljenim postupcima rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana;
- kada razmatra menadžmentove prosudbe u primjenjivanju primjenjivog okvira financijskog izvještavanja subjekta;
- kada formira zaključak o financijskim izvještajima temeljen na pribavljenim dokazima, uključujući i na razmatranju razumnosti procjena koje je menadžment obavio pri sastavljanju financijskih izvještaja.

A22. Razlikovno svojstvo profesionalne prosudbe koja se očekuje od praktičara je da ju obavlja praktičar čija uvježbanost, znanje i iskustvo, uključujući u to i korištenje tehnika i vještina u vezi s izražavanjem uvjerenja, pomažu u razvijanju nužne kompetentnosti za postizanje razumnih prosudbi. Konzultacije o složenim ili prijepornim pitanjima tijekom odvijanja angažmana, i unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na odgovarajućoj razini unutar ili izvan tvrtke, pomaže praktičaru u stvaranju razumnih, i na informacijama utemeljenim, prosudbi.

A23. Obavljanje profesionalne prosudbe u pojedinom angažmanu temelji se na činjenicama i okolnostima koje su poznate praktičaru kroz cijeli angažman, uključujući i na:

- znanju stečenom angažmanima obavljenim u vezi sa subjektivnim financijskim izvještajima u ranijim razdobljima, gdje je to primjenjivo;
- praktičarovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovog računovodstvenog sustava te primjene primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u subjektovoj djelatnosti,
- razmjer u kojem sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja zahtijeva uporabu menadžmentove prosudbe.

A24. Profesionalna prosudba može se ocijeniti na temelju toga odražava li stvorena prosudba kompetentnu primjenu računovodstvenih načela i načela u vezi s izražavanjem uvjerenja, te je li odgovarajuća u danom kontekstu i u skladu sa činjenicama i okolnostima koje su praktičaru bile poznate do datuma izvješća praktičara.

A25. Profesionalna prosudba treba se provoditi tijekom angažmana. Ona također treba biti odgovarajuće dokumentirana u skladu sa zahtjevima ovog MSU-a. Profesionalna prosudba ne koristi se kao opravdanje za odluke koje nisu na drugi način potkrijepljene činjenicama i okolnostima angažmana ili pribavljenim dokazima.

**Kontrola kvalitete na razini angažmana** (Vidjeti točke 24 – 25.)

A26. Vještine i tehnike izražavanja uvjerenja uključuju:

- primjenjivanje profesionalnog skepticizma i profesionalne prosudbe u planiranju i obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući pribavljanje i ocjenjivanje dokaza;
- razumijevanje informacijskih sustava i uloge i ograničenja interne kontrole;
- povezivanje određivanja značajnosti i rizika angažmana s vrstama, vremenskim rasporedom i obujmom postupaka za uvid;
- primjenjivanje postupaka kako je primjereno za angažman uvida, koji mogu uključiti i druge vrste postupaka kao dopunu upitima i analitičkim postupcima (kao što su pregledavanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje, promatranje i konfirmiranje);
- praksu sustavnog dokumentiranja; i
- primjenu vještina i postupaka relevantnih za pisanje izvješća za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

A27. U kontekstu tvrtkinog sustava kontrola kvalitete, angažirani timovi snose odgovornost za implementaciju postupaka kontrole kvalitete primjenjive na angažman i osigurati tvrtki relevantne informacije kako bi omogućili djelovanje onog dijela tvrtkinog sustava kontrola kvalitete koji je u vezi s neovisnošću.

A28. Radnje angažiranog partnera i odgovarajuće poruke drugim članovima angažiranog tima, u kontekstu preuzimanja odgovornosti angažiranog partnera za cjelokupnu kvalitetu u svakom angažmanu uvida, naglašavaju činjenicu da je kvaliteta ključna u obavljanju angažmana uvida i važnost za kvalitetu angažmana uvida:

- obavljanja posla koji je u skladu s profesionalnim standardima i regulatornim i zakonskim zahtjevima.
- udovoljavanja tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete kako je primjenjivo.
- izdavanja izvješća za angažman koje je primjereno u danim okolnostima.
- moćnosti da angažirani tim izrazi zabrinutost bez straha od odmazde.

A29. Osim ako informacije dobivene od tvrtke, ili druge stranke, ne navode drugačije, angažirani tim ima pravo osloniti se na tvrtkin sustav kontrola kvalitete. Na primjer, angažirani tim može se osloniti na tvrtkin sustav kontrola kvalitete u vezi s:

- kompetentnošću osoblja kroz njihovo zapošljavanje i propisano uvježbavanje.
- neovisnošću kroz prikupljanje i priopćavanje informacija relevantnih za neovisnost.
- održavanjem odnosa s klijentom kroz sustave za prihvaćanje i zadržavanje.
- poštivanjem regulatornih i zakonskih zahtjeva kroz postupak monitoringa.

U sagledavanju nedostataka otkrivenih u tvrtkinom sustavu kontrole kvalitete koji mogu utjecati na angažman uvida, angažirani partner može razmotriti mjere koje je poduzela tvrtka da ispravi te nedostatke.

A30. Nedostatak u tvrtkinom sustavu kontrole kvalitete ne znači nužno da angažman uvida nije obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima ili da izvješće praktičara nije primjereno.

*Dodjeljivanje angažiranih timova (Vidjeti točku 25(b).)*

A31. Kada razmatra primjerenu kompetentnost i primjerene sposobnosti koje očekuje od angažiranog tima kao cjeline, angažirani partner može uzeti u obzir takva pitanja kao što su:

- timovo razumijevanje angažmana uvida i praktično iskustvo s angažmanima uvida slične vrste i složenosti kroz odgovarajuće uvježbavanje i sudjelovanje.
- timovo razumijevanje profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva.
- timova stručna osposobljenost, uključujući stručnost za relevantne informacijske tehnologije i specijalistička područja računovodstva ili izražavanja uvjerenja.
- timovo poznavanje relevantne djelatnosti u kojoj klijent posluje.
- timova sposobnosti primjene profesionalne prosudbe.
- timovo razumijevanje tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete.

*Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida (Vidjeti točku 25(d)(i).)*

A32. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka pribavi informacije koje smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvatanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje hoće li nastaviti postojeći angažman i kada razmatra prihvatanje novog angažmana s postojećim klijentom. Informacije koje pomažu angažiranom partneru u određivanju hoće li biti primjereno prihvatiti i zadržati odnos s klijentom i angažman uvida mogu uključiti i informacija u vezi s:

- čestitošću glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i
- značajnim pitanjima koja su iskrsnula tijekom tekućeg ili prijašnjih angažmana uvida i njihovih posljedica na nastavljanje odnosa.

A33. Ako angažirani partner dovodi u pitanje menadžmentovu čestitost u toj mjeri da je vjerojatno kako će utjecati na ispravno obavljanje uvida, nije primjereno, prema ovom MSU, prihvatiti angažman, osim ako se zahtijeva zakonom ili regulativom, pošto to može voditi k tom da praktičar bude povezan sa subjektivim financijskim izvještajima na neprimjeren način.

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

A34. Praktičarovo razmatranje nastavljanja angažmana i relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući i neovisnosti, odvija se tijekom angažmana, s nastupom izmijenjenih uvjeta i okolnosti. Obavljanje inicijalnih postupaka nastavljanja angažmana i ocjenjivanje relevantnih etičkih zahtjeva (uključujući i neovisnosti) na početku angažmana osigurava informacije za praktičarove odluke i radnje prije obavljanja drugih značajnih aktivnosti u angažmanu.

*Čimbenici koji utječu na prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida (Vidjeti točku 29.)*

A35. Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu jedino biti prihvaćeni ako angažman ima određene karakteristike<sup>8</sup> koje su pogodne za postizanje praktičarovih ciljeva postavljenih za angažman.

Opravdana svrha (Vidjeti točku 29(a)(i).)

A36. Može biti da nije vjerojatno kako je opravdana svrha za angažman ako, primjerice:

- (a) postoji značajno ograničenje djelokruga praktičarovog rad;
- (b) praktičar sumnja da su namjere stranke koja ga je angažirala povezati praktičarovo ime s financijskim izvještajima na neprimjeren način; ili
- (c) angažmanom se namjerava udovoljiti zahtjevima relevantnog zakona ili regulative, a takav zakon ili regulativa zahtijeva da se financijski izvještaji revidiraju.

Angažman uvida je primjeren (Vidjeti točku 29(a)(ii).)

A37. Kada praktičarovo preliminarno razumijevanje okolnosti angažmana pokazuje da prihvaćanje angažmana uvida ne bi bilo primjereno, praktičar može razmotriti preporučivanje korištenja drugih vrsta angažmana. Ovisno o okolnostima, praktičar može, primjerice, smatrati da bi obavljanje revizijskog angažmana bilo primjerenije od uvida. U drugim slučajevima, ako okolnosti angažmana sprječavaju obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktičar može preporučiti angažman za obavljanje kompilacije ili angažman za druge računovodstvene usluge, već prema tom što je odgovarajuće.

Informacije potrebne za obavljanje angažmana uvida (Vidjeti točku 29(c).)

A38. Primjer slučaja u kojem praktičar može dovoditi u pitanje da će biti dostupne ili pouzdane informacije koje su potrebna za obavljanje uvida jest gdje se sumnja da će biti značajno netočne ili nepotpune računovodstvene evidencije nužne za svrhe obavljanja analitičkih postupaka. Ovo razmatranje ne odnosi se na potrebu koja ponekad nastane tijekom angažmana uvida kako bi se pomoglo menadžmentu preporučivanjem knjiženja usklađivanja potrebnih za dovršavanje financijskih izvještaja koje je pripremio menadžment.

*Preduvjeti za prihvatanje angažmana uvida (Vidjeti točku 30.)*

A39. Ovaj MSU također zahtijeva da praktičar, prije nego što prihvati angažman, potvrdi određena pitanja o kojima je nužno da se usuglase praktičar i subjektiv menadžment i nad kojima subjekt ima kontrolu.

Primjenjiv okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 30(a))

A40. Uvjet za prihvatanje angažmana s izražavanjem uvjerenja je da su kriteriji<sup>9</sup> na koje se poziva u definiciji angažmana s izražavanjem uvjerenja prikladni i dostupni namjeravanim korisnicima<sup>10</sup>. Za svrhe ovog MSU-a, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja osigurava kriterije koje praktičar koristi u uvidu u financijske izvještaje, uključujući, gdje je relevantno, i u fer prezentaciju financijskih izvještaja. Neki okviri financijskog izvještavanja su okviri fer prezentacije, dok drugi su okviri sukladnosti. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i što tvori cjelovit skup financijskih izvještaja.

Prihvatljivost primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

A41. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja, menadžment nema odgovarajuću osnovu za sastavljanje financijskih

<sup>8</sup> Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 17.

<sup>9</sup> Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 34.

<sup>10</sup> Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 17(b)(ii).

izvještaja i praktičar nema prikladni kriterij za uvid u financijske izvještaje.

- A42. Praktičarovo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u financijskim izvještajima obavlja se u kontekstu praktičarovog shvaćanja tko su namjeravani korisnici financijskih izvještaja. Namjeravani korisnici su osoba, osobe ili grupa osoba za koje praktičar sastavlja izvješće. Praktičar može biti u nemogućnosti da razazna sve one koji će čitati izvješće s izražavanjem uvjerenja, naročito gdje je veliki broj osoba kojima će ono biti dostupno.
- A43. U mnogim slučajevima, u slučaju nepostojanja pokazatelja koji bi to osporili, praktičar može pretpostaviti da primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je prihvatljiv (Na primjer, okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom u jurisdikciji kojeg treba koristiti u sastavljanju financijskih izvještaja opće namjene za određene vrste subjekata).
- A44. Čimbenici koji su relevantni za praktičarovo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja uključuju:
- vrstu subjekta (na primjer, je li on poslovni subjekt iz privrede, poslovni subjekt iz javnog sektora ili neprofitna organizacija);
  - svrhu financijskih izvještaja (na primjer, jesu li oni sastavljeni da bi se ispunile uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika ili potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika);
  - vrstu financijskih izvještaja (na primjer, jesu li financijski izvještaji cjelovit skup financijskih izvještaja ili pojedinačni financijski izvještaj); i
  - propisuje li zakon ili regulativa primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
- A45. Ako okvir financijskog izvještavanja korišten za sastavljanje financijskih izvještaja nije prihvatljiv s obzirom na svrhu financijskih izvještaja i menadžment neće prihvatiti da koristi okvir financijskog izvještavanja koji je prihvatljiv prema praktičarov gledištu, od praktičara se zahtijeva ovim MSU-om da odbije angažman.
- A46. Nakon što je angažman prihvaćen može se naići na nedostatke u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji ukazuju da okvir nije prihvatljiv. Kada korištenje tog okvira financijskog izvještavanja nije prepisano zakonom ili regulativom, menadžmentom može odlučiti da usvoji drugi okvir koji je prihvatljiv. Kada menadžment to učini, od praktičara se zahtijeva ovim MSU-om da dogovori nove uvjete angažmana uvida s menadžmentom koji odražavaju promjenu u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točke 30(b), 37(e).)

- A47. Financijski izvještaji koji se podvrgavaju uvidu su oni od subjekta, koje je sastavio menadžment subjekta pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj MSU ne nameće odgovornosti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje, niti ne nadilazi zakone i regulative kojima se uređuju njihove pripadajuće odgovornosti. Međutim, uvid u skladu s ovim MSU-om se obavlja uz pretpostavku da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, potvrdili određene odgovornosti koje su ključne za obavljanje uvida. Uvid u financijske izvještaje ne

oslobađa menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje od njihovih odgovornosti.

- A48. Kao dio odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja, od menadžmenta se zahtijeva da prosuđuje u stvaranju računovodstvenih procjena koje su razumne u danim okolnostima i da odabire i primjenjuje odgovarajuće računovodstvene politike. Te prosudbe se stvaraju u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.
- A49. Zbog važnosti preduvjeta za preuzimanje obveze uvida u financijske izvještaje, od praktičara se zahtijeva ovim MSU-om da, prije prihvaćanja angažmana uvida, pribavi suglasnost od menadžmenta da menadžment razumije svoje odgovornosti. Praktičar može pribaviti usmenu ili pisanu suglasnost od menadžmenta. Međutim, menadžmentova suglasnost se kasnije bilježi unutar pisanih uvjeta angažmana.
- A50. Ako menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje, gdje je odgovarajuće, ne potvrde ili neće potvrditi svoje odgovornosti u vezi s financijskim izvještajima, nije primjereno prihvatiti angažman, osim ako zakon ili regulativa zahtijeva da praktičar to učini. U okolnostima gdje se od praktičara zahtijeva da prihvati angažman uvida, praktičar može trebati objasniti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje, gdje su oni različiti, važnost tih pitanja i posljedice za angažman.

*Dodatna razmatranja kada je formuliranje izvješća praktičara propisano zakonom ili regulativom (Vidjeti točke 34 – 35.)*

- A51. Ovaj MSU zahtijeva da praktičar ne navede sukladnost s ovim MSU-om osim ako nije postupio u skladu sa svim zahtjevima ovog MSU koji su relevantni za angažman uvida. Zakon ili regulativa može propisati pitanja u vezi s angažmanom koja bi uobičajeno uzrokovala da praktičar odbije angažman gdje je to moguće, primjerice, ako:
- praktičar smatra da nije prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom; ili
  - propisani izgled ili nazivlje izvješća praktičara su po obliku ili terminologiji značajno različiti od oblika ili nazivlja zahtijevanih ovim MSU-om.

Prema ovom MSU, uvid obavljen u takvim situacijama nije u skladu s ovim MSU-om i praktičar ne može navesti sukladnost s ovim MSU-om u izvješću izdanom za angažman. Usprkos tome što praktičaru nije dopušteno navesti sukladnost s ovim MSU-om, ipak se potiče praktičara da primijeni ovaj MSU, uključujući i zahtjeve izvješćivanja, u mjeri u kojoj je to izvedivo. Gdje je primjereno radi izbjegavanja nesporazuma, praktičar može razmotriti uključivanje izjave u izvješće da uvid nije obavljen u skladu s ovim MSU-om.

#### *Dogovaranje uvjeta angažmana*

Pismo o preuzimanju angažmana ili drugi oblik pisanog sporazuma (Vidjeti točku 37.)

- A52. U interesu je i menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, kao i praktičara, da praktičar pošalje pismo o preuzimanju angažmana prije obavljanja angažmana uvida, kako bi pomogao u izbjegavanju nesporazuma u vezi s angažmanom.

Oblik i sadržaj pisma o preuzimanju angažmana

- A53. Oblik i sadržaj pisma o preuzimanju angažmana može se razlikovati od angažmana do angažmana. Osim uključivanja pitanja zahtijevanih ovim MSU-om, u pismu o preuzimanju angažmana može se staviti poziv na, primjerice:

- sporazume u vezi uključenosti drugih praktičar i eksperata u angažman uvida;
- sporazume koje treba postići s praktičarom prethodnikom, ako ga ima, u slučaju prvog angažmana;
- činjenicu da angažman uvida neće ispuniti zakonske zahtjeve ili zahtjeve treće stranke za reviziju;
- očekivanje da će menadžment dati praktičaru pisane izjave;
- dogovor da će menadžment obavijesti praktičara o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje a koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma izvješće praktičara do datuma kada su izdani financijski izvještaji; i
- zahtjev menadžmentu da potvrdi primitak pisma o preuzimanju angažmana i prihvati uvjete angažmana navedene u njemu.

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.

Odgovornosti menadžmenta opisane zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 37(e).)

A55. Ako, u okolnostima angažmana, praktičar zaključi da nije nužno zapisati određene uvjete angažmana u pismo o preuzimanju angažmana, od praktičara se ipak zahtijeva da od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, gdje je odgovarajuće, traži pisani sporazum zahtijevan ovim MSU-om da oni potvrđuju i shvaćaju svoje odgovornosti navedene u ovom MSU. U tom pisanom sporazumu može se koristiti nazivlje iz zakona ili regulative ako zakon ili regulativa ustanovljuju odgovornosti menadžmenta koje su po djelovanju jednake onima opisanim u ovom MSU.

Ilustrativno pismo o preuzimanju angažmana (Vidjeti točku 37.)

A56. Ilustrativno pismo o preuzimanju angažmana je dano u Dodatku 1 ovog MSU-a.

Angažmani iz godine u godinu (Vidjeti točku 38.)

A57. Praktičar može odlučiti da ne šalje u svakom razdoblju novo pismo o preuzimanju angažmana ili drugi pisani sporazum. Međutim, sljedeći čimbenici mogu ukazivati da je primjereno promijeniti uvjete angažmana ili da je primjereno podsjetiti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, na postojeće uvjete angažmana:

- pokazatelj da menadžment pogrešno shvaća cilj i djelokrug uvida.
- izmijenjeni ili posebni uvjeti angažmana.
- nedavna promjena višeg menadžmenta subjekta.
- značajna promjena u vlasničkoj strukturi subjekta.
- značajna promjena u vrsti ili veličini subjektovog poslovanja.

- promjena u zakonskim ili regulativnim zahtjevima koja utječe na subjekt.
- promjena u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

*Prihvatanje izmjene uvjeta angažmana uvida*

Zahtjev da se izmijene uvjeti angažmana uvida (Vidjeti točku 39.)

A58. Zahtjev subjekta upućen praktičaru da izmijeni uvjete angažmana uvida može biti posljedica čimbenika koji uključuju:

- promjenu u okolnostima koja utječe na potrebu za uslugom.
- nesporezom u vezi sa sadržajem angažmana uvida koji je prvobitno zahtijevao.
- ograničenja djelokruga angažmana uvida neovisno o tome nameće li ih menadžment ili su uzrokovana drugim okolnostima.

A59. Promjena u okolnostima koje utječe na subjektive zahtjeve ili nesporezom u vezi sa sadržajem uvida koji je prvobitno zahtijevan može se smatrati razumno osnovom za zahtijevanje promjene uvjeta angažmana uvida.

A60. Za razliku od prethodnog, promjena se ne može smatrati opravdanom ako se čini da se promjena odnosi na informaciju koja je netočna, nepotpuna ili na drugi način nezadovoljavajuća. Primjer može biti praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze za značajnu stavku u financijskim izvještajima i menadžment traži da se angažman promjeni u angažman obavljanja povezanih usluga kako bi se izbjeglo da praktičar izrazi modificiran zaključak.

Zahtjev da se izmijeni vrsta angažmana (Vidjeti točku 40.)

A61. Prije dogovaranja da se izmijeni angažman uvida u drugu vrstu angažmana ili povezanu uslugu, praktičar koji je angažiran radi obavljanja uvida u skladu s ovim MSU-om može trebati procijeniti, povrh pitanja navedenih u ovom MSU, zakonske ili ugovorne posljedice promjene.

A62. Ako praktičar zaključi da postoji razumno opravdanje za izmjenu angažman uvida u drugu vrstu angažmana ili povezanu uslugu, rad obavljen u angažmanu uvida do datuma promjene može biti relevantan za izmijenjeni angažman; međutim, rad kojeg se zahtijeva da bude obavljen i izvješće koje treba izdati bit će oni koji su odgovarajući za izmijenjeni angažman. Kako bi se izbjeglo zbunjivanje čitatelja, izvješće o drugom angažmanu ili povezanoj usluzi neće sadržati poziv na:

- izvorni angažman uvida; ili
- bilo koje postupke koji su mogli biti obavljeni u izvornom angažmanu uvida, osim gdje se angažman uvida mijenja u angažman obavljanja dogovorenih postupaka i time je poziv na obavljene postupke redovni dio izvješća.

**Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 42.)**

A63. U angažmanu uvida, praktičarovo komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje ima oblik:

- upita koje praktičar postavlja tijekom obavljanja postupka uvida; i
- drugog komuniciranja, u kontekstu ostvarivanja učinkovitog dvosmjernog komuniciranja da bi se shvatila pitanja koja iskrnu i razvila konstruktivna radna klima za angažman.

- A64. Primjerenost vremena za komuniciranje će ovisiti o okolnostima angažmana. Relevantni čimbenici uključuju važnost i vrstu pitanja, kao i bilo koju radnju za koju se očekuje da će ju poduzeti menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, može biti primjereno komunicirati o važnoj poteškoći s kojim se suočilo tijekom uvida čim je to izvedivo ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći praktičaru da prevlada poteškoću.
- A65. Zakon ili regulativa može ograničiti praktičarovo komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, zakon ili regulativa može posebno zabraniti komuniciranje ili druge aktivnosti koje mogu narušiti istragu odgovarajućeg nadležnog tijela o počinjenoj nezakonitoj radnji ili sumnji da je ona učinjena. U nekim okolnostima, potencijalni konflikt između praktičarove obveze čuvanja povjerljivosti i obveza da komunicira može biti složen. U takvim slučajevima, praktičar može razmotriti traženje pravnog savjeta.

#### *Komuniciranje o pitanjima u vezi s uvidom*

- A66. Pitanja koja treba komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, prema ovom MSU mogu uključiti:
- odgovornosti praktičara u angažmanu uvida, kako je sadržano u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma.
  - značajne nalaze uvida, primjerice:
    - praktičarove stavove o značajnim kvalitativnim odrednicama subjektivih računovodstvenih praksa, uključujući i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima.
    - značajne nalaze iz obavljanja postupaka, uključujući i iz situacija gdje je praktičar razmatrao obavljanje dodatnih postupaka nužnih prema ovom MSU. Praktičar može trebati potvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto shvaćanje u vezi s činjenicama i okolnostima relevantnim za određene transakcije ili događaje.
    - iskrsnula pitanja koja mogu voditi k modifikaciji praktičarovog zaključka.
  - značajne poteškoće, ako ih ima, s koji se suočilo tijekom uvida; na primjer, raspoloživost očekivanih informacija; neočekivana nemogućnost pribavljanja dokaza kojeg praktičar smatra nužnim za uvid; ili ograničenja koja se menadžment nametnuo praktičaru. U nekim okolnostima, takve poteškoće mogu tvoriti ograničenje djelokruga koje, ako se s njim ne pozabave menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, može voditi k modifikaciji praktičarovog zaključka ili u određenim okolnostima do praktičarovog povlačenja iz angažmana.
- A67. U nekim subjektima, različite osobe su odgovorne za rukovođenje i upravljanje subjektom. U tim okolnostima, menadžment može imati odgovornost za priopćavanje pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. Menadžmentovo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima koja praktičar zahtijeva da se komuniciraju, ne oslobađa praktičara od odgovornosti da također komunicira o njima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, menadžmentovo komuniciranje o tim pitanjima može utjecati na oblik ili vrijeme praktičarovog komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.

#### *Komuniciranje s trećim strankama*

- A68. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa može zahtijevati od praktičara, na primjer, da:
- obavijesti regulatorno tijelo ili tijelo s ovlastima nametanja o određenim pitanjima o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, u nekim zakonodavstvima praktičar ima dužnost izvijesti nadležne o pogrešnim prikazivanjima gdje su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti radnje za njihovo ispravljanje.
  - podnese, relevantnim regulatornim tijelima ili tijelima za financiranje, kopije određenih izvješća sastavljenih za one koji su zaduženi za upravljanje ili da ih, u nekim slučajevima, učini javno dostupnim.
- A69. Osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva dati trećoj stranki kopiju praktičarovih pisanih komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje, praktičar može trebati prethodnu suglasnost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje da to učini.

#### **Obavljanje angažmana**

##### *Značajnost u uvidu u financijske izvještaje (Vidjeti točku 43.)*

- A70. Praktičarovo razmatranje značajnosti se provodi u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Neki okviri financijskog izvještavanja razmatraju koncept značajnosti u kontekstu sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Iako se u okvirima financijskog izvještavanja može razmatrati značajnost s različitim značenjima, oni uobičajeno objašnjavaju da:
- za pogrešna prikazivanja, uključujući ispuštanja, smatra se da su značajna ako je razumno očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, mogu utjecati na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja;
  - prosudbe o značajnosti stvaraju se u kontekstu okolnosti i na njih utječe veličina ili vrsta pogrešnog prikaza ili njihova kombinacija; i
  - prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima financijskih izvještaja se temelje na razmatranju zajedničkih potreba za financijskim informacijama korisnika kao grupe. Ne sagledava se moguć učinak pogrešnog prikaza na određene pojedinačne korisnike, kojima se potrebe mogu znatno razlikovati.
- A71. Razmatranja koncepta značajnost, ako postoje u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, osiguravaju referentni okvir praktičaru u određivanju značajnosti za uvid. Ako ne postoje razmatranja značajnosti u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja razmatranja u prethodnoj točki osiguravaju referentni okvir.
- A72. Praktičarovo određivanje značajnosti je pitanje za profesionalnu prosudbu i na njega ima utjecaj praktičarova percepcija potreba namjeravanih korisnika financijskih izvještaja. U tom kontekstu, razumno je da praktičar pretpostavi da korisnici:
- imaju razumno znanje o poslovanju i gospodarskim aktivnostima i računovodstvu te spremnost da proučavaju informacije u financijskim izvještajima s razumnom ustrajnošću;
  - razumiju da su financijski izvještaji sastavljeni, prezentirani i podvrgnuti uvidu uz uvažavanje razina značajnosti;

- uviđaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa temeljenog na korištenju procjena, prosudbi i sagledavanju budućih događaja; i
- donose razumne ekonomske odluke na temelju informacija u financijskim izvještajima.

Nadalje, osim u slučaju angažmana uvida poduzetom za financijske izvještaje kojima se namjeravaju ispuniti posebne potrebe određenih korisnika, uobičajeno ne sagledava se mogući učinak pogrešnog prikaza na posebne korisnike, kojima se potrebe za informacijama mogu znatno razlikovati.

A73. Praktičarova prosudba o tom što je značajno u vezi s financijskim izvještajima kao cjelinom je ista neovisno o razini uvjerenja koju je stekao praktičar kao osnovici za izražavanje zaključka o financijskim izvještajima.

Mijenjanje značajnosti (Vidjeti točku 44.)

A74. Praktičarova utvrđena značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu može se trebati izmijeniti tijekom angažmana kao posljedica:

- promjena okolnosti koje su nastupile tijekom uvida. (Na primjer, odluka da se proda značajan dio subjektovog poslovanja.)
- nove informacije ili promjene u praktičarovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja kao posljedica obavljanja postupaka uvida u skladu s ovim MSU-om. (Na primjer, ako se tijekom uvida ipak pokaže da će stvarni financijski rezultati vjerojatno biti značajno različiti u odnosu na anticipirane financijske rezultate za kraj obračunskog razdoblja koji su početno bili korišteni za utvrđivanje značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu.)

*Praktičarovo razumijevanje* (Vidjeti točke 45 – 46.)

A75. Praktičar koristi profesionalnu prosudbu da bi utvrdio razmjer razumijevanja subjekta i njegovog okruženja koji se zahtijeva kako bi se obavio uvid u subjektive financijske izvještaje u skladu s ovim MSU-om. Praktičarova osnovna preokupacija jest pitanje je li stečeno razmatranje dovoljno za postizanje praktičarovih ciljeva angažmana. Širina i dubina cjelokupnog razumijevanja kojeg stječe praktičar je manja od one koju ima menadžment.

A76. Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja je trajni dinamički proces prikupljanja, ažuriranja i analiziranja informacija kroz cijeli angažman uvida. Praktičarovo razumijevanje se stječe i primjenjuje na ponavljajućoj osnovi tijekom cijelog obavljanja angažman i ažurira se s promjenom u uvjetima i nastupanjem okolnosti. Početni postupci za prihvaćanje i zadržavanje angažmana u vrijeme početka angažmana uvida se temelje na praktičarovom preliminarnom razumijevanju subjekta i okolnosti angažmana. U odnosu s već postojećim klijentom, praktičarovo razumijevanje uključuje znanje stečeno u ranijim angažmanima koje je obavio praktičar u vezi sa subjektivim financijskim izvještajima i drugim financijskim informacijama.

A77. Razumijevanje ustanovljuje okvir za povezivanje unutar kojeg praktičar planira i obavlja angažman uvida, te stvara profesionalne prosudbe tijekom cijelog angažmana. Naročito je važno da, razumijevanje treba biti dovoljno da praktičar može prepoznati područja u financijskim izvještajima gdje je vjerojatno da mogu nastati značajna pogrešna prikazivanja i, kako bi

se bavilo tim područjima, da o njima osigura informacije za praktičarov pristup oblikovanju i obavljanju postupaka.

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.
- složenost okvira financijskog izvještavanja.
- subjektive obveze ili zahtjeve financijskog izvještavanja i postoje li te obveze ili zahtjevi prema primjenjivom zakonu ili regulativi ili su, u kontekstu aranžmana dobrovoljnog financijskog izvještavanja, ustanovljeni formaliziranim sporazumima o upravljanju ili odgovornostima, na primjer, prema ugovornim sporazumima s trećim strankama.
- relevantne odredbe zakona i regulative za koje je opće prihvaćeno da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima, kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative.
- razinu razvijenosti subjektive menadžerske i upravljačke strukture u vezi s rukovođenjem i nadzorom subjektivih računovodstvenih evidencija i sustava financijskog izvještavanja koji podupiru sastavljanje financijskih izvještaja. Manji subjekti često imaju nekolicinu zaposlenika, što može utjecati na to kako menadžment obavlja nadzor. Na primjer, podjela dužnosti može biti neizvediva. Međutim, u manjem subjektu kojim upravlja vlasnik-menadžer, vlasnik-menadžer može biti u mogućnosti učinkovitije obavljati nadzor nego u velikom subjektu. Taj nadzor može kompenzirati općenito ograničenije mogućnosti podjela dužnosti.
- pristup »od vrha prema dnu« i subjektovo okruženje kontrola kojim se subjekt bavi s rizicima u vezi s financijskim izvještavanjem i sukladnošću sa subjektivim obvezama financijskog izvještavanja.
- razinu razvijenosti i složenosti subjektivih sustava financijskog računovodstva i financijskog izvještavanja i povezanih kontrolama kojima se održavaju subjektive računovodstvene evidencije i povezane informacije.
- subjektive postupke za bilježenje, klasificiranje i sažimanje transakcija, akumuliranje informacija za uključivanje u financijske izvještaje i povezana objavljivanja.
- vrste pitanja koja zahtijevaju računovodstvena prepravljivanja u subjektivim financijskim izvještajima u ranijim razdobljima.

*Oblikovanje i obavljanje postupaka* (Vidjeti točke 47, 55.)

A79. Na planirane vrste, vremenski raspored i obujam postupaka koje praktičar smatra potrebnim kako bi pribavio primjerene dokaze kao osnovu za zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini utječu:

- zahtjevi ovog MSU-a; i
- zahtjevi ustanovljeni primjenjivim zakonom ili regulativom, uključujući i zahtjevi dodatnog izvješćivanja sadržani u primjenjivim zakonima ili regulativama.

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



- A81. Zahtjevi ovog MSU-a u vezi s oblikovanjem i obavljanjem upita i analitičkih postupaka, te postupcima koji se bave posebnim okolnostima, su oblikovani tako da omogućе praktičaru postizanje ciljeva navedenih u ovom MSU. Okolnosti angažmana uvida se jako razlikuju i, stoga, mogu postojati okolnosti gdje praktičar može smatrati da je djelotvornije ili učinkovitije oblikovati i obaviti druge postupke. Na primjer, ako tijekom stjecanja razumijevanja subjekta, praktičar postane svjestan postojanja značajnog ugovora praktičar može odabrati da pročita ugovor.
- A82. Činjenica da praktičar može smatrati nužnim da se obave drugi postupci ne mijenja praktičarov cilj stjecanja ograničenog uvjerenja u vezi s financijskim izvještajima kao cjelini.

#### Značajne ili neuobičajene transakcije

- A83. Praktičar može razmotriti, obavljanje uvida u računovodstvene evidencije s namjerom otkrivanja značajnih ili neuobičajenih transakcija koje mogu zahtijevati posebnu pozornost u uvidu.

#### Upit (Vidjeti točke 46 – 48.)

- A84. U uvidu, upit uključuje traženje informacija od menadžmenta i drugih osoba unutar subjekta, kako praktičar smatra primjerenim u okolnostima angažmana. Praktičar može također proširiti upite na dobivanje nefinancijskih podataka ako je prikladno. Ocjenjivanje odgovora koje daje menadžmentom je sastavni dio postupka postavljanja upita.

- A85. Ovisno o okolnostima angažmana, upiti mogu također uključivati i upite o:

- radnjama poduzetim na sastancima s vlasnicima, onima koji su zaduženi za upravljanje i njihovim odborima, kao i o odvijanjima drugih sastanaka, ako ih ima, koje utječu na informacije i objave sadržane u financijskim izvještajima.
- priopćenjima koje je subjekt primio ili očekuje da će primiti ili dobiti od regulatornih agencija.
- pitanjima iskrsnulim tijekom primjenjivanja drugih postupaka. Kada obavlja daljnje upite u vezi s otkrivenim nedosljednostima, praktičar razmatra razumnost i dosljednost menadžmentovih odgovora u kontekstu rezultata dobivenih drugim postupcima, kao i praktičarovog poznavanja i razumijevanja subjekta i djelatnosti u kojoj subjekt posluje.

- A86. Dokazi pribavljeni upitima su često glavni izvor dokaza o menadžmentovoj namjeri. Međutim, informacije raspoložive za potkrjepljivanje menadžmentove namjere mogu biti ograničene. U tom slučaju, razumijevanje menadžmentove prošlosti provođenja svojih izraženih namjera, razlozi koje je menadžment naveo kao one koji su doveli do izbora određenog pravca djelovanja i menadžmentova mogućnost da provede određeni pravac djelovanja može osigurati relevantne informacije za potvrđivanje dokaza pribavljenih upitom. Važna je primjena profesionalnog skepticizma u ocjenjivanju odgovora koje je dao menadžment kako bi omogućila praktičaru ocijeniti postoji li jedno ili više pitanja koja bi uzrokovala da on povjeruje da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

- A87. Obavljanje postupaka postavljanja upita također pomaže praktičaru u stjecanju ili ažuriranju njegovog razumijevanja subjekta i subjektovog okruženja, kako bi mogao prepoznati područja gdje je vjerojatnije da će se pojaviti značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima.

Upit o sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja (Vidjeti točku 48(f).)

- A88. U malim subjektima često može biti da menadžment ne radi procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja, nego se umjesto toga oslanja na poznavanje poslovanja i anticipirane buduće izgledе. U tim okolnostima, može biti primjereno raspraviti s menadžmentom srednjoročne i dugoročne poslovne izgledе i financiranje, uključujući i razmatranje jesu li argumenti menadžmenta protuslovni praktičarovom razumijevanju subjekta.

#### Analitički postupci (Vidjeti točke 46 – 47, 49.)

- A89. U uvidu u financijskih izvještaja, obavljanje analitičkih postupaka pomaže praktičaru u:

- stjecanju ili ažuriranju praktičarovog razumijevanje 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 datumima, uključujući i s ključnim pokazateljima uspješnosti.
- osiguravanju potvrđnih dokaza u vezi s drugim upitima ili već obavljenim analitičkim postupcima.
- služenju 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 sastavnim dijelovima subjekta kako bi se osigurali dokazi za financijske informacije sadržane u pojedinim stavkama ili objavama sadržanim u financijskim izvještajima.

- A90. Različite metode mogu se koristiti za obavljanje analitičkih postupaka. Te metode su u rasponu od jednostavnih usporedbi do obavljanja složenih analiza korištenjem statističkih tehnika. Praktičar može, na primjer, primijeniti analitičke postupke kako bi ocijenio financijske informacije koje utjelovljuju financijski izvještaji pomoću analiza prihvatljivih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka, kao i procjene rezultata usklađenosti s očekivanim vrijednostima u kontekstu prepoznatih odnosa i pojedinačnih stavki koje se čine neuobičajenim, ili koji se razlikuju od očekivanih trendova ili vrijednosti. Praktičar će uspoređivati evidentirane iznose ili pokazatelje izračunane temeljem evidentiranih iznosa, sa svojim očekivanjima stvorenim temeljem informacija dobivenih iz relevantnih izvora. Primjeri izvora informacija koje praktičar često koristi za određivanje očekivanih vrijednosti, ovisno o okolnostima angažmana, uključuju:

- financijske informacije za usporedivo razdoblje odnosno razdoblja, uzimajući u obzir znane promjene.
- informacije o očekivanim poslovnim i financijskim rezultatima, kao što su budžeti ili prognoze, uključujući ekstrapolacije iz godišnjih podataka ili podataka za međurazdoblja.
- odnose između elemenata financijskih informacija unutar razdoblja.
- informacija u vezi s granom u kojoj subjekt posluje, kao što su informacije o pokazatelju bruto dobiti ili usporedba

subjektovog pokazatelja obrtaja kupaca s prosjekom grane ili s drugim subjektima usporedive veličine iz iste grane.

- odnose financijskih informacija s relevantnim nefinancijskim informacija, kao što su rashodi za plaće u odnosu na broj zaposlenika.

A91. Praktičarom razmatranje o tom jesu li podaci, koji će se koristiti za analitičke postupke, primjereni za namjeravanu svrhu odnosno svrhe tih postupaka, temelji se na praktičarom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, te na njega utječu vrste i izvori podataka, kao i okolnosti u kojima se dobivaju podaci. Sljedeća razmatranja mogu biti relevantna:

- izvor dostupnih informacija. Primjerice, informacija može biti pouzdanija kada je pribavljena iz neovisnog izvora izvan subjekta;
- usporedivost dostupnih informacija. Primjerice, moguće je da će biti potrebno prilagoditi podatke za cjelokupnu granu kako bi bili usporedivi s podacima subjekta koji proizvodi i prodaje specijalizirane proizvode;
- vrsta i relevantnost dostupnih informacija. Primjerice, jesu li budžeti ustanovljeni kao rezultati koji se očekuju ili kao ciljevi koje treba postići; i
- znanje i stručnost uključeni u sastavljanje informacija, kao i povezane kontrole koje su oblikovane da bi osigurale njihovu potpunost, točnost i ispravnost. Takve kontrole mogu uključiti, na primjer, kontrole nad sastavljanjem, pregledavanjem i održavanjem budžetskih informacija.

Postupci za bavljenje posebnim okolnostima

Prijevara i nesukladnost sa zakonima ili regulativama (Vidjeti točku 52(d).)

A92. Prema ovom MSU, ako je praktičar otkrio ili sumnja da su nastale prijevare ili nezakonite radnje, od praktičara se zahtijeva da utvrdi ima li odgovornost da izvjesti stranku izvan subjekta o nastanku, ili sumnja da su nastale, prijevare ili nezakonite radnje. Iako praktičarova profesionalna dužnost čuvanja povjerljivosti klijentovih informacija može sprječavati takvo izvještavanje, praktičarova zakonska odgovornost može u nekim okolnostima nadmašiti dužnost čuvanja povjerljivosti.

Događaji ili uvjeti koji mogu stvarati dvojbu u vezi s korištenjem pretpostavke neograničenosti vremena poslovanja u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 54.)

A93. Popis čimbenika u nastavku sadrži primjere događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu stvoriti značajnu dvojbu u vezi s pretpostavkom neograničenosti vremena poslovanja. Popis nije sveobuhvatan, a isto tako i postojanje jedne ili više od navedenih stavki ne znači da postoji značajna neizvjesnost o tom može li subjekt nastaviti s poslovanjem po pretpostavci neograničenosti vremena poslovanja.

#### Financijski

- Subjekt ima neto obveze ili neto tekuće obveze.
- Posudbe uz konvenciju nepromjenjivih uvjeta približavaju se dospjeću bez realnih izgleda za njihovo obnavljanje ili reprogramiranje; ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročne posudbe za financiranje dugotrajne imovine.
- Postojanje indikacija o otkazivanju financijske suradnje od strane vjerovnika i drugih kreditora.
- Negativni novčani tokovi iz poslovanja iskazani u povijesnim ili prospektivnim financijskim izvještajima.

- Negativni ključni financijski pokazatelji.
- Značajni gubici u poslovanju ili značajno smanjivanje vrijednosti imovine korištene za stvaranje novčanih tokova.
- Kašnjenje u isplata dividendi ili obustava isplata.
- Nemogućnost isplata vjerovnika na datume dospijeca.
- Nemogućnost poštivanja uvjeta iz ugovora o kreditima.
- Promjena kreditnih uvjeta dobavljača na isporuke tek po prethodnom plaćanju.
- Nemogućnost dobivanja financijskih sredstava za razvoj važnog novog proizvoda ili drugih značajnih ulaganja.

#### Poslovní

- Menadžment namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje.
- Gubitak ključnih rukovodećih osoba bez mogućnosti njihove zamjene.
- Gubitak glavnih tržišta, povlastica, licenci ili glavnog dobavljača.
- Teškoće sa zaposlenicima.
- Nedostatak važnih zaliha.
- Rast vrlo uspješne konkurencije.

#### Ostali

- Nepostizanje potrebne visine kapitala ili drugih zakonskih zahtjeva.
- Sudski ili zakonski postupci protiv subjekta koji su u tijeku i mogu, kad se okončaju, rezultirati presudama za koje je malo vjerojatno da će se po njima moći postupiti.
- Promjene zakonskih propisa ili politike vlade za koje se očekuje da će za subjekt imati nepovoljan učinak.
- Neosigurani ili nedovoljno osigurani katastrofalni događaji kada oni nastanu.

Drugi čimbenici često mogu ublažiti značaj takvih događaja ili okolnosti. Na primjer, učinak protumjera, kod subjekta koji nije u mogućnosti redovito otplaćivati svoje dugove, mogu imati menadžmentovi planovi održavanja primjerenih novčanih tokova drugim metodama, kao što je prodajom imovine, reprogramiranjem otplata duga ili pribavljanjem dodatnog kapitala. Slično tome, gubljenje vodećeg dobavljača može biti ublaženo raspolaganjem prikladnog alternativnog izvora opskrbe.

*Usklađivanje financijskih izvještaja s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama (Vidjeti točku 56.)*

A94. Praktičar uobičajeno pribavlja dokaz da su financijski izvještaji u skladu s, ili usklađeni s, potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama traganjem iznosa ili stanja iz financijskih izvještaja u relevantnim računovodstvenim evidencijama kao što je glavna knjiga ili rekapitulacijama ili pregledima koji odražavaju podudarnost ili usklađenost iznosa iz financijskih izvještaja s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama (kao što je bruto bilanca).

*Obavljanje dodatnih postupaka (Vidjeti točku 57.)*

A95. Dodatne postupci se zahtijevaju prema ovom MSU ako praktičar postane svjestan pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

- A96. Praktičarova reakcija na poduzete dodatne postupke u vezi s nekom stavkom koja uzrokuje da praktičar vjeruje kako može biti značajno pogrešno prikazana u financijskim izvještajima, razlikovat će se od slučaja do slučaja ovisno o okolnostima i pitanje je za praktičarovu profesionalnu prosudbu.
- A97. Praktičarova prosudba o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu dodatnih postupaka koji su potrebni da bi se pribavio dokaz ili da zaključi kako nije vjerojatno da postoji značajno pogrešno prikazivanje ili da utvrdi da postoji značajno pogrešno prikazivanje, ravna se prema:
- informacijama pribavljenim praktičarovim ocjenjivanjem rezultata postupaka koji su već obavljani;
  - praktičarovom ažuriranom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja stečenog tijekom odvijanja angažmana; i
  - praktičarovom stavu o potrebnoj uvjerljivosti dokaza za bavljenje s pitanjem koje uzrokuje da praktičar vjeruje da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.
- A98. Dodatni postupci su usmjereni na dobivanje dostatnih i primjerenih dokaza kako bi omogućili praktičaru formiranje zaključka o pitanjima za koja vjeruje da mogu uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Postupci mogu biti:
- dodatni upiti ili analitički postupci, na primjer, kroz obavljanje s većom detaljnošću ili fokusiranjem na izložene stavke (tj. na iznose ili objave u vezi s izloženim računima ili transakcijama odraženim u financijskim izvještajima); ili
  - postupci drugih vrsta, na primjer, dokazni testovi detalja ili eksterne potvrđivanja.
- A99. Sljedeći primjeri ilustriraju praktičarovu ocjenu potrebe obavljanja dodatnih postupaka i praktičarovu reakciju kada smatra da su nužni dodatni postupci.
- Tijekom postavljanja upita i obavljanja analitičke postupci u uvidu, praktičarova analiza računa potraživanja pokazuje značajan iznos dospjelih nenaplaćenih potraživanja za koje nema ispravka za sumnjiva i sporna potraživanja.
  - To uzrokuje da praktičar povjeruje kako stanje računa potraživanja u financijskim izvještajima može biti značajno pogrešno prikazano. Praktičar tada postavlja upite menadžmentu o tom postoje li nenaplativi računi potraživanja koje treba prikazati kao one s umanjenom vrijednošću.
  - Ovisno o menadžmentovom odgovoru, praktičarova ocjena odgovora može:
    - (a) omogućiti praktičaru da zaključi kako nije vjerojatno da je stanje računa potraživanja značajno pogrešno prikazano. U tom slučaju, ne zahtijevaju se daljnji postupci.
    - (b) omogućiti praktičaru da zaključi kako to pitanje uzrokuje da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Ne zahtijevaju se daljnji postupci i praktičar bi formirao zaključak da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani.
    - (c) voditi praktičar k tom da nastavi vjerovati kako je vjerojatno da je stanje računa potraživanja značajno pogrešno prikazano, dok ne osigura dostatne i primjerene dokaze kako bi utvrdio da je stvarno pogrešno.

U tom slučaju, od praktičara se zahtijeva da obavi dodatne postupci, na primjer, da zahtjeva od menadžmenta analizu iznosa uplata primljenih poslije datuma bilance

temeljem tih računa kako bi se utvrdili nenaplativi računi potraživanja. Ocjena rezultata dodatnih postupaka može omogućiti praktičaru da ostvari ono što je prethodno navedeno u (a) ili (b). Ako to ne može, od praktičara se zahtijeva da:

- (i) nastavi obavljanje dodatnih postupaka dok ne postigne ono što je prethodno navedeno u (a) ili (b); ili
- (ii) ako praktičar nije u mogućnosti ili zaključiti kako nije vjerojatno da je pitanje uzrokovalo da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani ili utvrditi da pitanje uzrokuje da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani, tada postoji ograničenje djelokruga i praktičar nije u mogućnosti formirati nedomificiran zaključak o financijskim izvještajima.

#### Pisane izjave (Vidjeti točke 61 – 63.)

- A100. Pisane izjave su važan izvor dokaza u angažmanu uvida. Ako menadžment izmijeni ili ne da zahtijevane pisane izjave, to može upozoravati praktičara na mogućnost postojanja jednog ili više značajnih pitanja. Nadalje, zahtjev za pisane, radije nego za usmene, izjave može u mnogo slučajeva potaknuti menadžment da pažljivije razmotri takva pitanja te na taj način poboljšati kvalitetu izjava.
- A101. Osim pisanih izjava zahtijevanih u ovom MSU, praktičar može smatrati nužnim zahtijevati druge pisane izjave o financijskim izvještajima. To može biti potrebno, na primjer, da bi se kompletirali praktičarovi dokazi u vezi s određenim stavkama ili objavama koje su se odrazile u financijskim izvještajima gdje praktičar smatra da su takve izjave važne za formiranje zaključka o financijskim izvještajima na modificiranoj ili nedomificiranoj osnovi.
- A102. U nekim slučajevima, menadžmentom može uključiti u pisane izjave formulacije s rezervama koje imaju učinak da su izjave dane prema najboljim saznanjima i u dobroj vjeri. Razumno je da praktičar prihvatiti takvu formulaciju ako je praktičar uvjeren da su izjave dali oni koji imaju odgovarajuće odgovornosti i saznanja o pitanjima uključenim u izjave.
- Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima (Vidjeti točku 66 – 68)**
- A103. U nekim okolnostima, može biti da praktičar nije pribavio dokaze koje je očekivao da će dobiti prvenstveno kroz oblikovanje upita i analitičkih postupaka, kao i postupaka koji se odnose na posebne okolnosti. U takvim okolnostima, praktičar smatra da dokazi pribavljeni obavljenim postupcima nisu dostatni i primjereni da bi se mogao formirati zaključak o financijskim izvještajima. Praktičar može:
- proširiti obavljen posao; ili
  - obaviti druge postupke za koje praktičar prosudi da su nužni u danim okolnostima.
- gdje ništa od toga nije izvedivo u danim okolnostima, primjerice, ako član menadžmenta nije dostupan u vrijeme uvida da odgovori na praktičarove upite o značajnim pitanjima, praktičar neće moći pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi mogao formirati zaključak i ovim se MSU-om zahtijeva da utvrditi učinak na izvješće praktičara ili na svoju sposobnost da dovrši angažman. Takva situacija, poput navedene u točki 57, može nastati čak iako praktičar nije spoznao pitanje odno-

sno pitanja koja uzrokuju da vjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

#### Ograničenja djelokruga

A104. Nemogućnost da se obavi određeni postupak ne predstavlja ograničenje djelokruga uvida ako praktičar može pribaviti dostatne i primjerene dokaze obavljanjem drugih postupaka.

A105. Ograničenja djelokruga uvida koja nameće menadžment može imati druge posljedice za uvid, kao što su na praktičarovo razmatranje područja u kojima je vjerojatno da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani i na zadržavanje angažmana.

#### Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima

*Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 69(a).)*

A106. Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima je važan jer obavještava korisnike financijskih izvještaja o okviru na kojem su temeljeni financijski izvještaji. Ako financijski izvještaji su financijski izvještaji posebne namjene, oni mogu biti sastavljeni prema okviru financijskog izvještavanja za posebne namjene koji je dostupan samo stranki u angažmanu i praktičaru. Opis korištenog okvira financijskog izvještavanja za posebne namjene je važan, pošto financijski izvještaji posebne namjene mogu biti neprikladni za upotrebu različitu od namjeravane upotrebe određene za financijske izvještaje posebne namjene.

A107. Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji sadrži neprecizne formulacije s rezervama ili ograničenjima (primjerice, »financijski izvještaji su u suštini sukladni s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja«) nije primjereni opis tog okvira pošto on može dovesti u zabludu korisnike financijskih izvještaja.

*Objave učinaka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (Vidjeti točke 69(b)(vi), 71.)*

A108. Od praktičara se zahtijeva prema ovom MSU da ocijeni osiguravaju li financijski izvještaji primjerene objave kako bi omogućili namjeranim korisnicima razumjeti učinak značajnih transakcija i događaja na subjektov financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove.

A109. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije, menadžment može trebati uključiti dodatne objave u financijskim izvještajima povrhu onih koje izričito zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili, u iznimno rijetkim situacijama, da odstupa od zahtjeva iz okvira, kako bi postigao fer prezentaciju financijskih izvještaja.

Razmatranja u slučaju kada se koristi okvir sukladnosti

A110. U iznimno rijetkim slučajevima, praktičar će smatrati za financijske izvještaje sastavljene u skladu s okvirom sukladnosti da dovode u zabludu ako je praktičar, u skladu s ovim MSU-om, u vrijeme prihvaćanja angažmana utvrdio da je okvir prihvatljiv.

*Kvalitativni aspekti subjektivih računovodstvenih praksa (Vidjeti točku 70(b).)*

A111. U razmatranju kvalitativnih aspekata subjektivih računovodstvenih praksi, praktičar može postati svjestan moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. Praktičar može

zaključiti da kumulativni učinak manjka neutralnosti, zajedno s učinkom očiglednih neispravljenih pogrešnih prikazivanja, uzrokuje da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani. Pokazatelji manjka neutralnosti koji može utjecati na praktičarovu ocjenu o tom mogu li financijski izvještaji kao cjelina biti značajno pogrešno prikazani uključiti sljedeće:

- selektivno ispravljanje očiglednih pogrešnih prikazivanja na koja je skrenuta pozornost menadžmentu tijekom uvida (na primjer, ispravljanje pogrešnih prikazivanja s učinkom povećavanja izvještavanih zarada, ali ne i ispravljanje pogrešnih prikazivanja koja imaju učinak smanjivanja izvještavanih zarada).
- moguću menadžmentovu pristranost u stvaranju računovodstvenih procjena.

A112. Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti ne znače nužno da ima pogrešnih prikazivanja za stvaranje zaključaka o razumnosti pojedinačnih računovodstvenih procjena. Oni mogu, međutim, utjecati na praktičarovo razmatranje mogu li financijski izvještaji kao cjelina biti značajno pogrešno prikazani.

*Formiranje zaključka (Vidjeti točku 74.)*

Opis informacija koje sadrže financijski izvještaji

A113. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, u praktičarovom zaključku se navodi da ništa nije skrenulo praktičarovu pozornost što bi uzrokovalo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ... (ili ne daju istinit i fer prikaz ...) u skladu s [primjenjivim okvirom fer prezentacije]. U slučaju mnogih okvira opće namjene, primjerice, zahtijeva se da financijski izvještaji fer prezentiraju (ili daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja subjekta na kraju razdoblja i subjektive financijske uspješnosti i novčanih tokova za to razdoblje.

»Fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama« ili »daju istinit i fer prikaz«

A114. Hoće li koristiti u određenoj jurisdikciji fraza »fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama« ili fraza »daju istinit i fer prikaz« utvrđuje se zakonom ili regulativom koja uređuje uvid u financijske izvještaje u toj jurisdikciji ili opće prihvaćenom praksom u toj jurisdikciji. Gdje zakon ili regulativa zahtijeva korištenje različitih riječi, to ne utječe na zahtjev iz ovog MSU-a da praktičar ocijeni fer prezentaciju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

*Nemogućnost formiranja zaključka zbog ograničenja u djelokrugu uvida koji je nametnuo menadžment poslije prihvaćanja angažmana (Vidjeti točke 15, 82.)*

A115. Izvedivost povlačenja iz angažmana može ovisiti o stupnju dovršenosti angažmana u vrijeme kada menadžment nameće ograničenje djelokruga. Ako je praktičar značajno odradio uvid, on može odlučiti da dovrši uvid u razmjeru u kojem je to moguće, suzdrži se od zaključka i objasni ograničenje djelokruga u točki izvješće koja opisuje osnovu za suzdržavanje od zaključka.

A116. U određenim okolnostima, neće biti moguće povlačenje iz angažmana može ako se zakonom ili regulativom zahtijeva od praktičara da nastavi angažman. Na primjer, to može biti u slučaju kada je praktičar imenovan za uvid u financijske

izvještaje subjekta iz javnog sektora. To može također biti u slučaju jurisdikcija gdje je praktičar imenovan za uvid u financijske izvještaje koji obuhvaćaju određeno razdoblje ili je imenovan za određeno razdoblje i zabranjeno mu je povlačenje prije dovršavanja uvida u te financijske izvještaje ili prije kraja razdoblja, već prema tom što je odgovarajuće. Praktičar može također razmotriti je li nužno uključiti odjeljak za ostala pitanja u izvješće praktičara kako bi objasnio zašto nije moguće da se praktičar povuče iz angažmana.

Komuniciranje s regulatorima ili subjektovim vlasnicima

A117. Kada praktičar zaključi da je nužno povlačenje iz angažmana zbog ograničenja djelokruga, mogu postojati profesionalni, pravni ili regulatorni zahtjevi da praktičar komunicira s regulatorima ili subjektovim vlasnicima o pitanju povezanom s povlačenjem iz angažmana.

**Izvješće praktičara** (Vidjeti točke 86 – 92.)

A118. Pisano izvješće obuhvaća izvješća izdana u papirnatom obliku i ona izdana na elektroničkim medijima.

*Sastavni dijelovi izvješća praktičara* (Vidjeti točku 86.)

A119. Naslov u kojem se navodi da izvješće je izvješće neovisnog praktičara, primjerice »Izvješće neovisnog praktičara o uvidu«, potvrđuje da je praktičar ispunio sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću i, stoga razlikuje izvješća praktičara od izvješća koje izdaju drugi.

A120. Zakon ili regulativa može određivati na koga se treba nasloviti izvješće praktičara u određenoj jurisdikciji. Izvješće praktičara se uobičajeno naslovljuje na one za koje je izvješće sastavljeno, često ili na dioničare ili na one koji su zaduženi za upravljanje subjektom kojem su financijski izvještaji podvrgnuti uvidu.

A121. Kada praktičar dozna da će financijski izvještaji koji su bili podvrgnuti uvidu biti uključeni u dokument koji sadrži druge informacije, kao što je financijsko izvješće, praktičar može razmotriti, ako oblik prezentacije dopušta, navođenje brojeva stranica na kojima su prikazani financijski izvještaji koji su bili podvrgnuti uvidu. Ovo pomaže korisnicima u prepoznavanju financijskih izvještaja na koje se odnosi izvješće praktičara.

Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje (Vidjeti točku 86(d).)

A122. Zahtjev ovog MSU da praktičar mora pribaviti potvrdu od menadžmenta kako menadžment prihvaća i razumije svoje odgovornosti, i u vezi sa sastavljanjem financijskih izvještaja, i u vezi s angažmanom uvida, je ključan za obavljanje uvida i izvještavanje o angažmanu. Opis menadžmentove odgovornosti u izvješću praktičara osigurava kontekst čitateljima izvješća praktičara za menadžmentove odgovornosti o tome kako su one povezane s obavljenim angažmanom uvida.

A123. U izvješću praktičara ne treba se izričito pozivati na »menadžment« nego se umjesto toga može koristiti pojam koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. U nekim zakonodavstvima, primjereni poziv je na one koji su zaduženi za upravljanje subjektom.

A124. Mogu postojati okolnosti kada je primjereno da praktičar proširi opis menadžmentovih odgovornosti iz ovog MSU-a kako bi, u kontekstu zakonodavstva ili zbog vrste subjekta, odražavao dodatne odgovornosti koje su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja.

A125. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa koja propisuju menadžmentove odgovornosti može se posebno odnositi na odgovornost za primjerenost poslovnih knjiga i računovodstvenih evidencija ili računovodstvenog sustava. Pošto su knjige, evidencije i sustavi sastavni dio interne kontrole, ovaj MSU ne sadrži takve opise ili u njemu nema posebnih poziva na njih.

Praktičarova odgovornost (Vidjeti točku 86(f).)

A126. U izvješću praktičara se navodi da je odgovornost praktičara izraziti zaključak o financijskim izvještajima temeljeno na obavljenom uvidu, kako bi se usporedila odgovornost revizora s odgovornošću menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja.

Poziv na standarde (Vidjeti točku 86(f).)

A127. Poziv na standarde koje je koristio praktičar u uvidu obavještava korisnike izvješća praktičara da je uvid bio obavljen u skladu s utvrđenim standardima.

Komuniciranje o sadržaju uvida u financijskih izvještaja (Vidjeti točku 86(g).)

A128. Opis sadržaja angažmana uvida u izvješću praktičara objašnjava djelokrug i ograničenja angažmana poduzetog za dobrobit čitatelja izvješća. To objašnjenje pojašnjava, kako bi se izbjegla dvojba, da uvid nije revizija i da, u skladu s tim, praktičar nije izrazio revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i kako on može utjecati na praktičarov zaključak (Vidjeti točku 86(i)(ii).)

A129. Navođenje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u praktičarovom zaključku je s namjerom informiranja korisnika izvješća praktičara o kontekstu u kojem je izražen zaključak. Ono nije namijenjeno da ograniči ocjenjivanje koje se zahtijeva u točki 30(a). Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja se navodi riječima kao što su:

»... u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja;« ili

»... u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X ...«.

A130. Kada primjenjivi okvir financijskog izvještavanja obuhvaća standarde financijskog izvještavanja i zakonske ili regulatorne zahtjeve, okvir se navodi riječima kao što su »... u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i zahtjevima Zakona o korporacijama jurisdikcije X.«

Odjeljak s osnovom za modifikaciju kada je zaključak modificiran (Vidjeti točku 85(h)(ii).)

A131. Negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka u vezi s određenim pitanjem opisanim u odjeljku s osnovom za modifikaciju ne opravdava ispuštanje opisa drugih prepoznatih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju praktičarovog zaključka. U takvim slučajevima, objavljivanje takvih drugih pitanja koje je praktičar spoznao može biti relevantno za korisnike financijskih izvještaja.

Potpis praktičara (Vidjeti točku 86(l).)

A132. Praktičarov potpis je ili u ime praktičarove tvrtke ili osobno ime praktičara, ili i u ime praktičarove tvrtke i osobno ime praktičara, već prema tom što je odgovarajuće u određenom zakonodavstvu.

davstvu. Osim praktičarovog potpisa, u nekim zakonodavstvima, može se zahtijevati od praktičara da u izvješću praktičara navede oznaku svoje profesionalne pripadnosti ili dozvolu koje je izdalo mjerodavno tijelo za licenciranje u toj jurisdikciji.

*Upozoravanje čitatelja da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene (Vidjeti točku 88.)*

A133. Financijski izvještaji posebne namjene mogu se koristiti za svrhe različite od one za koju su bili namijenjeni. Na primjer, regulator može zahtijevati od određenih subjekata da javno objave financijske izvještaje posebne namjene. Kako bi se izbjegli nesporazumi, važno je da praktičar upozori korisnike izvješća praktičara da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i, da zbog toga, ne moraju biti prikladni za druge svrhe.

Ograničavanje distribucije ili upotrebe

A134. Osim upozoravanja čitatelja izvješća praktičara koje je zahtijevano ovim MSU-om kada su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira posebne namjene, praktičar može razmotriti da je primjereno naznačiti da je to izvješće praktičara namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili upotrebe izvješća praktičara. U tim okolnostima, točka koja sadrži upozorenje o korištenju okvira posebne namjene može se proširiti tako da uključi ta druga pitanja i u skladu s tim i izmjenu podnaslova.

*Ostale odgovornosti za izvješćivanje (Vidjeti točku 91.)*

A135. U nekim zakonodavstvima, praktičar može imati dodatne odgovornosti da izvijesti o drugim pitanjima koja su povrh odgovornosti praktičara prema ovom MSU. Na primjer, može se tražiti od praktičara da izvijesti o određenim pitanjima ako ih praktičar uoči tijekom obavljanja uvida u financijske izvještaje. Alternativno, od praktičara se može tražiti da obavli dodatne posebne postupke i izvijesti o njima ili izrazi zaključak o određenim pitanjima, kao što je primjerenost poslovnih knjiga i računovodstvenih evidencija. Standardi angažmana uvid u financijske izvještaje u određenom zakonodavstvu mogu pružiti upute o odgovornosti praktičara u vezi s određenim dodatnim odgovornostima za izvješćivanje u tom zakonodavstvu.

A136. U nekim slučajevima, relevantni zakon ili regulativa može zahtijevati ili dopuštati da praktičar izvijesti o tim drugim odgovornostima unutar izvješća praktičara o financijskim izvještajima. U drugim slučajevima, može se zahtijevati od praktičara, ili mu se dopuštati, da izvijesti o njima u odvojenom izvješću.

A137. Te druge odgovornosti izvješćivanja se iznose u odvojenom dijelu izvješća praktičara, kako bi ih se jasno razlikovalo od to praktičarove odgovornosti prema ovom MSU da izvijesti o financijskim izvještajima. Gdje je relevantno, taj dio može sadržati podnaslov ili više njih s opisom sadržaja odjeljaka s drugim odgovornostima izvješćivanja. U nekim zakonodavstvima, dodatnim odgovornostima izvješćivanja može se baviti u izvješću koje je odvojeno od izvješća praktičara sastavljenog za uvid u financijske izvještaje.

*Datum izvješća praktičara (Vidjeti točke 86(k), 92.)*

A138. Datum izvješće praktičara informira korisnike izvješće praktičara da je praktičar sagledao učinke događaja i transakcija koje je uočio i koje su nastale od tog datuma.

A139. Praktičarov zaključak se daje o financijskim izvještajima i odgovornost za financijske izvještaje snosi menadžment. Praktičar nije u položaju da stvori zaključak kako su pribavljeni dostatni i primjereni dokazi sve dok se ne uvjeri da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, i da je menadžment prihvatio odgovornost za njih.

A140. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa navodi osobe ili tijela (na primjer, upravu) koji su odgovorni za stvaranje zaključka da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, te određuje potreban postupak odobravanja. U takvim slučajevima, dokaz o odobravanju se dobiva prije datiranja izvješća o financijskim izvještajima. U drugim zakonodavstvima, međutim, postupak odobravanja nije propisan u zakonu ili regulativi. U takvim slučajevima, postupci po kojima subjekt provodi pripremanje i dovršavanje svojih financijskih izvještaja sagledava se u kontekstu njegovih struktura rukovođenja i upravljanja kako bi se prepoznale osobe ili tijela s nadležnošću za zaključivanje da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa može navesti trenutak u postupku izvještavanja o financijskim izvještajima u kojoj se očekuje da će biti dovršen uvid.

A141. U nekim zakonodavstvima, potrebno je da dioničari konačno odobre financijske izvještaje prije nego što se javno objave financijski izvještaji. U tim zakonodavstvima praktičaru nije potrebno konačno odobrenje dioničara da stvori zaključak o financijskim izvještajima. Datum odobravanja financijskih izvještaja za svrhe ovog MSU-a je, već prema tome što je ranije, datum s kojim su oni s priznatom nadležnošću utvrdili da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke ili datum s kojim su oni s priznatom nadležnošću potvrdili da su preuzeli odgovornost za njih.

*Izvjeshća praktičara propisano zakonom ili regulativom (Vidjeti točke 34 – 35, 86.)*

A142. Dosljednost u izvješću praktičara, kada je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om, unapređuje povjerenje na globalnom tržištu olakšavanjem prepoznavanja uvida u financijske izvještaje koji su bili obavljeni u skladu s globalno prihvaćenim standardima. Izvjeshće praktičara može se pozivati na ovaj MSU kada se razlike između zakonskih ili regulatornih zahtjeva i ovog MSU odnose samo na izgled ili terminologiju izvješća praktičara i, kao minimum, izvješće je u skladu sa zahtjevima iz točke 86 ovog MSU. U skladu s tim, u takvim okolnostima smatra se da je praktičar postupio u skladu sa zahtjevima ovog MSU-a, čak i kada je korišten izgled ili terminologija izvješća praktičara naveden zakonskim ili regulatornim zahtjevima izvještavanja. Gdje određeni zahtjevi u određenom zakonodavstvu nisu u suprotnosti s ovim MSU-om, primjena izgleda i terminologije korištene u ovom MSU pomaže korisnicima izvješća praktičara da lakše prepoznaju izvješće praktičara kao izvješće o uvidu u financijske izvještaje obavljenom u skladu s ovim MSU-om. U zahtjevima ovog MSU u vezi s prihvaćanjem angažmana uvida i zadržavanja odnosa s klijentom su obrađene okolnosti gdje zakon ili regulativa propisuje izgled ili terminologiju izvješća praktičara na način koji je značajno različit od zahtjeva ovog MSU-a.

*Izješća praktičara za uvide obavljene u skladu i s relevantnim standardima određenog zakonodavstva i s jurisdikcije i s ovim MSU-om (Vidjeti točku 86(f).)*

A143. Kada, osim što postupa u skladu sa zahtjevima ovog MSU, praktičar također postupa u skladu s relevantnim nacionalnim standardima, u izvješću navesti da je uvid bio obavljen u skladu i s ovim MSU-om i s relevantnim nacionalnim standardima za angažman uvida u financijske izvještaje. Međutim, poziv i na ovaj MSU i na relevantne nacionalne standarde nije primjeren ako postoji sukob između zahtjeva ovog MSU i onih u relevantnim nacionalnim standardima koji bi vodio formiranju različitog zaključka praktičara ili da ne bude uključen u odjeljak za isticanje pitanja koji bi, u određenim okolnostima, bio zahtijevan ovim MSU-om. U takvom slučaju, izvješće praktičara poziva se samo na relevantne standarde (ili ovaj MSU ili relevantne nacionalne standarde) u skladu s kojima je bilo sastavljeno izvješće praktičara.

*Ilustrativna izvješća uvida (Vidjeti točku 86.)*

A144. Dodatak 2 ovog MSU sadrži ilustracije izvješća praktičara za uvid u financijske izvještaje koje uključuju zahtjeve ovog MSU-a u vezi s izvješćivanjem.

## Dokumentacija

*Pravodobnost dokumentacije angažmana (Vidjeti točku 93.)*

A145. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka ustanovi vremenske rokove koji odražavaju potrebu pravodobnog dovršavanja cjeline konačnih dosjea angažmana.

## DODATAK 1

(Vidjeti točku A56.)

### Ilustrativno pismo o preuzimanju angažmana uvida u povijesne financijske izvještaje

U nastavku je primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u financijske izvještaje opće namjene sastavljenih u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima) koje ilustrira relevantne zahtjeve i upute ovog MSU-a. Ovo pismo nije i jedino moguće, nego je namijenjeno da bude vodič koji se može koristiti u vezi s razmatranjima navedenim u ovom MSU-u. Trebat će ga mijenjati u skladu s pojedinačnim zahtjevima i okolnostima. Sastavljeno je u vezi s uvidom u financijske izvještaje za jedno izvještajno razdoblje i zahtijevalo bi prilagodbe ako bi se namijenilo ili očekivalo da će se primjenjivati u uzastopnim revizijama. Može biti primjereno tražiti pravni savjet o tome je li neko predloženo pismo prikladno.

\* \* \*

Odgovarajućem predstavniku menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje Društva ABC<sup>11</sup>:

[Cilj i djelokrug uvida]

Vi<sup>12</sup> ste tražili uvid u financijske izvještaje opće namjene Društva ABC, koji obuhvaća izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama

<sup>11</sup> Naslovnici i pozivi u pismu bit će oni koji su primjereni u danim okolnostima angažmana, kao i u relevantnoj jurisdikciji. Važno je da se poziva na odgovarajuće osobe - Vidjeti točku 36 ovog MSU-a.

<sup>12</sup> Kroz ovo pismo, pozivi na »vi«, »mi«, »naš«, »menadžment«, »oni koji su zaduženi za upravljanje« i »praktičar« trebaju se koristiti ili izmijeniti već prema tome što je primjeren u okolnostima.

glavnice i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu i sažetak značajnih računovodstvenim politika i ostale objašnjavajuće informacije. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana uvida.

Naš uvid ćemo obaviti s ciljem izražavanja našeg zaključka o financijskim izvještajima. Naš zaključak, ako bude nemodificiran, bit će u obliku »Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu fer prezentacija, u svim značajnim odrednicama, (ili ne daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja Društva na [datum] i njegove financijske uspješnosti i novčanih tokova za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).«

[Praktičarove odgovornosti]

Mi ćemo obaviti naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenim), *Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nešto skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. MSU 2400 također zahtijeva od nas da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Mi ćemo obaviti postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta prema primjerenosti i primjenjivosti analitičkih postupaka, te ocijeniti pribavljene dokaze. Mi ćemo također obaviti dodatne postupke ako spoznamo pitanja koja uzrokuju da povjerujemo kako financijski izvještaji kao cjelina mogu biti značajno pogrešno prikazani. Ti postupci se obavljaju kako bi nam omogućili da izrazimo naš zaključak o financijskim izvještajima u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim). Postupci koje će se odabrati ovisit će o onom što mi smatramo nužnim primjenjujući našu profesionalnu prosudbu, temeljenu na našem razumijevanju Društva ABC i njegovog okruženja i našem razumijevanju MSFI-ova i njihove primjene u kontekstu djelatnosti.

Uvid nije revizija financijskih izvještaja, stoga:

- postoji razmjerno viši rizik nego što bi bio u reviziji, da svako značajno pogrešno prikazivanje koje može postojati u financijskim izvještajima podvrgnutim uvidu može biti neotkriveno uvidom, čak ako je uvid ispravno obavljen u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim).
- u izražavanju našeg zaključka temeljem uvida u financijske izvještaje, u našem izvješću o financijskim izvještajima će se izraziti suzdržanost od izražavanja bilo kakvog revizijskog mišljenja o financijskim izvještajima.

[Odgovornosti menadžmenta i prepoznavanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (za svrhe ovog primjera pretpostavlja se da praktičar nije utvrdio da zakon ili regulativa propisuje ove odgovornosti s odgovarajućim nazivima; zbog toga se koriste opisi iz točke 30(b) ovog MSU-a.)]

Naš uvid obaviti ćemo na osnovi toga da [menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje]<sup>13</sup> potvrde i razumiju da snose odgovornost:

- za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima<sup>14</sup>;

<sup>13</sup> Koristiti terminologiju već prema tome koja je odgovarajuća u danim okolnostima.

<sup>14</sup> Ili, ako je odgovarajuće, »za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s MSFI-ima«.

- (b) za onakve interne kontrole kakve [menadžment] odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i
- (c) osigurati nam:
- pristup svim informacijama za koje [menadžment] spozna da su relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;
  - dotadne informacije koje mi možemo zahtijevati od [menadžmenta] za svrhu uvida; i
  - neograničeni pristup osobama unutar Društva ABC od kojih smo odredili da je nužno pribaviti dokaze.

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

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu suradnju s Vašim osobljem tijekom uvida.

[Ostale relevantne informacije]

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

[Izvješćivanje]

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

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

Molimo da nam vratite potpisan primjerak ovog pisma kao dokaz vašeg potvrđivanja i suglasnosti s aranžmanom za naš uvid u financijske izvještaje, kao i s našim odgovornostima.

Društvo XYZ

Potvrđuje i suglasan u ime Društva ABC

(potpis)

.....

Ime i funkcija

Datum

————— DODATAK 2

(Vidjeti točku A144.)

## Ilustrativno praktičarovo izvješće o uvidu

### Izvješća o uvidu u financijske izvještaje opće namjene

*Ilustrativna izvješća o uvidu s nemodificiranim zaključcima*

- Ilustracija 1: Praktičarovo izvješće o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije oblikovanim da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika. (Na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte).

*Ilustrativna izvješća o uvidu s modificiranim zaključcima*

- Ilustracija 2: Praktičarovo izvješće koje sadrži zaključak s rezervom zbog očiglednog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti oblikovan je da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira sukladnosti).

- Ilustracija 3: Praktičarovo izvješće koje sadrži zaključak s rezervom zbog praktičarove nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).
- Ilustracija 4: Praktičarovo izvješće koje sadrži negativni zaključak zbog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).
- Ilustracija 5: Praktičarovo izvješće koje sadrži suzdržanost od zaključka zbog praktičarove nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja koja ima za posljedicu nemogućnost dovršavanja uvida. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).

### Izvješća o uvidu u financijske izvještaje posebne namjene

- Ilustracija 6: Praktičarovo izvješće o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ugovornim obvezama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 7: Praktičarovo izvješće o pojedinom financijskom izvještaju sastavljenom u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

#### Ilustracija 1

##### Okolnosti uključiti sljedeće:

- Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja.
- Financijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta za opću namjenu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte.
- Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.
- Povrh uvida u financijske izvještaje, praktičar ima druge odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu.

## IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

### Izvješće o financijskim izvještajima<sup>15</sup>

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

#### *Menadžmentova<sup>16</sup> odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte<sup>17</sup>, i za one interne kontrole

<sup>15</sup> Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

<sup>16</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

<sup>17</sup> Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...«.



za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

#### Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

#### Zaključak

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, i njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte.

#### Izvešće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela praktičarova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju praktičarovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

#### Ilustracija 2

##### Okolnosti uključiti sljedeće:

- Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja zahtijeva zakon ili regulativa.
- Financijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta za opću namjenu u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ Zakonom) jurisdikcije X (tj. okvirom financijskog izvještavanja, koji obuhvaća zakon ili regulativu, oblikovan za ispunjavanje uobičajenih potreba za financijskim informacijama širokog kruga korisnika, ali koji nije okvir fer prezentacije).
- Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.
- Temeljeno na uvidu, zalihe su pogrešno prikazane. Pogrešni prikaz je značajan ali ne i prožimajući za financijske izvještaje.
- Povrh uvida u financijske izvještaje, praktičar ima druge odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu.

#### IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

#### Izvešće o financijskim izvještajima<sup>18</sup>

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

#### Menadžmentova<sup>19</sup> odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s XYZ zakonom jurisdikcije X, i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

#### Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

#### Osnova za zaključak s rezervom

Zalihe Društva se iskazuju u izvještaju o financijskom položaju u xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže, nego ih je iskazao isključivo po trošku što predstavlja odstupanje od zahtjeva okvira financijskog izvještavanja (XYZ Zakon) jurisdikcije X. Evidencije Društva pokazuju da bi bio potreban ispravak zaliha u iznosu xxx za njihovo svođenje na neto nadoknadivu vrijednost da je menadžment iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica bi se smanjili xxx, xxx i xxx, svaki.

#### Zaključak s rezervom

Temeljem našeg uvida, osim za učinke pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji Društva

<sup>18</sup> Podnaslov »Izvešće o financijskim izvještajima« nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – »Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

<sup>19</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

ABC nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ Zakon) jurisdikcije X.

### Izvršće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela praktičarova izvršća razlikovat će se ovisno o sadržaju praktičarovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvršća]

[Praktičarova adresa]

#### Ilustracija 3

##### Okolnosti uključuju sljedeće:

- Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment subjekta u skladu s (okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije i različit je od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja).
- Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.
- Praktičar nije mogao pribaviti dostatne i primjerene dokaze u vezi ulaganja u inozemnu filijalu. Mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza se smatraju da su značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje.
- Praktičar nema drugih odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu povrh uvida u konsolidirane financijske izvještaje.

### IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

#### Menadžmentova<sup>20</sup> odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciji tih financijskih izvještaja u skladu s [naziv primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na jurisdikciju ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]<sup>21</sup> i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

#### Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standar-

dom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

#### Osnova za zaključak s rezervom

Ulaganje Društva ABC u inozemno pridruženo društvo XYZ stečeno tijekom godine i obračunato po metodi udjela iskazano je u izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine u iznosu xxx i udio Društva ABC u neto dobiti Društva XYZ u iznosu od xxx uključen je u dobit Društva ABC za tada završenu godinu. Nismo mogli dobiti pristup relevantnim informacijama Društva XYZ u vezi s knjigovodstvenim iznosom ulaganja Društva ABC u Društvo XYZ sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine i udjelu Društva ABC u neto dobiti za godinu Društva XYZ. U skladu s tim, nismo mogli obaviti postupke koje smo smatrali nužnim.

#### Zaključak s rezervom

Temeljem našeg uvida, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priloženi financijski izvještaji Društva ABC nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, i njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s [naziv primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na jurisdikciju ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvršća]

[Praktičarova adresa]

#### Ilustracija 4

##### Okolnosti uključuju sljedeće:

- Uvid u konsolidirane financijske izvještaje opće namjene koje je sastavio menadžment matice u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.
- Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.
- Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog nekonsolidiranja podružnice. Značajno pogrešno prikazivanje se smatra da je prožimajuće za financijske izvještaje. Učinci pogrešnog prikazivanja na financijske izvještaje nisu bili utvrđeni jer to nije bilo izvedivo.
- Praktičar nema drugih odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu povrh uvida u konsolidirane financijske izvještaje.

<sup>20</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

<sup>21</sup> Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s [ime primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući poziv na jurisdikciju ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, i za takve...«.

## IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU [Primjereni naslovnik]

### Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima<sup>22</sup>

Obavili smo uvid u priložene konsolidirane financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama u glavnici i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

#### Menadžmentova<sup>23</sup> odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja<sup>24</sup> i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

#### Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim konsolidiranim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u konsolidirane financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

#### Osnova za negativni zaključak

Kao što je objašnjeno u Bilješki X, Društvo nije konsolidiralo financijske izvještaje podružnice XYZ koju je Društvo steklo tijekom 20X1., a zbog toga što Društvo još nije moglo utvrditi fer vrijednosti na dan stjecanja određene značajne imovine i obveza podružnice. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, podružnica je trebala biti obuhvaćena konsolidacijom jer ju Društvo kontrolira. Da je podružnica

<sup>22</sup> Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

<sup>23</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

<sup>24</sup> Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...«.

XYZ bila konsolidirana to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih financijskih izvještaja.

#### Negativni zaključak

Temeljem našeg uvida, zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za negativni zaključak, konsolidirani financijski izvještaji Društva ABC nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva ABC i njegovih podružnica na 31. prosinca 20X1. godine, i njihovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

#### Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela praktičarova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju praktičarovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

#### Ilustracija 5

##### Okolnosti uključuju sljedeće:

- Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.
- Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.
- Praktičar nije u mogućnosti formirati zaključak o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze o više elemenata financijskih izvještaja i praktičar vjeruje da je učinak značajan i prožimajući za financijske izvještaje. Konkretnije, praktičar nije bio u mogućnosti pribaviti dokaze o subjektivim zalihama i potraživanja iz poslovanja.

## IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Bili smo angažirani za uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

### Menadžmentova<sup>25</sup> odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja<sup>26</sup> i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

<sup>25</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

<sup>26</sup> Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...«.

**Praktičarova odgovornost**

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Zbog pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost, međutim, nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze kao osnovu za izražavanje zaključka o financijskim izvještajima.

**Osnova za suzdržanost od zaključka**

Menadžment nije obavio inventuru zaliha na kraju godine. Nismo bili u mogućnosti obaviti postupke koje smo smatrali nužnim u vezi s količinama zaliha sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine koje su bile iskazane u iznosu od xxx u izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine.

Osim toga, uvođenje novog kompjutoriziranog sustava za potraživanja iz poslovanja u rujnu 20X1. godine rezultiralo je brojnim pogreškama u iskazivanju potraživanja i zaliha. Do datuma našeg izvješća, menadžment još uvijek uklanja manjkavosti sustava i ispravlja pogreške. Posljedica tih pitanja jest da nismo mogli utvrditi da li bi bila potrebna neka prepravljivanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja, i stavkama od kojih se sastoji izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjeni glavnice i izvještaj o novčanom toku.

**Suzdržanost od zaključka**

Zbog važnosti pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržanost od zaključka, nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze za formiranje zaključka o priloženim financijskim izvještajima. U skladu s tim, ne izražavamo zaključak o tim financijskim izvještajima.

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

**Ilustracija 6****Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s odredbama ugovora koje se odnose na financijsko izvještavanje (to je okvir posebne namjene). Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.**
- **Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti.**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Distribucija ili korištenje praktičarovog izvješća je ograničeno.**

**IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU**

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanom toku za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment Društva ABC sastavio je financijske izvještaje temeljeno na odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora zaključenog 1. siječnja 20X1. godine između Društva ABC i Društva DEF (»ugovor«).

**Menadžmenova<sup>27</sup> odgovornost za financijske izvještaje**

Menadžment je odgovoran za sastavljanje tih financijskih izvještaja u skladu s odredbama o financijskom izvještavanju iz odjeljka Z ugovora i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

**Praktičarova odgovornost**

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

**Zaključak**

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora.

**Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije i uporabe**

Bez modificiranja našeg zaključka, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu ABC da postupi u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz gore spomenutog ugovora. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu ABC i DEF i ne smije se distribuirati ili dati na upotrebu ostalim strankama.

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

**Ilustracija 7****Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Uvid u izvještaj o novčanim priljevima i odljevima.**
- **Financijski izvještaj je sastavio menadžment subjekta u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne (priljevi i odljevi novca) kao reakciju na zahtjev primljen od vjerovnika da pruži informacije o novčanim tokovima. Primenjena računovodstvena osnova za sastavljanje financijskog izvještaja je dogovorena između subjekta i vjerovnika.**

<sup>27</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan da ispuni potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika.
- Praktičar je odredio da je primjereno koristiti frazu »fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama« u praktičarovu zaključku.
- Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.
- Distribucija ili korištenje praktičarovog izvješća nije ograničena.

## IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priloženi izvještaj o novčanim priljevima i odljevima Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine i sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija (zajedno – »financijski izvještaj«). Menadžment Društva ABC je sastavio financijski izvještaj koristeći računovodstvenu osnovu po načelu blagajne opisanu u bilješci X.

### Menadžmentova<sup>28</sup> odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne opisanom u bilješci X, i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

### Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

### Zaključak

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako taj financijski izvještaj ne prezentira fer, u svim značajnim odrednicama, novčane priljeve i odljeve Društva ABC za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne opisanom u bilješci X.

### Računovodstvena osnovica

Bez modificiranja našeg zaključka, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Financijski izvještaji su sastavljeni kako bi osigurali informacije vjerovniku XYZ. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe.

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

<sup>28</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.