

Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata

Treće
izdanje

2. svezak - Praktični vodič



Nakladnik
HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA
Zagreb, Radnička cesta 52/V
web: www.revizorska-komora.hr
email: hrk@revizorska-komora.hr
tel. +385 1 4649618

Za nakladnika:
Zdenko Balen, dipl.oec.

Odbor za praćenje prevođenja:
mr.sc. Damir Krajačić, Ivana Grlić, dipl.oec., mr.sc. Ivan Bašić,
Joško George Džida, dipl.oec., Zdenko Balen, dipl.oec., Zlatko Benčić, dipl.oec.

Glavni prevoditelj:
mr.sc. Damir Krajačić

Prevoditelj:
Studio Nixa prijevodi d.o.o. Zagreb, Nova Ves 40
(Ana Dumančić, Marta Vlaić, Ena Gumbas-Špiranec)

Ovaj *Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 2. Svezak – Praktični vodič, treće izdanje*, kojeg je objavio Odbor za mala i srednja revizorska društva Međunarodne federacije računovođa (IFAC) u studenom 2011. na engleskom jeziku, na hrvatski jezik je prevela Hrvatska revizorska komora u prosincu 2013. i objavljuje ga uz dopuštenje IFAC-a. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda ili za aktivnosti koje mogu uslijediti kao rezultat toga. Odobreni tekst svih IFAC publikacija je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Vodiča za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 2. Svezak – Praktični vodič, treće izdanje © 2011. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Vodiča za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 2. Svezak – Praktični vodič, treće izdanje © 2013. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov Vodiča za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 2. Svezak – Praktični vodič, treće izdanje: *Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Volume 2 – Practical Guidance, Third Edition*, ISBN: 978-1-60815-099-1

ISBN 978-953-56066-3-5

Odbor za mala i srednja revizorska društva
Međunarodne federacije računovođa
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 SAD

Ovaj vodič za primjenu pripremio je Odbor za mala i srednja revizorska društva Međunarodne federacije računovođa (IFAC). Odbor zastupa interese profesionalnih računovođa koji djeluju u malim i srednjim revizorskim društvima i drugih profesionalnih računovođa koji pružaju usluge malim i srednjim subjektima.

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

IFAC-ova misija je služiti javnom interesu, ojačati računovodstvenu profesiju u cijelom svijetu, i pridonijeti razvoju snažnih međunarodnih gospodarstava na način da uspostavlja i promiče poštivanje kvalitetnih profesionalnih standarda i govori o pitanjima od javnog interesa gdje je najbitnija stručnost profesije.

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

Sadržaj

1. svezak	Primarne	poveznice	Broj stranice
Predgovor			5
Zahtjev za komentarima			6
1. Kako koristiti ovaj Vodič			8
2. Međunarodni revizijski standardi			13
Temeljni koncepti			21
3. Etički kodeks, MRevS-i, kontrola kvalitete	MSKK1, 200, 220		21
4. Revizija temeljena na riziku - Pregled	Višestruke		34
5. Interna kontrola - Svrha i komponente	315		54
6. Tvrdnje iz financijskog izvještaja	315		80
7. Značajnost i revizijski rizik	320		87
8. Postupci procjene rizika	240, 315		99
9. Reagiranje na procijenjene rizike	240, 300, 330, 500		109
10. Daljnji revizijski postupci	330, 505, 520		120
11. Računovodstvene procjene	540		142
12. Povezane stranke	550		151
13. Naknadni događaji	560		160
14. Vremenska neograničenost poslovanja	570		167
15. Sažetak ostalih zahtjeva MRevS-a	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720		177
16. Revizijska dokumentacija	MSKK1, 220, 230, 240, 300, 315, 330		211
17. Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima	700		224

2. svezak	Primarne poveznice	Broj Stranice
Predgovor		5
Zahtjev za komentarima		6
1. Kako koristiti ovaj Vodič		8
2. Uvod u studije slučaja		13
I. FAZA: Procjena rizika		24
3. Procjena rizika - pregled		24
Preliminarne aktivnosti		27
4. Prihvaćanje i zadržavanje angažmana	MSKK 1, 210, 220, 300	27
Planiranje revizije		43
5. Opća strategija revizije	300	43
6. Određivanje i korištenje značajnosti	320, 450	54
7. Rasprave revizijskog tima	240, 300, 315	70
Provođenje postupaka procjene rizika		79
8. Inherentni rizici- prepoznavanje	240, 315	79
9. Inherentni rizici - procjena	240, 315	107
10. Značajni rizici	240, 315, 330	117
11. Razumijevanje interne kontrole	315	127
12. Ocjenjivanje interne kontrole	315	141
13. Priopćavanje nedostataka u internoj kontroli	265	171
14. Zaključivanje faze procjene rizika	315	184
II. FAZA: Reakcije na rizik		194
15. Reakcije na rizik - pregled	–	194
16. Plan revizije primjeren procijenjenim rizicima	260, 300, 330, 500	197
17. Određivanje obujma testova	330, 500, 530	220
18. Dokumentiranje obavljenog posla	230	249
19. Pisane izjave	580	253
III. FAZA: Izvješćivanje		266
20. Izvješćivanje - pregled	–	266
21. Ocjenjivanje revizijskih dokaza	220, 330, 450, 520, 540	269
22. Komunikacija s osobama zaduženima za upravljanje	260, 265, 450	286
23. Modifikacije revizorova izvješća	705	297
24. Odjelci za isticanje pitanja i Odjelci za ostala pitanja	706	310
25. Usporedne informacije	710	316

Predgovor

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

U ovom smo izdanju iskoristili priliku kako bismo usavršili dio tehničkog sadržaja te napravili druga manja poboljšanja u prezentaciji. Međutim, imajući na umu da su vjerojatno mnogi korisnici u procesu prevođenja ovog Vodiča, nastojali smo izmjene u ovom izdanju zadržati na minimalnoj razini.

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

Vodič nudi smjernice o primjeni MRevS-a koje nemaju snagu standarda. Ne smije se koristiti kao nadomjestak čitanju MRevS-a, već kao dodatak koji podržava dosljednu provedbu tih standarda u reviziji malih i srednjih subjekata (SME-ova). Vodič se ne bavi svim aspektima MRevS-a, te se ne bi trebao koristiti u svrhu utvrđivanja ili prikazivanja suglasnosti s MRevS-ima.

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

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

Sylvie Voghel

Predsjednik odbora, IFAC-ov Odbor za mala i srednja revizorska društva (SMP-ove)

Studen, 2011.

Zahtjev za komentarima

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

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

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

Molimo pošaljite svoje komentare Paulu Thompsonu, zamjeniku direktora na:

E-mail: paulthompson@ifac.org
Fax: +1 212-286-9570
Adresa: Odbor za mala i srednja revizorska društva
Međunarodna federacija računovođa
545 Fifth Avenue, 14. kat
New York, NY 10017, SAD

Izuzeće od odgovornosti

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

1. Kako koristiti vodič

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

- **Čitanje i razumijevanje MRevS-a**

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

- **Korištenje profesionalne prosudbe**

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

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

Ovaj Vodič može se koristiti za:

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

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

1.1 Reprodukcija, prijevod i adaptacija Vodiča

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

1.2 Sadržaj i organizacija poglavlja

Ovaj Vodič ne sadržava sažetke svakog pojedinog MRevS-a, već je organiziran u dva sveska na idući način:

- 1. svezak - Ključni koncepti
- 2. svezak - Praktični vodič

Ovo je 2. svezak Vodiča, koji se fokusira na to kako primijeniti koncepte opisane u 1. svesku. Vodič slijedi tipične faze pri obavljanju revizije, počevši od prihvatanja klijenta, preko planiranja i procjene rizika do reakcije na rizik, ocjenjivanja pribavljenih revizijskih dokaza i formiranje odgovarajućeg revizijskog mišljenja.

Sažetak organizacije teksta

Svako poglavlje u oba sveska ovog Vodiča je organizirano na sljedeći način:

- **Naziv poglavlja**
- **Prikaz revizijskog procesa - izvadak**
Većina poglavlja sadržava i izvadak iz prikaza procesa revizije (gdje je takvo što primjenjivo) kako bi se bolje istaknule pojedine radnje o kojima se govori u poglavlju.
- **Sadržaj poglavlja**
To ocrta sadržaj i svrhu poglavlja.
- **Relevantni izvodi iz MRevS-a**
Većina poglavlja u ovom Vodiču počinje s nekim izvacima iz MRevS-a koji su relevantni za sadržaj poglavlja. Ti izvadci uključuju relevantne zahtjeve i, u nekim slučajevima, ciljeve (neki su zasebno istaknuti ako/kada je poglavlje prvenstveno usmjereno na određeni MRevS), te odabrane definicije i materijale za primjenu. Uključivanje ovih izvadaka ne znači nužno da ne bi trebalo razmotriti i drugi materijal MRevS-a koji nije izričito spomenut, ili pak neke druge MRevS-e koji se odnose na predmetno pitanje. Izvadci u Vodiču temelje se isključivo na prosudbi autora o tome što je relevantno za sadržaj svakog pojedinačnog poglavlja. Na primjer, zahtjevi MRevS-a 200, 220 i 300 primjenjuju se tijekom cijelog procesa revizije, ali se na njih specifično poziva samo u jednom ili dva poglavlja.
- **Pregled i materijal poglavlja**
Pregled u svakom poglavlju pruža:
 - Izvatke iz primjenjivih MRevS-a; i
 - Opis onoga o čemu se govori u poglavlju.

Nakon pregleda, slijedi detaljnija rasprava o predmetnom pitanju, te opis i smjernice za praktičnu implementaciju, te upute vode korak-po-korak kroz metodologiju provedbe različitih MRevS-a. Takvo što može uključivati i neke unakrsne poveznice s važećim MRevS-ima. I dok se Vodič fokusira isključivo na MRevS-e (osim serije 800) koji se primjenjuju u reviziji povijesnih financijskih informacija, također se spominje i *Kodeks etike za profesionalne računovođe* izdan od strane Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (*IESBA Code*), i Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (*MSKK 1*) *Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*.
- **Točke za razmatranje**
Postoje i brojne točke za razmatranje koje su uključene u Vodič. Točke za razmatranje nude praktične smjernice za revizijska pitanja koja se lako mogu previdjeti, ili kod kojih bi profesionalni računovođe u javnoj praksi mogli imati teškoće pri razumijevanju i provedbi određenih koncepata.

• Ilustrativne studije slučajeva

Kako bi se prikazalo na koji način se MRevS-i mogu primijeniti u praksi, 2. svezak Vodiča uključuje i dvije studije slučajeva. Na kraju više poglavlja u 2. svesku raspravlja se o dva moguća pristupa dokumentiranju primjene zahtjeva iz MRevS-a. Molimo pogledajte 2. poglavlje 2. sveska ovog Vodiča za detalje o studijama slučajeva.

Studije slučajeva te sva predstavljena dokumentacija isključivo su prikazani za ilustrativne svrhe. Dokumentacija osigurava tek mali izvadak iz tipičnog revizijskog dosjea, te ocrtava samo jedan od mogućih načina postupanja u skladu sa zahtjevima MRevS-a. Podaci, analize i priloženi komentari predstavljaju samo dio okolnosti te svega što će revizor trebati uzeti u obzir pri obavljanju svake pojedine revizije. Kao i uvijek, revizor se u svom radu mora voditi profesionalnom prosudbom.

Prva studija slučaja je utemeljena na fiktivnom subjektu naziva Deptha Furniture. To je lokalna tvrtka u vlasništvu jedne obitelji s 15 stalno zaposlenih, a bavi se proizvodnjom namještaja. Subjekt ima jednostavnu strukturu upravljanja, nekoliko razina menadžmenta i jednostavnu obradu transakcija. Računovodstvo koristi unaprijed razvijen opći standardni programski paket. Druga studija slučaja temelji se na drugom izmišljenom subjektu naziva Kumar & Co. Radi se o mikro subjektu s dva stalno zaposlena radnika i vlasnikom te računovođom koji radi na pola radnog vremena.

Ostale IFAC-ove publikacije

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

1.3 Pojmovnik

Vodič koristi mnoge od pojmova definiranih u IESBA kodeksu, Pojmovniku i u MRevS-ima (kao što je sadržano u *Priručniku za međunarodnu kontrolu kvalitete, reviziju, uvid, ostala uvjerenja i povezane usluge*). I partneri i zaposlenici moraju biti svjesni tih definicija.

Vodič također koristi i pojmove u nastavku:

Kontrola za sprječavanje prijevара

Kontrole takve vrste oblikuje menadžment kako bi se spriječila ili pak razotkrila pogrešna prikazivanja proizašla iz prijevара. S obzirom na to da menadžment zaobilazi takve kontrole, one ne mogu spriječiti da se dogodi prijevara, ali će otežati počinjenje prijevара kao i prikrivanja istih. Tipični primjeri su:

- Politike i postupci koje donose dodatnu odgovornost za određena djela, poput potpisa odobrenja za sve unose u dnevnik;
- Poboľšane kontrole pristupa osjetljivim podacima i transakcijama;
- Nečujni alarmi;
- Izvješća o odstupanjima i izuzecima;
- Revizijski tragovi;
- Planovi za uočavanje potencijala prijevара ;
- Postupci u sklopu organizacije ljudskih resursa kao što su prepoznavanje/nadzor osoba s iznadprosječnim potencijalom za počinjenje prijevара (primjerice, pretjerano raskošan stil života); i

- Mehanizmi za anonimno prijavljivanje potencijalnih prijevара.

Kontrole na razini subjekta

Kontrole na razini subjekta rješavaju prožimajuće rizike. Takve kontrole pridonose poboljšanju morala višeg menadžmenta organizacije te utvrđuju očekivanja vezana uz okruženje u kojem postoje kontrole. One su često manje opipljive u odnosu na kontrole koje djeluju na razini transakcija, ali imaju sveobuhvatan i značajan utjecaj na sve ostale interne kontrole. Kao takve, one čine važan temelj na kojem se grade i ostale interne kontrole (ako postoje). Primjeri kontrola na razini subjekta uključuju predanost menadžmenta etičkom ponašanju, stavove u odnosu na internu kontrolu, način zapošljavanja i kompetentnost zaposlenika, borbu protiv prijevара i financijsko izvještavanje na kraju razdoblja. Te kontrole će imati utjecaj na sve ostale poslovne procese unutar subjekta.

Menadžment

Osoba (e) koje nose izvršnu odgovornost za vođenje poslovanja subjekta. Za neke subjekte u pojedinim zakonodavstvima, menadžment uključuje neke ili sve osobe koje su zadužene za upravljanje - primjerice, izvršne članove upravnog odbora, ili vlasnika - menadžera.

Oni koji su zaduženi za upravljanje (TCWG)

Osoba (e) ili organizacija (e) (primjerice, korporativni povjerenik) koja je odgovorna za nadgledanje strateškog smjera u kojem ide subjekt i obveza vezanih za odgovornosti tog subjekta. To uključuje i nadzor procesa financijskog izvještavanja. Za neke subjekte, u pojedinim zakonodavstvima, osobe koje su zadužene za upravljanje mogu biti i članovi menadžmenta- primjerice, izvršni članovi upravnog odbora subjekta u privatnom ili javnom sektoru, ili pak vlasnik - menadžer.

Vlasnik-menadžer

To se odnosi na vlasnika subjekta koji je uključen u svakodnevno vođenje poslovnih aktivnosti subjekta. U većini slučajeva, vlasnik-menadžer ujedno je i osoba zadužena za upravljanje subjektom.

Mala i srednje velika revizorska društva (SMP)

Revizorsko društvo/tvrtka čija su glavna djelatnost računovodstveni poslovi, a ima slijedeće značajke:

- Klijenti su uglavnom mali i srednji subjekti (SME);
- Koriste se vanjski izvori za dopunu ograničenih unutarnjih stručnih resursa; i
- Zapošljava ograničen broj stručnog osoblja.

Definicija SMP-a će se razlikovati od jedne do druge jurisdikcije.

1.4 Kratice koje se koriste u Vodiču

AR	Potraživanja
Tvrdnje	
(Kombinirane)	C = Potpunost
	E = (<i>existence</i>) Postojanje
	A = (<i>accuracy</i>) Točnost i razgraničenje
	V = Vrednovanje
CAATs	<i>Computer-assisted audit techniques</i> Računalno potpomognute revizijske tehnike
CU	<i>Currency units</i> Valuta jediniceE(standardna obračunska jedinica se naziva "€")
F / S	Financijski izvještaji
HR	<i>Human resources</i> Ljudski resursi
IAASB	Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja
IC	<i>Internal Control</i> Interna kontrola. Pet glavnih komponenti interne kontrole su kako slijedi: CA = <i>Control activities</i> Kontrolne aktivnosti CE = <i>Control environment</i> Okruženje kontrola IS = informacijski sustavi MO = Monitoring RA = <i>Risk assessment</i> Procjena rizika
IESBA	Kodeks IESBA Kodeks etike za profesionalne računovođe
IFAC	Međunarodna federacija računovođa
MSFI	Međunarodni standardi financijskog izvještavanja
ISAs	Međunarodni revizijski standardi
ISAEs	Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja
IAPs	Međunarodne smjernice revizijske prakse
MSKK	Međunarodni standard kontrole kvalitete
ISREs	Međunarodni standardi za angažmane uvida
ISRSs	Međunarodni standardi za povezane usluge
IT	Informacijska tehnologija
PC	Osobno računalo
R&D-	Istraživanje i razvoj
RMM	<i>Risks of material misstatement</i> Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja
RAPs	Postupci procjene rizika
SME	Mali i srednji subjekti
SMP	Mala i srednje velika revizorska društva
	TOC Testovi kontrola
TCWG	Osobe zadužene za upravljanje
WP	<i>Work papers</i> Radni papiri

2. Uvod u studije slučaja

Kako bismo prikazali način na koji se dokumentiraju različiti aspekti procesa revizije u praksi, razvijene su dvije studije slučaja na temelju jednog srednje velikog i jednog mikro izmišljenog subjekta. Prvi scenarij (Studija slučaja A) je tvrtka Dephta Furniture Inc koja se bavi proizvodnjom namještaja, a zapošljava 15 osoba. Drugi scenarij (Studija slučaja B) je tvrtka Kumar & Co, mali subjekt s dvije stalno zaposlene osobe. Kumar & Co prvenstveno isporučuje robu tvrtki Dephta Furniture, Inc. Obje organizacije su odabrale MSFI-e kao okvir izvještavanja.

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

Studija slučaja A - Deptha Furniture, Inc.

Pozadina

Deptha Furniture, Inc. je obiteljska tvrtka koje proizvodi namještaj. Proizvode se razne vrste namještaja od drva, namještaj se radi i po mjeri i prodaje kao gotov proizvod spreman za isporuku. Depthin ugled je odličan, a utemeljen je na kvaliteti proizvoda.

Tvrtka ima tri glave proizvodne linije: spavaće sobe, setovi za blagovaonicu te sve vrste stolova. Svi standardni komadi namještaja mogu se prilagoditi specifičnim potrebama. Da bi održali korak s novim vremenima dominacije Interneta nedavno je u tvrtki pokrenuta i internetska prodavaonica gdje ljudi mogu direktno kupovati namještaj i plaćati račune kreditnom karticom. Kroz posljednje vrijeme ova je tvrtka otpremila svoje proizvode prema narudžbama na mjesta udaljena čak i po 900 kilometara.

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

Trendovi u industriji

Sve do nedavno, Deptha je ostvarivala brz rast. Međutim, trenutačno se industrija proizvodnje namještaja nalazi u teškim vremenima uslijed sljedećih razloga:

- Ukupan pad tržišta zbog svjetske recesije;

- Potencijalni kupci ograničavaju potrošnju na diskrecijske robe, a što uključuje i pokućstvo;
- Konkurencija;
- Pritisak snižavanja cijena kako bi se potakla prodaja; i
- Određeni proizvođači dijelova namještaja propadaju te izazivaju kašnjenja u proizvodnji.

Upravljanje

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

Tvrtka nema formalnu upravljačku strukturu. Jeewan i Suraj svake godine pripreme poslovni plan, a onda se jednom mjesečno sastaju s uspješnim lokalnim poduzetnikom, Ravijem Jainom kako bi zajednički pregledali trenutačno stanje i napredak u odnosu na sačinjeni plan. Nadalje, oni Raviju plaćaju i da komentira praktičnost njihovih snova i ideja vezanih za posao, te da pregledava operativne rezultate, i savjetuje ih što da čine vezano za pitanja i probleme koji se pojavljuju.

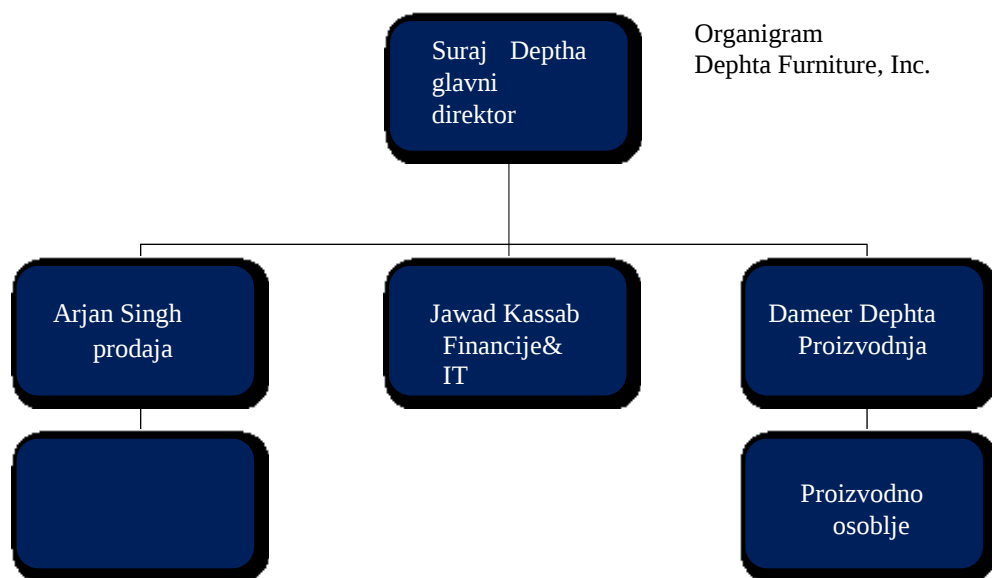
Ravijeva kćer, Parvin (po zanimanju odvjetnica) obično ide sa svojim ocem na sastanke koje on organizira sa Surajem i Jeewanom. Parvin im pruža pravne savjete, ali ono u čemu zaista uživa su marketing i promocija. Upravo je Parvin dala ideju da bi se Deptha Furniture trebala proširiti i početi prodavati svoje proizvode i na Internetu. A ona je bila i ta koja je promicala ideju da se tvrtka pokrene i počne raditi izvan granica svoje lokalne regije, čak i u susjednim državama. Pristupom novim tržištima, razina prodaje možda će se moći zadržati unatoč trenutačnom nepovoljnoj situaciji u gospodarstvu.

Osoblje

Deptha Furniture, Inc. ima 15 stalno zaposlenih radnika. Šest zaposlenika je na neki način povezano s obitelji. Većina članova obitelji rade u proizvodnji (po potrebi) uz sve ostale uloge koje su opisane u donjem prikazu. Za vrijeme gužve, zapošljavaju se dodatno prema potrebama dva ili četiri honorarna radnika. Dvoje od tih privremenih radnika redovito se vraćaju, ali zbog nedostatka sigurnog posla, ljudi se često mijenjaju.

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

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

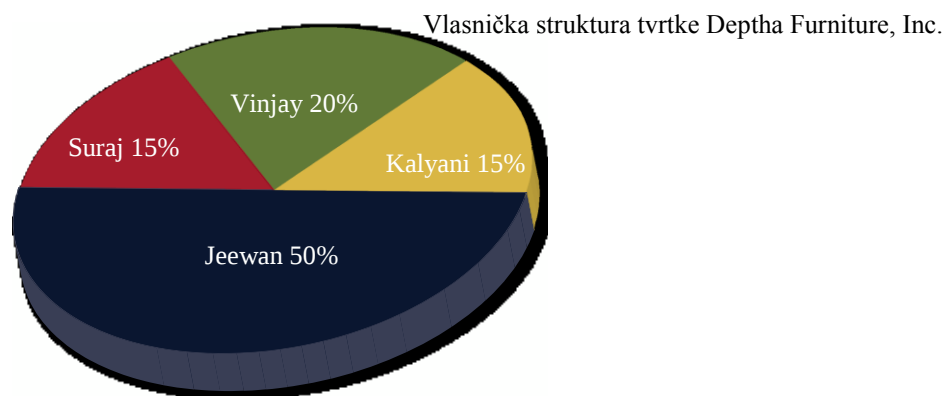


Vlasnička struktura

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

Suraj i njegova sestra, Kalyani, svaki imaju po 15% udjela.

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



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

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

Poslovanje

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

- Proizvodnjom kvalitetnih predmeta po fer cijenama za lokalne kupce;
- Prihvatanjem većih narudžbi za namještaj od nacionalnih maloprodajnih lanaca. Takve veće narudžbe uvijek imaju vrlo krut rok isporuke (penali za kašnjenja su veoma visoki) a profitne marže su mnogo manje od onih za pokućstvo izrađeno po mjeri.
- Činjenicom da su prva tvrtka u regiji koja je počela s Internet prodavaonicom (ograničeni broj proizvoda); i
- Proizvodnjom vretena i nogu za okrugle stolove za druge lokalne proizvođače namještaja. Takva strategija omogućila je društvu da kupi skupe tokarske strojeve i specijalne alate koje si druge tvrtke nisu mogle priuštiti.

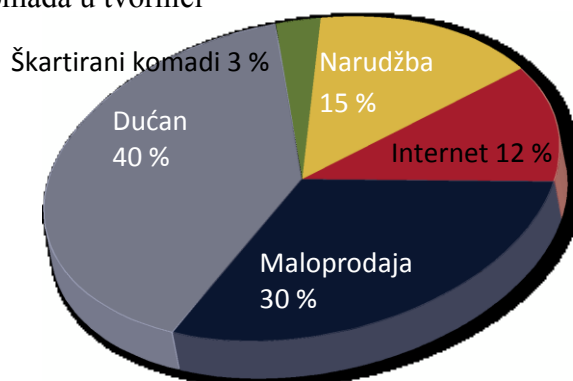
Dephta također prodaje i škart proizvode i drvo (komade koji nisu zadovoljili kontrolu kvalitete), ali samo u tvornici i to isključivo za gotovinu.

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

Prodaja

Podjela prodaje okvirno je opisana u nastavku.

- | | |
|--|-----|
| • Standardno pokućstvo (iz kataloga) iz osobno dogovorenih prodaja u dućanu: | 40% |
| • Prodaja maloprodajnim dućanima za namještaj | 30% |
| • Namještaj po mjeri i po narudžbi | 15% |
| • Prodaja putem Interneta | 12% |
| • Prodaja škartiranih komada u tvornici | 3% |



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

- Zabilješke vezane za sustav prodaje
 - Ugovori o prodaji se pripremaju za maloprodaju i specijalizirane narudžbe. Od svih se kupaca traže depoziti u iznosu od 15% na svaku narudžbu, koji se po primitku evidentiraju kao prihod od prodaje. Dva velika maloprodavača traže od Depthe da drži 30 dnevne zalihe kako bi se narudžbe kada je to potrebno mogle brzo slati u trgovine. U tim su ugovorima također specificirane i odredbe vezane za zalihe koje se, ukoliko se ne prodaju u određenom roku, vraćaju nazad u Depthu.
 - Ulazne narudžbenice ručno se popunjavaju u trenutku prodaje, osim za namještaj koji se izravno prodaje u trgovini i za sitne predmete. Sve narudžbe iznad 500€ ili narudžbe kojima je cijena ispod minimalne prodajne cijene mora odobriti Arjan. Fature se pripremaju kad su predmeti poslani kupcu.
 - Za sve prodaje izvan dućana, fature se pripremaju u trenutku prodaje, kada se i unose u računovodstveni sustav, koji automatski numerira svaku transakciju prodaje te osigurava na zahtjev potvrdu narudžbe.
 - Sažetak dnevnih Internet prodaja preuzima se s internetske stranice. Detalji naručenih predmeta po stavkama pripremaju se i šalju u odjel proizvodnje. Račun se priprema u isto vrijeme, a tada se i bilježi u prihode, budući da je predmet već plaćen kreditnom karticom kupca. Račun obilježen oznakom "plaćeno u cijelosti" prati sve Internetske narudžbe robe koja je već isporučena.
 - Arjan rijetko provodi kreditne provjere kupaca. On većinu njih poznaje. U prošlosti su kupci plaćali gotovinom nakon dostave, trenutno se pruža mogućnost plaćanja na kredit kako bi se bolje prilagodilo uvjetima koje pružaju proizvođači namještaja, Depthina konkurencija. Kao rezultat toga, Dephta Furnituru je potrebna kreditna linija od banke. Sa svakim razdobljem, čini se da raste broj loših potraživanja.
 - Na kraju svakog mjeseca, Suraj preispituje prodaju i popis potraživanja od kupaca. On provjerava da ne postoje očite pogreške, i osobno naziva sve kupce koji račun nisu platili dulje od 90 dana.
 - Svaki član prodajnog osoblja (uključujući i Arjana) dobiva proviziju od 15% na svaku prodaju uz utvrđenu minimalnu osnovnu plaću. Kako bi motivirali osoblje prodaje, njihova osnovna plaća je daleko ispod plaće većine ostalih zaposlenika. Računalni sustav prati prodaju svakog prodavača. Jawad svaki mjesec izlistava izvješće o prodaji i priprema popis provizija koje se isplaćuju zajedno s plaćom za idući tjedan. Ili Suraj ili Dameer pregledavaju popis provizija i prodaje kako bi bili sigurni da će se djelatnicima isplatiti točan iznos. Arjan dobiva daleko najviše provizija od prodaje.

Informatička tehnologija

Sustav se sastoji od šest računala i poslužitelja koji se koristi kao baza/host internetske stranice. Interni sustav uglavnom se koristi za elektroničku poštu, preuzimanje narudžbi i računovodstvo.

Tvrtka radi tjedne backupove obračunskog sustava na vanjski tvrdi disk koji se čuva u sefu koji se nalazi odmah do sobe za računala. Dodani su u posljednja dva razdoblja vatrozid i zaštita lozinkom. U posljednjem razdoblju ukradena su iz ureda dva računala. Pristup uredu sada je bolje osiguran, računala su zavezana za stolove, a server je zaključan u posebnom, i posebno rashlađenom, uredu.

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

Ljudski resursi i plaće

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

Zaposlenicima se plaća isplaćuje u gotovini na početku svakog tjedna. Jedna Jawadova radnica, Karla Winston, odgovorna je za obračun plaća. Ona ima popis zaposlenika te izračunava plaće i odbite na temelju evidencija o radnom vremenu kojoj joj dostavlja Dameer. Suraj revidira obračun za isplatu plaća svaki ponedjeljak ujutro pri nego što naredi Karli da preda zaposlenicima omotnice. Svaki zaposlenik potpisuje listu kao dokaz da je preuzeo svoju omotnicu. Tvrtka ne čuva formalne evidencije zaposlenika.

Nabava i proizvodnja

Dameer je odgovoran za nabavu i proizvodnju. Zbog toga što sustav zaliha nije jako sofisticiran, on ima tendenciju da katkad radi prevelike narudžbe što često rezultira zalihama koje onda u skladištu skupljaju prašinu. To se smatra boljom opcijom od premalih naloga za proizvodnju zaliha, koje rezultira kašnjenjem proizvodnje.

• **Bilješke za funkciju nabave**

- Potrebno je prikupiti barem dvije ponude da bi se odobrile narudžbe iznad 5,000€. Iznimka je drvo koje isporučuje lokalna pilana s kojom je Dephta sklopila ekskluzivni petogodišnji ugovor o opskrbi.
- Tvrtka priprema narudžbenice za sve zalihe ili kapitalne nabave u iznosima većim od 1.000 €.
- Dameer odobrava sve nove dobavljače, a njihove detaljne podatke prosljeđuje Jawadu. Potom Jawad unosi u sustav dobavljače i detalje primljenih računa.

Računovodstvo i financije

Jawad je studirao računovodstvo na fakultetu te je dobro upućen u računovodstvena i financijska pitanja. Kad se pridružio Dephti prije dvije godine, brzo je uveo "Sound Accounting" - računovodstveni softver tvrtke Onion Corp koji ima integrirane module za obveze, potraživanja i kapitalnu imovinu.

• **Bilješke o funkciji računovodstva i financija**

- Trenutačno, tvrtka nema kontinuirani popis zaliha. Zalihe se broje dvaput u godini, jednom na kraju razdoblja i jednom na polovici razdoblja. Na taj se način osigurava da se može odmah izračunati zarada na prodaji barem dva puta u razdoblju.
- Jawad je frustriran zbog nedostatka kontrole nad zalihama. Predložio je Suraju da bi se trebalo zalihe brojati najmanje četiri puta u razdoblju kako bi se osiguralo da se marže pregledavaju tijekom cijelog razdoblja. Suraj je tu preporuku zanemario, navodeći da je destruktivno organizirati tako često brojanje zaliha te da bi takvo što moglo dovesti do toga da tvrtka počne kasniti s isporukama.
- Iako je Depth profitabilna tvrtka, bruto marže su nedosljedne. Jawad nema objašnjenje za to zašto se troškove zaliha ne prati prema liniji proizvoda.
- Suraja jako smeta kad mora plaćati bilo kakav porez na dobit, te uglavnom vrši pritisak na Jawada da provjerava jesu li obračunski iznosi 'više nego adekvatni'.

Napomena: U nastavku slijede račun dobiti i gubitka te bilanca koje je pripremio menadžment. Bilješke uz financijske izvještaje odnosno izvještaj o tijeku novca nisu uključeni.

Dodatak A

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

		za godinu završenu 31. prosinca		
		20X2	20X1	20X0
Prodaja		1,437.317	1,034.322	857.400
Trošak prodanih proizvoda		879.933	689.732	528.653
Bruto dobit		557.384	344.590	328.747
Troškovi distribucije		64.657	41.351	39.450
Troškovi administracije		323.283	206.754	197.248
Troškovi financiranja		19.471	19.279	15.829
Amortizacija		23.499	21.054	10.343
		430.910	288.438	262.870
Dobit prije oporezivanja		126.474	56.152	65.877
Porez na dobit		31.619	14.038	16.469
Neto dobit		94.85542.114	49.408	

Dodatak B

Dephta Furniture, Inc.**Bilanca****(Obračunska jedinica (€))**

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

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Pozadina

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

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

1976. godine mu je otac preminuo, a Raj je odlučio uložiti skromnu ušteđevinu u svoj vlastiti dućan s namještajem koji je nazvao Kumar & Co.

Poslovni prijedlog

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

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

Trendovi u industriji

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

Proizvodnja

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

U posljednjem razdoblju iz ureda su ukradena dva računala. Trenutačno on radi minimalno kako bi zadovoljio potražnju, ali nije više ni približno toliko uključen u odobravanje narudžbi i dobavljača, kao ni u vođenje evidencija koliko je nekoć bio. Navodno rješava neke probleme u svom domu.

Na početku razdoblja Kumaru je odobren novi kredit banke za kupnju sirovina i zamjenu neke stare opreme za rad. Kredit mu je odobren uz neke uvjete koje mora poštivati jer bi u suprotnom zajam mogao biti povučen.

Raj izravno komunicira i pregovara sa zaposlenicima Depthe vezano za narudžbe koje evidentira u laptop. Potom računovođa izrađuje račune i zaprima uplate. On osobno organizira otpremu te vrši evidenciju narudžbi i slanja.

Raj uredno vodi evidenciju te ažurira informacije vezane uz sljedeće:

- Evidencija narudžbi i otpreme: unosi datum narudžbe, iznos, vrstu, cijenu, dogovoreni datum isporuke, način dostave, prodanu količinu/poslanu količinu, datum otpreme, te plaćanje ukoliko je roba plaćena;
- Prodajna evidencija: naziv kupca, datum otpreme, detalji vezani uz narudžbu (vrsta proizvoda, količina, vrsta drva, posebni

zahtjevi, itd.), cijena, plaćena svota; i

- Evidencija nabave: podjela između materijala i ostalih stavki.

Raj svaki tjedan uspoređuje evidenciju otpreme s evidencijom prodaje kako bi bio siguran da nije propustio nešto isporučiti.

Računovodstvo

Honorarni računovođa koji radi za Kumar & Co. je Ruby, ona radi s Rajom već 10 godina i vrlo je sposobna. Ona vodi računovodstvenu evidenciju te priprema mjesečne i godišnje financijske izvještaje. Međutim, ona ima dojam da Raj njezine usluge ipak donekle uzima zdravo za gotovo. Plaću joj nije povećao već tri godine. Ruby ima dvoje djece koju priprema za upis na fakultet te je u brizi jer ne zna kako će platiti školarinu.

Dodatak A

Kumar & Co.

Račun dobiti i gubitka - Pripremljen od strane menadžmenta

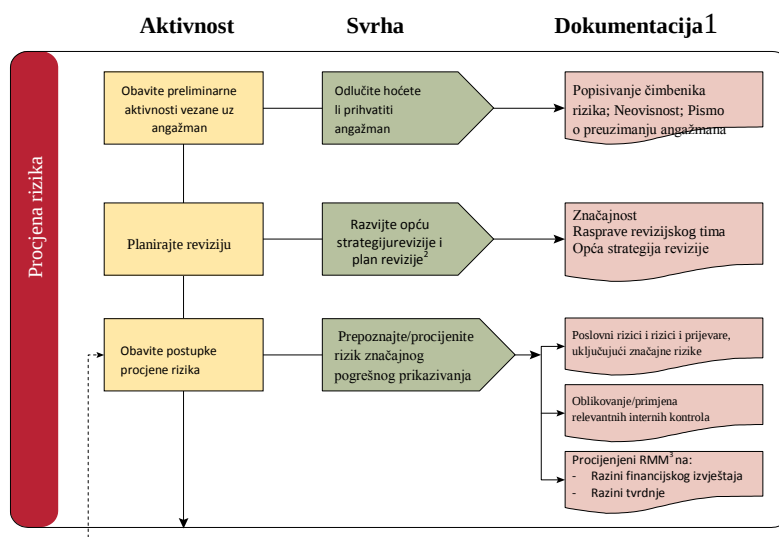
za godinu završenu 31. prosinca			
	20X2	20X1	20X0
Prodaja	231.540€	263.430€	212.818€
Trošak prodanih proizvoda	118.600	122.732	100.220
Bruto dobit	112.940	140.698	112.598
Troškovi distribucije	13.002	19.450	12.890
Troškovi administracije	71.532	91.318	68.101
Troškovi financiranja	6.480	0	0
Amortizacija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

Dodatak B

Kumar & Co.**Bilanca - Pripremljena od strane menadžmenta**

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

3. Procjena rizika - Pregled



Napomene:

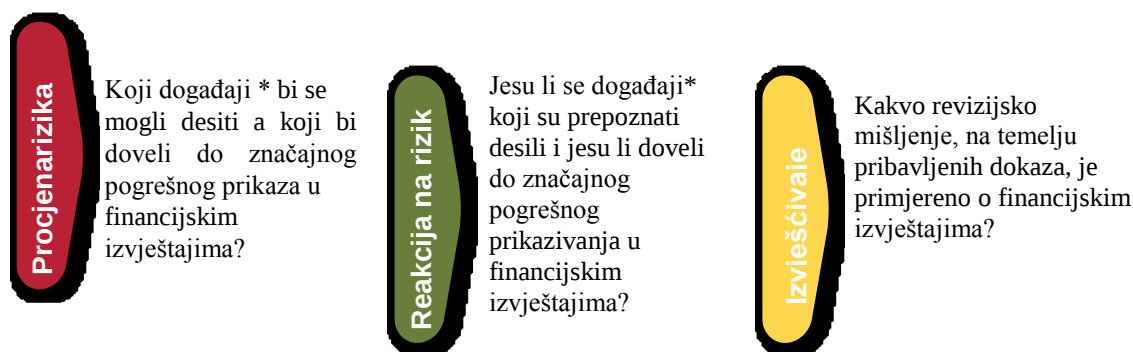
1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

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

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
315.3	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.

Jednostavniji način opisivanja tri elementa prikazan je u nastavku.

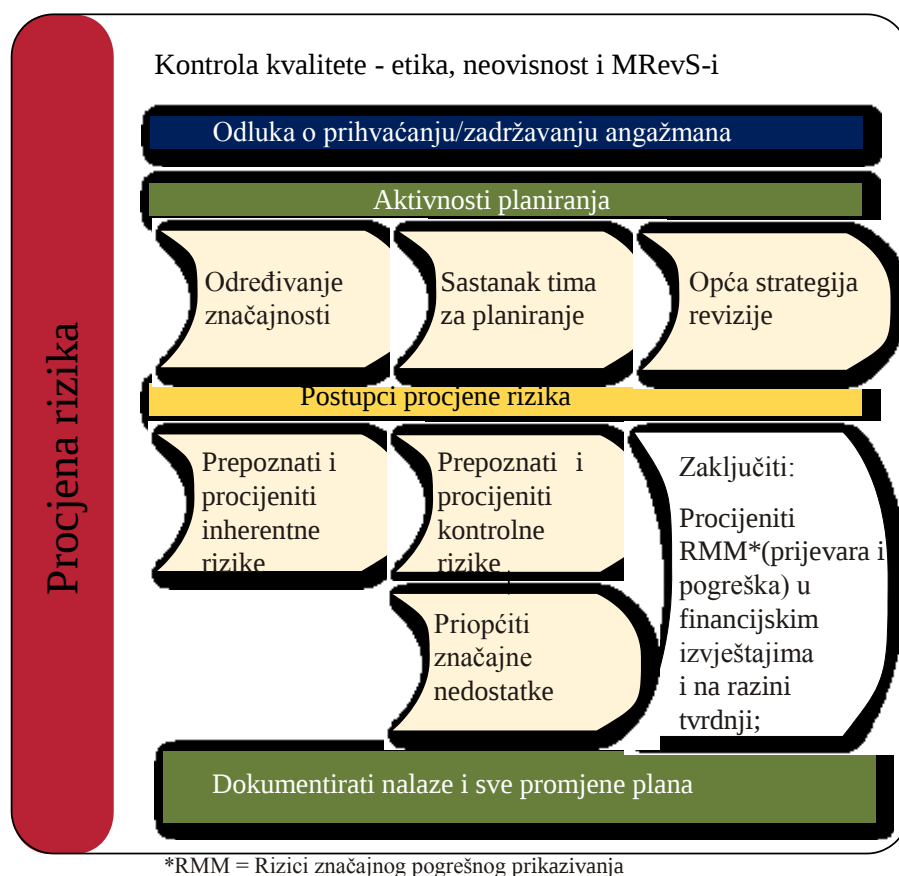
Prikaz 3.0-1



- * 'Događaj' je zapravo čimbenik poslovnog rizika ili rizika prijevare (vidi opis u Prikazu 4.2-2, 4. poglavlje, 2. svezak) koji uključuje one čimbenike rizika koji nastaju zbog nepostojanja interne kontrole koja bi ublažila mogućnost značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.

Glavni koraci koje je potrebno poduzeti u reviziji u fazi procjene rizika navedeni su u donjem prikazu prema prirodnom redoslijedu kojim ih se poduzima.

Prikaz 3.0-2



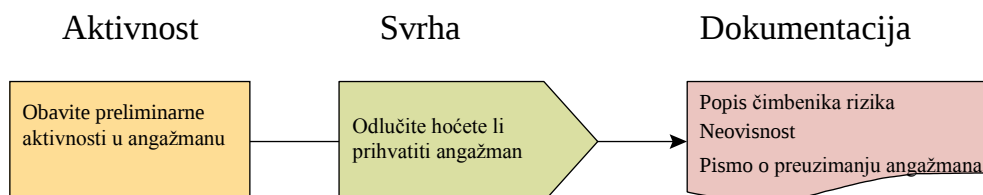
Ključni koncepti koje je potrebno uključiti u fazu procjene rizika prikazani su u donjem tekstu.

Ključni koncepti faze procjene rizika	Svezak i poglavlja
Interna kontrola	V1 - 5
Tvrdnje iz financijskog izvještaja	V1 - 6
Značajnost i revizijski rizik	V1 - 7
Postupci procjene rizika	V1 - 8

4. Prihvaćanje i zadržavanje angažmana

Sadržaj poglavlja	Relevantni izvodi iz MRevS/MSKK-a
Smjernice postupaka potrebnih za: • Prepoznavanje i procjenjivanje relevantnih čimbenika rizika da bi se donijela odluka hoće li se prihvatiti ili odbiti revizijski angažman; i • Dogovaranje i dokumentiranje uvjeta angažmana.	210, 220, 300 i MSKK 1

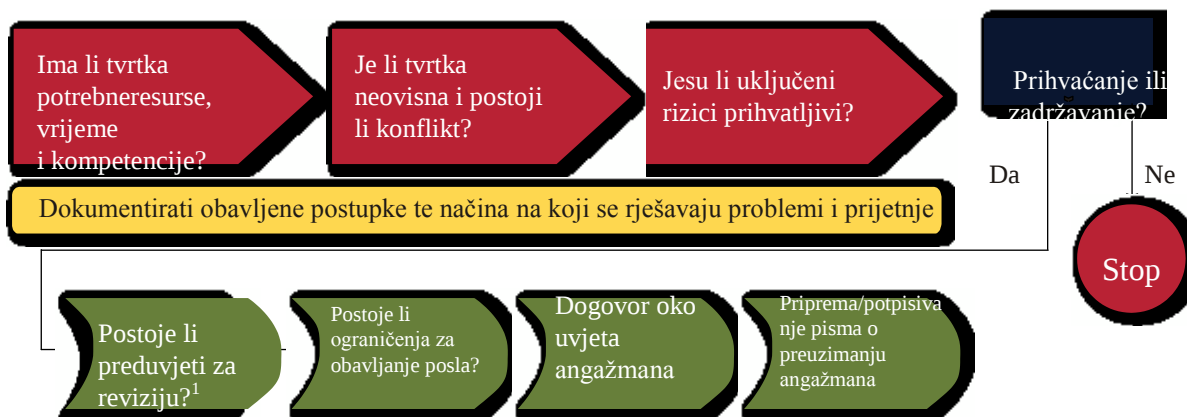
Prikaz 4.0-1



Glavni koraci u postupku prihvaćanja / zadržavanja su prikazani u donjem tekstu.

Prikaz 4.0-2

Proces prihvaćanja/ zadržavanja revizijskog angažmana



1 Za sve dodatne informacije vidi 2. svezak, poglavlje 4.3 .

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
210.3	Cilj revizora jest prihvatiti ili zadržati revizijski angažman samo ako je dogovorena osnova po kojoj on treba biti obavljen, kroz: (a) ustanovljivanje postoje li preduvjeti za reviziju; i (b) potvrđivanje da postoji zajedničko shvaćanje uvjeta revizijskog angažmana između revizora i menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje.

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
MSKK 1.26	Tvrtka će ustanoviti politike i postupke za prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da će se prihvatiti ili zadržati odnosi i angažmani samo gdje: (a) je kompetentna za obavljanje angažmana i ima mogućnosti, uključujući vrijeme i resurse da to i učini; (Vidjeti točke A18, A23.) (b) može postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima; i (c) je razmotrila čestitost klijenta i nema informacija koje bi vodile do zaključka da klijentu nedostaje čestitost. (Vidjeti točke A19-A20, A23.)
MSKK 1.27	Takve će politike i postupke zahtijevati da tvrtka: (a) pribavi onakve informacije kakve smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje o tome hoće li obnoviti postojeći angažman i kada razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom; (Vidjeti točke A21, A23.) (b) utvrdi je li primjereno prihvatiti angažman ako je uočen potencijalni sukob interesa u vezi s prihvaćanjem angažmana s novim ili postojećim klijentom; (c) dokumentira, ako su bili uočeni neki problemi i tvrtka je odlučila prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom ili određeni angažmana, kako su ti problemi bili riješeni.
MSKK 1.28	Tvrtka će ustanoviti politike i postupke o zadržavanju angažmana i odnosa s klijentom, koje se odnose na okolnosti kada tvrtka dobije informacije koje bi, da su joj bile ranije poznate, uzrokovale njezino odustajanje od angažmana. Takve politike i postupci uključivat će razmatranje: (a) profesionalnih i zakonskih odgovornosti koje su primjenjive u takvim okolnostima, uključujući razmatranje o tome postoji li zahtjev da tvrtka izvijesti osobu ili osobe koje su ju imenovale ili, u nekim slučajevima, regulativna tijela; i (b) mogućnosti povlačenja iz angažmana ili kako iz angažmana, tako i iz odnosa s klijentom. (Vidjeti točke A22-A23.)
210.4	Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: Preduvjeti za reviziju – menadžmentova primjena prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju financijskih izvještaja i sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama² uz koje se obavlja revizija
220.12	Angažirani partner uvjerit će se da su slijeđeni primjereni postupci u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana te će utvrditi da su u vezi s tim stvoreni primjereni zaključci. (Vidjeti točke A8-A9.)

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
220.13	Ako angažirani partner dobije informacije koje bi uzrokovale tvrtkino odbijanje revizijskog angažmana u slučaju da su joj te informacije bile ranije dostupne, angažirani partner smjesta će priopćiti te informacije tvrtki, tako da tvrtka i angažirani partner mogu poduzeti potrebne radnje. (Vidjeti točku A9.)
300.13	Revizor će prije započinjanja početne revizije poduzeti sljedeće radnje: (a) obavljanje postupaka zahtijevanih MRevS-om 220 u vezi s prihvatanjem odnosa s klijentom i određenog revizijskog angažmana; i (b) komuniciranje s prethodnim revizorom, gdje je bilo promjene revizora, u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točku A20.)

4.1 Pregled

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

MSKK 1 i MRevS 220 propisuju da tvrtke moraju razviti, implementirati i evidentirati svoje postupke vezane za kontrolu kvalitete u odnosu na politike prihvatanja i zadržavanja klijenata. U idealnom bi slučaju takve politike i postupci trebale se baviti s razinom rizika (tolerancijom rizika) i s onim obilježjima klijenata (kao što je niski stupnja integriteta menadžmenta, visoka rizičnost industrije, tvrtka na burzi čijim se dionicama trguje) koja nisu prihvatljiva za tvrtku.

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

- Utvrditi prihvatljivost predloženog okvira financijskog izvještavanja;
- Procijeniti može li tvrtka ispuniti relevantne etičke zahtjeve;
- Pribaviti privolu menadžmenta u kojoj priznaju i izjavljuju da razumiju svoju odgovornost za:
 - pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja,
 - one interne kontrole koje je menadžment odredio kao nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške.
 - osiguravanje pristupa revizoru svim relevantnim informacijama kao i ostalim dodatnim informacijama koje revizor može tražiti, te omogućavanje neograničena pristupa revizora osobama koje rade unutar subjekta, a za koje revizor procijeni da mogu pomoći pri pribavljanju revizijskih dokaza; i
- Obaviti postupak prihvatanja ili zadržavanja angažmana. Ti postupci nalik su postupcima procjene rizika koji su prikazani u 8. poglavlju 1. sveska. Rezultati (ukoliko je angažman prihvaćen) mogu se kasnije koristiti kao dio procjene rizika.

Procjena rizika angažmana u početnoj godini i u svim idućim godinama angažmana pomaže osigurati tvrtki da je :

- neovisna, te da ne postoji sukob interesa;
- sposobna obaviti posao uz tražene resurse i u vremenskom roku;
- sprema prihvatiti rizike koji su uključeni u provođenje revizije. Takvo što uključuje procjenu integriteta menadžmenta kao i procjenu stavova prema internoj kontroli, trendova u industriji, dostupnosti prikladnih revizijskih dokaza, te procjenu ostalih čimbenika poput sposobnosti klijenta da plati naknade za rad; i
- nije primila na znanje nove informacije o postojećem klijentu zbog kojih bi tvrtka odbila angažman da ih je znala ranije.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Postoje određeni veoma mali subjekti koji traže reviziju gdje vlasnik - menadžer upravlja subjektom, te postoji vrlo malo (ili uopće ne postoje) dokumentiranih kontrola koje se gotovo sve mogu zaobići. U takvim situacijama, revizor moram odlučiti hoće li nepostojanje kontrolnih aktivnosti ili ostalih komponenti kontrole onemogućiti pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. U tom slučaju, revizor može upotrijebiti profesionalnu prosudbu pri odluci hoće li odbiti angažman ili dati modificirano mišljenje.

Ostali čimbenici koje također treba razmotriti uključuju i slijedeće:

- Okruženje kontrola subjekta. Na primjer: može li se vjerovati vlasniku - menadžeru, je li on kompetentan i ima li pozitivan stav prema internoj kontroli?
- Je li moguće razviti sveobuhvatnu reakciju i daljnje revizijske postupke koji će biti prikladna reakcija na procijenjene čimbenike rizika? Na primjer, mogu li se koristiti dokazni postupci kako bi se utvrdilo da su svi prihodi i obveze ispravno evidentirani u računovodstvenim evidencijama?

4.2 Prihvaćanje angažmana

Prvi korak u procesu prihvaćanja klijenta ili zadržavanju angažmana jest ocijeniti sposobnost revizorske tvrtke za obavljanje tog angažmana, te procijeniti rizike koje angažman uključuje. Sljedeći prikaz prikazuje moguće smjerove propitkivanja.

Prikaz 4.2-1

Razmisлите:	Smjerovi propitkivanja
Zahtjevi tvrtke vezani za kontrolu kvalitete	Koje su politike i postupci oblikovani i uvedeni kako bi se osiguralo razumno uvjerenje da će tvrtka ući u angažman ili nastaviti odnos s klijentom samo kada: • Tvrtka pri obavljanju angažmana može poštivati MRevS-e; i • Rizici uključeni u angažman su unutar toleriranih rizika tvrtke?
Koji posao je potrebno obaviti?	• Koja je vrsta i djelokrug revizije? • Koji računovodstveni okvir će se koristiti? • Kako će se koristiti revizorovo izvješće i financijski izvještaji? • Koji je rok, ako ga ima, za dovršetak revizije?

Razmislite:	Smjerovi propitkivanja
Ima li tvrtka potrebne kompetencije i resurse te dovoljno vremena na raspolaganju?	• Ima li tvrtka dovoljno zaposlenika s potrebnim kompetencijama i sposobnostima? • Posjeduju li odabrani zaposlenici tvrtke: – Znanje o relevantnim industrijama ili o predmetnom pitanju, – Iskustvo vezano za relevantne regulatorne uvjete ili zahtjeve vezane za izvješćivanje, ili – Mogućnost učinkovitog stjecanja potrebnih znanja i vještina? • Jesu li ako se ukaže potreba dostupni eksperti? • Kada je takvo što primjenjivo, ima li tvrtka na raspolaganju kvalificirane osobe koje mogu obaviti pregled kontrole kvalitete angažmana? • Može li tvrtka i zaposlenici koje ima na raspolaganju (u smislu vremenskih rokova i obveza prema drugim klijentima) dovršiti angažman unutar roka za predaju izvješća?
Je li tvrtka neovisna?	• Mogu li se tvrtka i angažirani tim ispuniti etičke zahtjeve i zahtjeve neovisnosti? • Za slučajeve kada su prepoznati sukobi interesa, manjak neovisnosti ili neke druge prijetnje: – Jesu li poduzeti odgovarajući postupci s ciljem uklanjanja ili ublažavanja takvih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenom zaštitnih mjera, ili – Jesu li poduzeti koraci za povlačenje iz angažmana? • Ako je subjekt kojeg se revidira komponenta veće grupe, angažirani tim za grupu može tražiti obavljanje određenog posla na financijskim informacijama komponente. U takvim slučajevima, angažirani tim za grupu prvo bi trebao steći razumijevanje o sljedećem: - Razumije li revizor komponente etičke zahtjeve relevantne za reviziju grupe te hoće li postupati u skladu s njima (uključujući i u skladu sa zahtjevima neovisnosti), - Profesionalne sposobnosti revizora komponente, - Hoće li angažirani tim za grupu moći biti uključen u rad revizora komponente u mjeri dovoljnoj da bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi; te - Radi li revizor komponente u regulatornom okruženju koje aktivno nadzire revizore.

Razmislite:	Smjerovi propitkivanja
Jesu li uključeni rizici prihvatljivi?	• Što se tiče novih angažmana, je li tvrtka stupila u kontakt (sukladno zahtjevima MRevS 300.13) s prethodnim revizorom kako bi se utvrdilo postoje li razlozi za neprihvatanje angažmana? • Je li tvrtka obavila internetsku pretragu te provela diskusiju sa zaposlenicima i trećim osobama (poput bankara) kako bi se prepoznali mogući razlozi zašto tvrtka ne bi trebala preuzeti angažman? • Koje su vrijednosti (“moral među višim menadžmentom”) te budući ciljevi subjekta? • Koje su sposobnosti zaposlenika i višeg menadžmenta subjekta? • Postoje li problemi koji su teško rješivi ili vremenski zahtjevni (računovodstvene politike, procjene, usklađivanje sa zakonskim regulativama, itd.)? • Koje su promjene uvedene u ovom razdoblju koje bi mogle imati učinak na angažman (trendovi i inicijative u poslovanju, promjene zaposlenika, financijsko izvještavanje, informacijski sustav, prodaja/kupnja imovine, regulative itd.)? • Postoji li visoka razina preispitivanja javnosti ili zainteresiranosti medija? • Je li subjekt financijski zdrav te hoće li moći platiti naknade zarad tvrtke? • Hoće li subjekt moći pružiti pomoć tvrtki pri pribavljanju informacija i pripremi rasporeda, analiza stanja, dosjea, itd.?
Može li se klijentu vjerovati?	• Postoje li neka ograničenja u djelokrugu, poput nerealnog roka ili nemogućnosti pribavljanja traženih revizijskih dokaza? • Postoji li neki razlog (ili recentni događaj) koji baca sumnju na poštenje glavnih vlasnika, višeg menadžmenta te osoba koje su zadužene za upravljanje subjektom? Uzmite u obzir poslovanje subjekta, poslovne prakse, poslovnu reputaciju te povijest kršenja etičkih ili regulatornih zahtjeva. • Postoje li ikakve naznake u to da bi subjekt mogao biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti? • Koje su povezane stranke sa subjektom i kakva je njihova poslovna reputacija? • Ima li menadžment loš stav prema internoj kontroli i agresivan stav prema tumačenju računovodstvenih standarda? Razmislite i o korporativnoj kulturi, organizacijskoj strukturi, toleranciji na rizik, kompleksnosti transakcija itd.

Provjere subjekta

Kako bi se osiguralo da su točne informacija dobivene od subjekta potrebno je razmisliti o informacijama koje treće strane mogu pružiti o subjektu s ciljem provjere ključnih aspekata procjene rizika. Ovaj jednostavan korak može pomoći da se kasnije ne bi pojavili problemi. Primjeri tomu su informacije iz izvora poput prethodnih financijskih izvještaja, prijava za povrat poreza, kreditnih izvještaja, ali i informacije dobivene iz razgovora s ključnim savjetnicima (po primitku dozvole potencijalnog klijenta), poput bankara i sl.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Prije uspostavljanja kontakta s trećim stranama i prikupljanja informacija o potencijalnom klijentu, poduzmite korake kako biste bili sigurni da su svi partneri i zaposlenici svjesni slijedećeg:

- Politike tvrtke vezane za zaštitu povjerljivih informacija o klijentima;
- Zakonskih uvjeta vezanih za privatnost; i
- Zahtjeva primjenjivih etičkih kodeksa.

Jednom kada se donese odluka o prihvaćanju ili zadržavanju angažmana, idući je korak da se:

- Odredi jesu li prisutni preduvjeti za obavljanje revizije; i
- Potvrdi da revizor i menadžment (ili u nekim slučajevima osobe zaduženih za upravljanje) imaju ista shvaćanja uvjeta revizijskog angažmana.

4.3 *Preduvjeti za obavljanje revizije*

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
210.6	Kako bi ustanovio postoje li preduvjeti za reviziju, revizor će: (a) odrediti je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja; i (Vidjeti točke A2-A10.) (b) pribaviti suglasnost menadžmenta da potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti: (Vidjeti točke A11-A14, A20.) (i) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju; (Vidjeti točku A15.) (ii) 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 (Vidjeti točke A16-A19.) (iii) osigurati revizoru: a. pristup svim informacijama za koje menadžment zna da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja; b. dodatne informacije koje revizor može zahtijevati od menadžmenta u svrhu revizije; i c. neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

Prikaz 4.3-1

Razmislite:	Smjer propitkivanja
Postoje li preduvjeti za reviziju?	Je li okvir koji će se koristiti za financijsko izvještavanje (poput MSFI-a ili lokalnog okvira) u pripremi financijskih izvještaja prikladan? Ostali čimbenici koje također treba razmotriti uključuju i sljedeće: • Vrsta subjekta (poslovni, javni sektor ili neprofitni sektor); • Svrha financijskih izvještaja (za opću namjenu ili za posebne korisnike); • Sadržaj financijskih izvještaja (potpuni set financijskih izvještaja ili samo jedan financijski izvještaj); te • Propisuje li zakon ili regulativa primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Je li menadžment suglasan i prihvaća li/razumije svoju odgovornost za: • Pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući (gdje je takvo što relevantno) i fer prezentaciju istih; • One interne kontrole za koje je menadžment odredio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške. • Osiguravanje revizoru: – pristupa svim relevantnim informacijama poput evidencija, dokumentacije i ostalih pitanja, – dodatnih informacija ukoliko ih zatraži od menadžmenta za potrebe revizije (poput pisanih izjava), i – neograničen pristup osobama koje rade u subjektu kako bi mu se omogućilo pribavljanje potrebnih revizijskih dokaza.
Postoje li ograničenja djelokruga?	Jesu li menadžment ili osobe zadužene za upravljanje nametnuli bilo koju vrstu ograničenja na djelokrug revizije? Takvo što može uključivati i nerealne rokove, neprihvatanje određenih zaposlenika tvrtke da rade svoj posao, te onemogućavanje pristupa revizoru prostorijama, ključnom osoblju ili relevantnim dokumentima. Ukoliko bi takva ograničenja rezultirala suzdržanošću od mišljenja, tvrtka će odbiti angažman, osim u slučaju kada tvrtka po zakonu mora zadržati angažman.

U slučajevima kada menadžment ne pristane potvrditi prihvaćanje odgovornosti navedenih u MRevS-u 210.6 (b), ili pak okvir za financijsko izvještavanje nije prihvatljiv, revizor prema zahtjevima MRevS 210.8 mora odbiti angažman osim ako ga sukladno zakonima ili regulativi nije dužan preuzeti.

4.4 Ugovaranje uvjeta revizijskog angažmana

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
210.7	Ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nametnu takvo ograničenje djelokruga revizorova rada u uvjetima predloženog revizijskog angažmana da revizor vjeruje kako će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od mišljenja o financijskim izvještajima, revizor neće prihvatiti takav ograničeni angažman kao revizijski angažman, osim ako nije zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini.
210.9	Revizor će dogovoriti uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno. (Veza točka A21.)

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
210.10	Ovisno o točki 11, dogovoreni uvjeti revizijskog angažmana bit će evidentirani u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i uključiti će: (Vidjeti točke A22-A25.) (a) cilj i djelokrug revizije financijskih izvještaja; (b) odgovornosti revizora; (c) odgovornosti menadžmenta; (d) naznaku primjenjivog okvira financijskog izvještavanja za sastavljanje financijskih izvještaja; i (e) poziv na očekivani oblik i sadržaj bilo kojeg izvješća koje treba izdati revizor i izjavu da mogu nastati okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati od očekivanog oblika i sadržaja.
210.11	Ako zakon ili regulativa propisuje dovoljno detaljno uvjete revizijskog angažmana navedene u točki 10, revizor ih ne treba navesti u pisanom sporazumu, osim činjenice da je primjenjiv takav zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti kako je navedeno u točki 6(b). (Vidjeti točke A22, A26-A27.)
210.12	Ako zakon ili regulativa propisuje odgovornosti menadžmenta slično onima opisanim u točki 6(b), revizor može utvrditi da zakon ili regulativa uključuje odgovornosti koje su, po revizorovoj prosudbi, jednake po učincima onima navedenim u toj točki. Za takve odgovornosti koje su jednake, revizor može koristiti formulacije iz zakona ili regulative za njihovo opisivanje u pisanom sporazumu. Za one odgovornosti koje nisu propisane zakonom ili regulativom tako da su njihovi učinci jednaki, u pisanom će se sporazumu koristiti opis iz točke 6(b). (Vidjeti točku A26.)
210.13	Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, revizor će procijeniti zahtijevaju li okolnosti da se izmijene uvjeti revizijskog angažmana i postoji li potreba da se subjekt podsjeti na postojeće uvjete revizijskog angažmana. (Vidjeti točku A28.)
210.14	Revizor neće prihvatiti promjene u uvjetima revizijskog angažmana gdje za to nemarazumnog opravdanja. (Vidjeti točke A29-A31.)
210.15	Ako se, prije dovršenja revizijskog angažmana, od revizora zahtijeva da se promijeni revizijski angažman u angažman koji sadrži nižu razinu uvjerenja, revizor će utvrditi postoji li razumno opravdanje da to učini. (Vidjeti točke A32-A33.)
210.16	Ako su izmijenjeni uvjeti revizijskog angažmana, revizor i menadžment će dogovoriti i zabilježiti nove uvjete angažmana u pismu o angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma.
210.17	Ako revizor ne može dogovoriti promjene uvjeta revizijskog angažmana i menadžment mu ne dopušta da nastavi po izvornom revizijskom angažmanu, revizor će: (a) povući se iz revizijskog angažman, gdje je moguće, prema primjenjivom zakonu ili regulativi; i (b) utvrditi postoji li neka obveza, ugovorna ili drugačija, da izvijesti o okolnostima druge stranke, kao što su oni koji su zaduženi za upravljanje, vlasnici ili regulatori.

Napomena: Točke od 18 - 22 MRevS-a 210 sadrže neka dodatna razmatranja vezana za prihvaćanje angažmana, poput napomena gdje standarde financijskog izvještavanja nadopunjavaju zakon ili regulativa i gdje je okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom.

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

mora se finalizirati i potpisati prije početka rada na angažmanu.

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

U nastavku se u materijalima studije slučaja nalazi uzorak pisma o preuzimanju angažmana temeljen na primjeru sadržanom u MRevS-u 210.

Pismo o preuzimanju angažmana sadržava i razrađuje dolje navedena pitanja.

Prikaz 4.4-1

Uvjeti	Opis
Cilj, računovodstveni okvir, opseg i oblik revizorovog izvješća na temelju revizije financijskih izvještaja	• Koristiti računovodstveni okvir. • Cilj revizije financijskih izvještaja i očekivani oblik revizorovog izvješća ili drugog priopćenja. Također, okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati u obliku i sadržaju od očekivanog. • Opseg revizije, uključujući poveznice na primjenjive zakone, odredbe, MRevS-e, etička i druga izricanja stručnih tijela s kojima se revizor usuglašava. • Druge stranke za koje je potrebno pripremiti izvještaj (npr. regulator)
Revizorove odgovornosti	• Obaviti reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima) • Prepoznati da zbog ograničenja svojstvenih reviziji i ograničenja interne kontrole, postoji neizbježan rizik da se neka značajna pogrešna prikazivanja neće otkriti unatoč pravilno isplaniranoj reviziji i obavljanju revizije u skladu s MRevS-ima.
Odgovornosti menadžmenta	• Za pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim financijskim okvirom i za oblikovanje i provedbu takve interne kontrole za koju menadžment utvrdi da je potrebna kako bi se pripremili financijski izvještaji u kojima nema značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške. • Prihvatiti uvjete angažmana navedene u pismu o preuzimanju angažmana. • Pružati neograničen pristup svim evidencijama, dokumentaciji, i drugim zatraženim informacijama vezanima uz reviziju. • Pružati neograničen pristup osobama unutar subjekta. • Potvrditi revizorova očekivanja da će primiti pismenu potvrdu od menadžmenta u vezi s izjavama o reviziji • Pristanak menadžmenta da će izvijestiti revizora o činjenicama koje bi mogle utjecati na financijske izvještaje, a kojih bi menadžment mogao postati svjestan tijekom razdoblja od datuma revizorovog izvješća do datuma izdavanja financijskim izvještaja.

Ostale točke koje bi mogle biti uključene u pismo o preuzimanju angažmana su navedene u nastavku.

Prikaz 4.4-2

Uvjeti	Opis
Kako će se revizija provoditi, sve vrste rješavanja sporova, obveze i dogovori oko naknada	Potrebno je osvrnuti se na aranžmane vezane za: • Planiranje i obavljanje revizije, uključujući i sastavljanje revizijskog tima i dogovor oko (ako postoje) nacrtu financijskih izvještaja ili drugih radnih dokumenata koje treba pripremiti klijent, uz naznaku datuma kada je revizoru potrebno isporučiti te dokumente; • Uključivanje drugih revizora i eksperata; • Uključivanje prethodnog revizora, ako je postojao, vezano za početna stanja; i • Ostala pitanja: – Sva ograničenja odgovornosti koju snosi revizor ukoliko postoji takva mogućnost, – Temelj na osnovu kojega se izračunavaju naknade i dogovori oko plaćanja i ispostavljanja računa, – Sve obveze tvrtke o pružanju radne dokumentacije revizije drugim stranama, i – Poveznice na sve daljnje dogovore između revizora i klijenta ili druga pisma ili izvještaje koje revizor planira pripremiti i predati klijentu. Klijent potvrđuje uvjete angažmana potvrdom o primitku pisma o preuzimanju angažmana.

Ažuriranje pisma o preuzimanju angažmana

Kada nije došlo ni do kakvih izmjena, revizor je dužan procijeniti postoji li potreba da se podsjeti subjekt na postojeće uvjete revizijskog angažmana. Uvjeti angažmana mogu se ponovno potvrditi u trenutku ponovnog imenovanja revizora bez potrebe da se šalje svake godine novo pismo.

Pismo o preuzimanju angažmana mora se izmijeniti kada dođe do promjena u okolnostima. Događaji koji mogu utjecati na potrebu da se uvide promjene uključuju slijedeće:

- Svi izmijenjeni ili specijalni uvjeti angažmana;
- Recentne izmjene višeg menadžmenta;
- Bitna promjena u vlasničkoj strukturi;
- Bitna promjena u vrsti ili veličini poslovanja subjekta;
- Promjena zakonskih ili regulatornih uvjeta;
- Promjene u okviru financijskog izvještavanja koje su usvojene za potrebe pripremanja financijskih izvještaja;
- Promjena u drugim uvjetima vezanim za izvještavanje; i
- Neke naznake da je menadžment pogrešno razumio ciljeve i djelokrug revizije.

Izmjene uvjeta revizijskog angažmana

Ukoliko menadžment zatraži izmjene uvjeta revizijskog angažmana, revizor će razmotriti postoji li opravdani razlog za takav zahtjev, te implikacije tih izmjena na ciljeve revizijskog angažmana.

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

Promjena nije razumna ako je motivirana pitanjima koja su se pojavila za vrijeme revizije. Takvo što uključuje revizijske informacije koje ne podržavaju izjave menadžmenta, nemogućnost pribavljanja određenih revizijskih informacija (koje bi stvarno ograničilo djelokrug revizije), ili dokaze koji su na neki drugi način nezadovoljavajući. Primjer tomu mogao bi biti kada revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi stanja zaliha, a subjekt traži da se mijenja revizijski angažman u angažman uvida kako bi izbjegao mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja.

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

- Povući se iz revizijskog angažmana ukoliko je takvo što moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi; i
- Utvrditi postoji li obveza, bilo ugovorna ili neka druga, da se prijave okolnosti trećim stranama, odnosno osobama zaduženima za upravljanje, vlasnicima ili regulatorima.

4.5 Studije slučaja - Prihvat i zadržavanje klijenta

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

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

Uz pretpostavku da taj angažman kontinuiran, partner ili viši menadžer u revizorskoj tvrtki postaviti će upite s ciljem prepoznavanja i procjenjivanja novih ili izmijenjenih čimbenika rizika relevantnih za donošenje odluke o tome hoće li se nastaviti s revizijskim angažmanom. Uključite upite kao što su sljedeći:

Studija slučaja A - Deptha Furniture, Inc.

Prihvatanje i zadržavanje angažmana

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

Jesu li se ispunili uvjeti za reviziju?	<i>Financijske izvještaje za Depthu će pripremiti menadžment korištenjem MSFI-a.</i> <i>Pismo o preuzimanju angažmana je potpisano i menadžment je potvrdio da preuzima odgovornost za:</i> <i>Omogućiti će pristup svim dostupnim informacijama prema zahtjevu.</i> <i>Omogućiti neograničen pristup osoblju.</i> <i>Oblikovati i implementirati interne kontrole za koje je menadžment odredio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške.</i>
Jesu li se poštivali zahtjevi za prihvatanje/zadržavanje iz tvrtkina priručnika za kontrolu kvalitete?	<i>Da. Vidi politike XX i XY našeg priručnika za kontrolu kvalitete.</i>
Je li došlo do izmjena u uvjetima ili zahtjevima revizijskog angažmana?	<i>Ne.</i>
Postoje li ikakvi problemi vezani za sukob interesa ili neovisnost? Razmotrite: obiteljske/osobne veze s ključnim osobama klijenta, nerevizijske usluge poput računovodstva, financijske interese, te ostale poslovne odnose.	<i>Jedina uočena stvar jest da je jedan od naših zaposlenika kupio jako puno sobnog namještaja od Depthe; cijena koju je platio bila je ona navedena u katalogu. Međutim taj događaj ne smatra se prijetnjom za našu neovisnost.</i>
Postoje li ikakve okolnosti koje bacaju sumnju na poštenje vlasnika klijenta? Uzmite u obzir sve osude, zakonske postupke/sankcije, sumnje u ili pak potvrđene protuzakonite radnje ili prijevare, policijske istrage te sve vrste negativnog publiciteta.	<i>Ne. Međutim, Parvin (kći klijentova poslovnog savjetnika) je u srpnju bila u središtu pažnje zbog negativnog publiciteta. Radila je kao savjetnica u kupoprodaji zemljišta gdje su neki državni službenici optuženi za primanje mita od tvrtke koja je razvijala projekt. Ta je činjenica također evidentirana u našem popisu čimbenika rizika za reviziju.</i>
Postoje li određena područja u kojima je potrebno specijalizirano stručno znanje?	<i>Koristit ćemo Davida (koji posjeduje specifična znanja vezana za IT) kako bi pregledao internetsku prodaju.</i>
Posjeduje li tvrtka dovoljne kapacitete u smislu vremena, kompetencija te resursa da bi mogla uspješno dovršiti angažman u skladu s profesionalnim standardima i standardima tvrtke?	<i>Da. Pogledajte planirani budžet.</i>
Postoje li problemi prepoznati u prethodnim revizijama i pri drugim angažmanima za ovog subjekta na koje se treba obratiti pažnja?	<i>Postoji potreba za pregledom općih IT kontrola u kontekstu odluke o prihvatanju prodaje putem Interneta.</i>
Jesu li se pojavile neke nove okolnosti koje povećavaju rizik našeg angažmana?	<i>Ne. Menadžment ima pozitivan stav prema internoj kontroli.</i>
Može li klijent nastaviti plaćati našu naknadu za rad?	<i>Da.</i>

Zaključak

Ukupan procijenjeni rizik angažmana = Nizak

Možemo zadržati tog klijenta.

Sang Jun Lee

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



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. listopada 20x2. godine

Mr. Suraj Dephta, direktor tvrtke
Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Poštovani g. Dephta,

Zatražili ste od naše tvrtke da revidiramo financijske izvještaje trgovačkog društva Dephta Furniture koji sadržavaju bilancu na 31. prosinca 201x2, te račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanom toku novca za razdoblje završeno na navedeni datum, kao i sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih informacija. Zadovoljstvo nam je obavijestiti vas da potvrđujemo prihvata angažmana putem ovog pisma. Reviziju ćemo provesti s ciljem da izrazimo svoje mišljenje o financijskim izvještajima.

Naše odgovornosti

Reviziju ćemo obaviti sukladno Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome da financijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja. Revizija uključuje primjenu postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o prosudbi revizora uključujući i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima bilo zbog prijevare ili pogreške. Revizija također uključuje ocjenjivanje prikladnosti primjenjivanih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena menadžmenta, kao i cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Zbog inherentnih ograničenja revizije, te inherentnih ograničenja interne kontrole, postoji neizbježan rizik da se neka pogrešna prikazivanja neće otkriti, unatoč tomu što je revizija na ispravan način isplanirana i obavljena u skladu s MRevS-ima.

Pri provođenju procjene rizika, razmatramo internu kontrolu koja je relevantna za pripremu financijskih izvještaja subjekta kako bi oblikovali revizijske postupke koji su prikladni u danim okolnostima, ali ne za svrhe izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektive interne kontrole. Međutim, pisanim ćemo vas putem obavijestiti o svim značajnim nedostacima interne kontrole koji su relevantni za reviziju financijskih izvještaja, a koje prepoznavamo tijekom provođenja revizije.

Osim u slučaju da se dogode nepredviđene poteškoće, naše će izvješće biti isporučeno u slijedećem obliku:

[Oblik i sadržaj revizorova izvješća nije reproduciran.]

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

Odgovornost menadžmenta

Reviziju ćemo obavljati polazeći od toga da menadžment i osobe zadužene za upravljanje prihvaćaju i razumiju činjenicu da snose odgovornost za slijedeće:

- (a) za pripremu i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja;
- (b) za one interne kontrole za koje je menadžment odredio da su nužne za sastavljanje financijskih izvještaja koji ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške; i
- (c) da nam omogući slijedeće:
 - (i) Pristup svim informacijama koje posjeduje, a smatra ih relevantnima za pripremu financijskih izvještaja, poput evidencija, dokumentacije i ostalih pitanja;
 - (ii) Sve dodatne informacije koje zatražimo za potrebe revizije; i
 - (iii) Neograničen pristup osobama u subjektu od kojih mi smatramo da možemo pribaviti revizijske dokaze.

U sklopu revizijskog postupka, zatražit ćemo od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, od osoba zaduženih za upravljanje pisane potvrde vezane za izjave koje su nam dane, a koje se tiču revizije.

Veselimo se potpunoj suradnji vaših zaposlenika za vrijeme revizije.

Naknade

Naknade za naš rad, koje ćemo fakturirati paralelno s obavljenim poslom, temelje se na vremenu potrebnom da bi osobe koje su zadužene da provode angažman obavile svoj posao plus svi dodatni troškovi. Individualna cijena satnice razlikuje se u ovisnosti o stupnju odgovornosti koji je uključen te o iskustvu i znanju koje je potrebno za obavljanje posla. Ovo pismo smatra se valjanim i za buduća razdoblja osim u slučaju raskida angažmana, dodataka ili naknadno potpisanih ugovora. Molim da potpišete priloženu kopiju ovog pisma kako biste potvrdili činjenice koje su vam dane na znanje i dali svoj pristanak na uvjete naše revizije financijskih izvještaja.

Sa šovanjem,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Pristanak u ime društva Deptha Furniture, Inc dao

Suraj Dephta, direktor
1. studenog 20X2. godine

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Prihvat i zadržavanje angažmana

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

Bilješka o zadržavanju klijenta - Kumar & Co.

15. listopada 20x2. godine

Razgovarali smo 15. rujna 20x2 s klijentom, Rajom Kumarom kako bismo utvrdili hoćemo li preuzeti ovaj angažman.

Pitanja koja se pojavljuju:

- Raju je potrebno revizijsko mišljenje za financijske izvještaje društva Kumar & Co koji su sastavljeni primjenom MSFI-a.
- Razmotrili smo sve moguće prijetnje našoj neovisnosti (sadržane u odjeljku 290 IESBA kodeksa) te nismo uočili niti jednu.
- Ništa novo nije se dogodilo što bi moglo prouzročiti sumnju i zabrinutost za poštenje vlasnika.
- Aktivnosti su veoma slične onima iz prošlo razdoblja, iako je Rajeva odsutnost u svakodnevnim operacijama dovela do povećanja mogućnosti počinjenja prijevare. Možemo razmotriti mogućnost da za ovo razdoblje proširimo djelokrug dokaznih postupaka kako bismo se suočili s potencijalnim rizicima prijevare.
- Nisu potrebni dodatni specijalisti, te reviziju mogu obaviti iste osobe koje su je obavile i lani.

Postoje dva moguća razloga za zabrinutost:

- Tvrtka osjeća pad potražnje za proizvodima od svoj najvećeg kupca Depthe.
- Rajeva pozornost preusmjerila se u velikoj mjeri na osobne i obiteljske probleme. Za vrijeme provođenja revizije potrebno je osigurati se da su knjige i evidencije ažurirane te da se nisu dogodile neotkrivene pogreške. Takvo što također može dovesti do rizika prijevare.

Ukupan procijenjeni rizik angažmana = Srednji

U ovom ćemo razdoblju prihvatiti ovaj angažman.

Sang JunLee

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

5. Opća strategija revizije

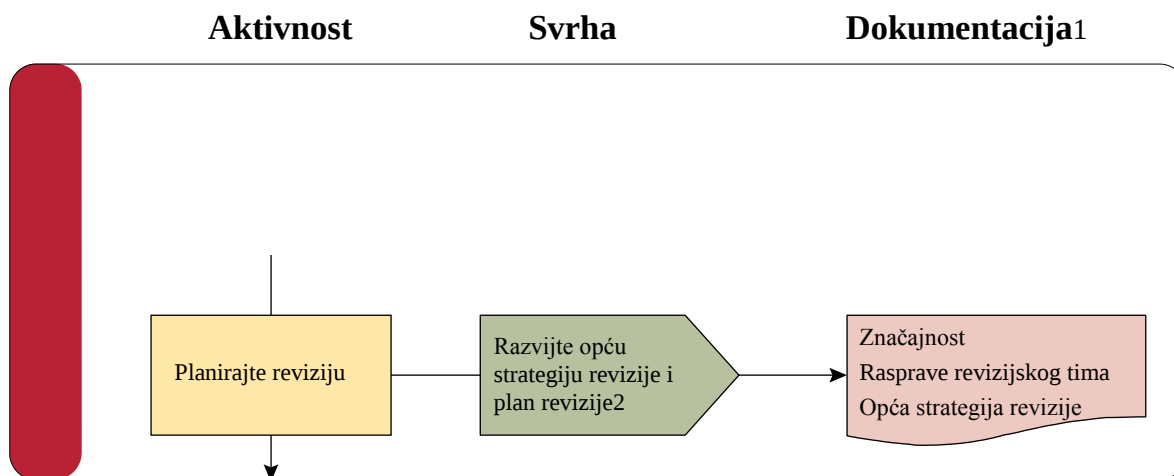
Sadržaj poglavlja

Prikaz koraka koji su uključeni u razvoj općeg plana i strategije revizije.

Relevantni MRevS-i

300

Prikaz 5.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Točka

300.4

MRevS cilj(evi)

Cilj revizora je planirati reviziju tako da se obavi na učinkovit način.

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
200.15	Revizor će planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti točke A18-A22.)
300.5	Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima bit će uključeni u planiranje revizije, uključujući planiranje i sudjelovanje u raspravi između članova angažiranog tima. (Vidjeti točku A4.)
300.7	Revizor će ustanoviti opću strategiju revizije koja navodi djelokrug, vremenski raspored i usmjeravanje revizije te koja daje upute za razvijanje plana revizije.
300.8	U ustanovljivanju sveobuhvatne strategije revizije, revizor će: (a) prepoznati karakteristike angažmana koje određuju njegov djelokrug; (b) ustanoviti ciljeve izvješćivanja angažmana kako bi planirao vremenski raspored revizije i sadržaj zahtijevanog komuniciranja; (c) razmotriti faktore koji su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, važni u usmjeravanju nastojanja angažiranog tima; (d) razmotriti rezultate preliminarne aktivnosti u angažmanu i, gdje je primjenjivo, jesu li relevantna znanja koja je angažirani partner stekao obavljanjem drugih angažmana kod subjekta; i (e) odrediti vrste, vremenski raspored (Vidjeti točke A8-A11.)
300.9	Revizor će sastaviti plan revizije koji će uključiti opis: (a) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih postupaka procjene rizika, kako je određeno u MRevS-u 315; (b) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje, kako je određeno u MRevS-u 330; (c) ostalih planiranih revizijskih postupaka za koje se zahtijeva da se obave kako bi angažman bio sukladan MRevS-ovima. (Vidjeti točku A12.)
300.10	Revizor će ažurirati i mijenjati opću strategiju revizije i plan revizije kako bude nužno tijekom odvijanja revizije. (Vidjeti točku A13.)
300.11	Revizor će planirati vrste, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihova rada. (Vidjeti točke A14-A15.)

5.1 Pregled

Planiranje je važno kako bi se osiguralo da se angažman provodi na učinkovit i efikasan način te da bi se rizici smanjili na najmanju prihvatljivu razinu.

Planiranje revizije nije proizvoljna faza revizije. To je kontinuiran i iterativan proces koji počinje nedugo nakon dovršetka prethodne revizije, a nastavlja se sve do završetka trenutačne revizije.

Koristi planiranja revizije prikazane su u prikazu koji se nalazi u nastavku.

Prikaz 5.1-1

Koristi planiranja revizije	• Članovi tima uče iz iskustava/uvida partnera i ostalih ključnih zaposlenika.
	• Angažman je pravilno organiziran, ispravno se njima upravlja te pravo osoblje obavlja posao.
	• Iskustvo iz prethodnih razdoblja i prethodnih angažmana se koristi na ispravan način.
	• Usmjerava se potrebna pažnja na važna područja revizije.
	• Potencijalni problemi se pravovremeno prepoznaju i rješavaju.
	• Dokumentacija iz revizijskog dosjea se pravovremeno pregledava.
	• Posao koji obavljaju druge osobe (revizori, eksperti itd) je koordiniran.

Postoje dvije razine planiranja revizije sukladno prikazanom u nastavku.

Prikaz 5.1-2



TOČKA ZA RAZMATRANJE

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

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

- Prethodnih iskustava sa subjektom;
- Preliminarnih (prihvatanje i zadržavanja klijenta) aktivnosti;
- Razgovora s klijentom vezano za promjene u odnosu na prošlo razdoblje i recentne rezultate poslovanja;
- Ostalih angažmana koji se obavljaju za klijenta tijekom razdoblja;
- Rasprava i sastanaka tima za reviziju;
- Ostalih vanjskih izvora, kao što su novine i internetski članci, te iz
- Novih podataka koji se pribave, neuspješnih revizijski postupaka ili pak iz novih okolnosti s kojima se tim susreo tijekom revizije, a koje utječu na prethodno isplanirane strategije.

Razrada detaljnog plana revizije će započeti nešto kasnije kada se planiraju specifični postupci za procjenu rizika, odnosno kada se pribavi dovoljno informacija o procijenjenim rizicima za razvoj odgovarajuće revizijske reakcije. Na zahtjeve za razvoj detaljnog plana revizije osvrnuli smo se u 16. poglavlju, 2. sveska.

Vrijeme potrebno za pripremu opće strategije revizije ovisi o:

- Veličini i složenosti subjekta;
- Sastavu i veličini revizijskog tima. Manje revizije imat će i manje timove, olakšavajući planiranje, koordiniranje i komuniciranje;
- Prethodnom iskustvu sa subjektom; i
- Okolnostima s kojima se susretnemo za vrijeme obavljanja revizije.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

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

- Vrstu angažmana i vremenske rokove;
- Pitanja koja su prepoznata u reviziji koja je upravo dovršena;
- Sve što se promijenilo u tekućem razdoblju;
- Bilo kakve izmjene koje je potrebno unijeti u opću strategiju revizije ili u detaljni plan revizije, te
- Specifične odgovornosti svakog člana revizijskog tima.

Planiranje za tekuće razdoblje može početi s kratkom bilješkom pripremljenom na kraju prethodne revizije. Međutim, bilješka treba biti ažurirana u tekućem razdoblju, i to na temelju razgovora s vlasnikom-menadžerom i rezultata sastanaka revizijskog tima.

5.2 Razvijanje opće strategije revizije

Opća strategija revizije je evidencija ključnih odluka koje se smatraju potrebnima za ispravno planiranje revizije i komuniciranje značajnih pitanja angažiranom timu. U strategiji se dokumentiraju odluke koje su proizašle iz planiranih koraka na način prikazan u donjem prikazu. Uzmite u obzir da će specifični detalji procjene rizika i daljnji postupci procjene rizika koji su poduzeti biti dokumentirani u detaljnom planu revizije.

Prikaz 5.2-1

Ključni koraci	Opis
Kako započeti	• Obavljanje preliminarnih aktivnosti (prihvatanje/zadržavanje klijenata i ugovaranje uvjeta angažmana). • Prikupljanje relevantnih informacija o subjektu poput trenutačnih poslovnih rezultata, rezultata prethodnih angažmana te svih značajnih promjena u tekućem razdoblju. • Rasporedite osoblje koje će biti odgovorno za provedbu angažmana, uključujući i, gdje je takvo što primjenjivo i pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana, te eksperte. • Dogovorite održavanje sastanka revizijskog tima (uključite i angažiranog partnera) kako biste razgovarali o podložnosti pogrešnim prikazivanjima (uključujući i prijevari) u financijskim izvještajima. • Odredite prikladne vremenske okvire (datume) za svaki dio revizijskog posla koji će se obavljati (brojanje zaliha, postupci procjene rizika, eksterne potvrde, posjet na završetku razdoblja, te sastanci za raspravu o rezultatima revizije).
Procjenjivanje rizika i reakcija na rizike	• Odredite značajnost za financijske izvještaje u cjelini te značajnost za provedbu. • Odredite vrstu i opseg postupaka procjene rizika koje je potrebno provesti te tko će obaviti te postupke. • Jednom kada se procijeni rizik na razini financijskih izvještaja, potrebno je oblikovati sveobuhvatne reakcije na rizik (vidi 9. poglavlje, 2. sveska). Također uključite i učinak na daljnje revizijske postupke koje je potrebno poduzeti. • Priopćite kratki pregled (opis) planiranog djelokruga i vremenskih rokova revizije osobama zaduženima za upravljanje subjektom. • Ažurirajte i mijenjajte strategiju i plan revizije ukoliko je takvo što potrebno uslijed nastanka novih okolnosti.

Kada se prepoznaju rizici značajnog pogrešnog prikazivanja, može se finalizirati i opća strategija revizije (uključujući i vremenske rokove, osoblje i nadzor) te se potom može razviti i detaljan plan revizije. Detaljan plan revizije će navesti daljnje revizijske postupke koje je potrebno poduzeti na razini tvrdnji, a koji su reakcija na prepoznate i procijenjene rizike.

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

Opća strategija dokumentira sva relevantna pitanja poput onih navedenih u nastavku.

Prikaz 5.2-2

Dokument:	Opis
Značajke angažmana	• Okvir financijskog izvještavanja koji će se koristiti. • Zahtijevana dodatna izvješća, kao što su ona temeljem samostalnih financijskih zahtjeva i uvjeta specifičnih za industriju (koje postavlja regulator, i sl.). • Potreba za specijaliziranim znanjem ili stručnosti kako bi se riješila kompleksna, specifična, visokorizična područja revizije. • Dokazi koje je potrebno pribaviti od uslužne organizacije. • Korištenje dokaza pribavljenih u ranijim revizijama (poput postupaka procjene rizika i testova kontrola). • Učinak informacijske tehnologije na revizijske postupke (dostupnost podataka i korištenje revizijske tehnike potpomognute primjenom računala). • Potreba za uvođenjem neke nepredvidljivosti u provođenju revizijskih postupaka. • Dostupnost osoblja i podataka subjekta.
Ciljevi izvješćivanja	• Vremenski raspored subjekta za izvještavanje. • Raspored sastanaka s menadžmentom i osobama koje su zadužene za upravljanje s ciljem raspravljanja o: – Vrsti, vremenu i obujmu revizijskog posla. To može uključivati datume određene za popisivanje zaliha, za eksterne potvrđivanja, te preliminarne i ostale potrebne postupke, – Status revizijskog posla kroz trajanje angažmana, i – Revizorovo izvješće i ostala priopćenja poput pisama upućenih menadžmentu. • Raspored sastanaka/komunikacija između članova angažiranog tima s ciljem raspravljanja o: - Čimbenicima rizika za subjekt (poslovni i prijevara), - Vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu posla koji je potrebno obaviti, - Pregledu obavljenog posla, i - Ostaloj komunikaciji s trećim stranama.

Dokument	Opis
Značajni faktori	• Značajnost (ukupna značajnost, značajnost za pojedina područja financijskih izvještaja i značajnost za provedbu). • Preliminarna procjena rizika na razini općih financijskih izvještaja i učinak na reviziju. • Preliminarno prepoznavanje: – Bitnih i značajnih klasa transakcija, stanja računa i objava; i – Područja u kojima je veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. • Kako će se podsjećati članove angažiranog tima za reviziju da preispituju podatke i primjenjuju profesionalni skepticizam pri prikupljanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza. • Relevantni rezultati prethodno provedenih revizija koji uključuju i prepoznate nedostatke u kontroli i aktivnosti koje je menadžment pokrenuo kako bi se oni ispravili. • Rasprave s osobljem tvrtke koje je pružalo druge usluge subjektu. • Dokazi o stavu menadžmenta prema internoj kontroli te općenita važnost koja se pridaje funkciji interne kontrole u subjektu. • Opseg transakcija, koji može odrediti je li učinkovitije za revizora osloniti se na internu kontrolu.
Značajne promjene i razvoj	• Značajni događaji vezani za poslovanje koji utječe na subjekt, a koji uključuju i promjene u informacijskim tehnologijama i poslovnim procesima, promjene ključnih osoba u menadžmentu, akvizicije, spajanja i likvidacije. • Značajna kretanja u industriji, kao što su promjene u propisima vezanima za industriju i novi zahtjevi izvještavanja. • Bitne promjene u okviru financijskog izvještavanja, poput promjena u računovodstvenim standardima. • Ostali važni događaji, poput promjena u zakonima koji se tiču subjekta.
Vrsta, vremenski raspored i opseg potrebnih resursa	• Angažirani tim (uključujući i, gdje je to potrebno, i pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana). • Raspored revizijskog posla po članovima tima, uključujući i dodjelu odgovornosti odgovarajućim iskusnim članovima tima za područja gdje postoji veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. • Budžetiranje angažmana, uključujući i razmatranje prikladnog vremena koje je potrebno ostaviti za područja gdje postoji veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja.

Ako subjekt ima komponente (kao što su podružnice ili operativne jedinice), potrebno je pozvati se na iste te ih uvrstiti u plan sukladno navedenom u Dodatku MRevS-a 300 i zahtjevima MRevS-a 600.

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

5.3 Priopćavanje plana revizije menadžmentu i osobama zaduženima za upravljanje

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
260.15	Revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti točke A11-A15.)

Konstantan, dvosmjerni dijalog s menadžmentom i s osobama zaduženima za upravljanje zaista može imati ključnu ulogu u procesu planiranja revizije. Dobra komunikacija vezana za planirani djelokrug i vremenski raspored može pomoći menadžmentu i osobama zaduženima za upravljanje pri:

- Razumijevanju posljedica revizorova rada;
- Raspravljanju s revizorom o rizičnim pitanjima i konceptu značajnosti ; te pri
- Identifikaciji svih područja za koja će revizor možda morati poduzeti dodatne postupke. Takav dijalog može pridonijeti i tomu da revizor dobije bolji uvid i ostvari kvalitetnije razumijevanje subjekta i njegova okruženja.

Međutim, pripazite da time ne kompromitirate učinkovitost revizije. Na primjer, ukoliko se detaljno obavještava i razgovara o vrsti i vremenskom rasporedu revizijskih postupaka, takvo što može smanjiti učinkovitost tih postupaka jer oni postaju odviše predvidljivi.

Pitanja koja revizor može razmotriti te ih priopćiti uključuju i slijedeća:

- Ako revizor predlaže bavljenje sa značajnim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, zbog prijevare ili pogreške;
- Revizorov pristup internoj kontroli koja je relevantna za reviziju; te
- Primjenu značajnosti u kontekstu revizije.

Ostali pitanja vezana za planiranje o kojima je prikladno razgovarati su i:

- Stavovi osoba koje su zadužene za upravljanje o:
 - Raspodjeli odgovornosti između osoba koje su zadužene za upravljanje i menadžmenta,
 - Ciljevima i strategiji subjekta te povezanim poslovnim rizicima koji mogu prouzrokovati značajna pogrešna prikazivanja,
 - Pitanjima koja osobe zadužene za upravljanje smatraju posebno važnima tijekom revizije, te sva područja u kojima oni smatraju da je potrebno poduzeti dodatne postupke,
 - Značajnoj komunikaciji s regulatorima, i
 - Ostalim pitanjima za koja osobe zadužene za upravljanje smatraju da mogu imati utjecaja na reviziju financijskih izvještaja;
- Stavovi, osviještenost i radnje koje poduzimaju osobe koje su zadužene za upravljanje u vezi s upravljačkim postupcima uvedenim za potrebe prepoznavanja i reagiranja na rizike pogreški i prijevara unutar subjekta te interne kontrole koje je menadžment uveo s ciljem ublažavanja takvih rizika. Takvo što može uključivati i način na koji osobe koje su zadužene za upravljanje nadgledaju učinkovitost uvedenih internih kontrola;
- Postupci osoba zaduženih za upravljanje poduzeti kao reakcija na novosti u računovodstvenim standardima, praksama korporativnog upravljanja, i drugim srodnim pitanjima; i
- Odgovori osoba zaduženih za upravljanje na prethodna priopćavanja revizora.

Napomena: Dvosmjerna komunikacija ne mijenja činjenicu da je isključiva odgovornost revizora odrediti opću strategiju revizije i plan revizije, a to uključuje i vrstu, vrijeme i opseg postupaka potrebnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Možda će sukladno zakonima ili regulativama biti potrebno priopćiti subjektu i neke druge stvari, kao i dodatne zahtjeve koji su primjenjivi na angažman. Također imajte na umu i činjenicu da MRevS 265 sadrži zahtjev da se moraju priopćiti otkriveni značajni nedostaci interne kontrole.

5.4 Dokumentacija

Točka	Relevantni izvodi iz MRevS-a
300.12	Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti: (a) sveobuhvatne strategiju revizije; (b) plan revizije; i (c) svaku važnu promjenu izvršenu tijekom revizijskog angažmana u općoj strategiji revizije ili planu revizije, i razloge za takve promjene. (Vidjeti točke A16-A19.)

Potrebno je dokumentirati opću strategiju revizije i detaljni plan revizije, uključujući i podatke o svim značajnim promjenama nastalim tijekom revizijskog angažmana. Revizor može koristiti bilješku, standardne programe revizije ili pak kontrolne liste za planiranje i dovršavanje revizije, oblikovane na način da odražavaju specifične okolnosti angažmana.

5.5 Studije slučaja - Opća strategija revizije

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. poglavlje, 2. sveska — Uvod u studije slučaja.

Nakon što se donese odluka da će se nastaviti s revizijom, te se utvrdi značajnost, sljedeći korak je razviti ili ažurirati opću strategiju revizije za obavljanje angažmana. Takvo što se može potkrijepiti nekim oblikom kontrolne liste za planiranje ili kratkom, ali strukturiranom bilješkom (vidi točku za razmatranje 5.1), poput onih koji su prikazani u primjerima koji slijede.

Studija slučaja A - Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

Bilješka za opću strategiju

Razdoblje završeno 31. prosinca 20x2. godine

Djelokrug

Opseg revizije nije se promijenio u ovom razdoblju. Revizija se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i računovodstvenim okvirom MSFI. Nije bilo promjena u MSFI-u koje utječu na Dephtu ove godine.

Promjene u subjektu

Dephta planira ostvariti prodaju u stranim valutama.

Nadalje, Internet prodaja je u porastu, a Dephtini IT kapaciteti neće taj razvoj moći kvalitetno pratiti.

Dephta zasada prodaje tvrtki Franjawa Merchandising. Ova tvrtka je poznata po tome da snižava profitne marže dobavljača u zamjenu za velike narudžbe. Takav aranžman zahtijeva od dobavljača držanje dodatnih zaliha nekih proizvoda da bi po potrebi mogli u vrlo kratkom roku isporučiti robu.

Rizik

Naša procjena rizika na razini financijskih izvještaja je da se radi o **niskom riziku** (Vidi poveznicu na radne papire - WP ref. #). Upravljanje nije osobito sofisticirano, ali postoji snažna predanost razvoju sposobnosti, uveden je etički kodeks i, općenito, menadžment ima dobar odnos prema internoj kontroli.

Opća strategija

- U ovom razdoblju će značajnost za financijske izvještaje u cjelini biti povećana s 8.000 € na 10.000 € jer se na taj način odražava rast prodaje i profitabilnosti u posljednjem razdoblju. Bonusi za upravu u okvirnom iznosu od € 70,000 vraćeni su u prihode za izračunavanje značajnosti za financijske izvještaje u cijelosti (vidi radne papire za određivanje značajnosti u poglavlju 6., svezak 2.) Značajnost za provedbu (na temelju naše procjene revizijskog rizika) je postavljena na 7.000 €, osim za određena stanja računa prema opisanom u radnim papirima - WP ref. #.
- Koristiti iste ljude, iskusnije starije članove osoblja koji su isti kao i u proteklom razdoblju, te obaviti posao u isto vrijeme.
- Obaviti naše postupke procjene rizika prije kraja godine. Trenutačno ne postoje planovi ni za kakve velike promjene sustava.
- Na sastanku tima za planiranje revizije koji će se održati 15. studenog potrebno je učiniti slijedeće:
 - Razmisliti o osjetljivosti financijskih izvještaja na prijevaru,
 - Naglasiti potrebu korištenja profesionalnog skepticizma od strane našeg osoblja,
 - Prepoznati scenarije za prijevaru od strane zaposlenika i menadžmenta, te
 - Usredotočiti se na identifikaciju transakcija s povezanim osobama, jer su takve transakcije u porastu, te sukladno tomu proširiti testiranje.
- Sudjelovati u popisivanju zaliha na kraju razdoblja. Još uvijek ne postoje ustaljeni postupci kontrole zaliha.
- Koristiti Davida (koji puno zna o IT sustavima) za identifikaciju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja vezanog za internetsku prodaju te za utvrđivanje postoje li relevantne interne kontrole za ublažavanje takvih rizika. On će također procijeniti i opće IT kontrole, koje su prošle godine bile slabe, ali sada je uočena važnost istih pa su poboljšane.

Partner (potpis): Sang Jun Lee

Datum: 20. listopada 20x2. godine

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Kumar & Co.

Bilješka za opću strategiju

Razdoblje završeno 31. prosinca 20x2. godine

Djelokrug

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

Rizik

- Rizik na razini financijskih izvještaja ocijenjen je kao **srednji** (Vidi radni papir WP ref. #).

Promjene u subjektu

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

Opća strategija

- Značajnost za financijske izvještaje u cjelini bit će smanjena s 3.000 € na 2.500 € zbog pada prihoda od prodaje i pada profitabilnosti. Značajnost za provedbu (na temelju naše procjene revizijskog rizika) je postavljena na 1.800 €, osim za određena stanja računa prema opisanom u radnim papirima - WP ref. #.
- Koristiti isto osoblje kao i u posljednjem razdoblju radi kontinuiteta i učinkovitosti revizije.
- Obaviti postupke procjene rizika na kraju prosinca.
- Na sastanku tima za planiranje revizije koji će se održati 30. studenog potrebno je učiniti slijedeće:
 - Uzeti u obzir podložnost financijskih izvještaja na prijevaru,
 - Razgovarati o mogućnosti da zaposlenici počine prijevaru te o mogućnosti menadžmenta da zaobilazi kontrole. Knjigovođa se čini nezadovoljan, možda ima i motivaciju i priliku. Raj nije bio uključen u proces pregleda financijskih izvještaja kao što to činio ranije, i
 - Usredotočiti se na rastući broj transakcija s povezanom strankom- Depthom.
- Sudjelovati u popisivanju zaliha na kraju razdoblja.
- Proširiti naše testiranje u vezi s transakcijama s povezanom strankom.

Partner (potpis): Sang Jun Lee

Datum: 20. listopada 20x2. godine

6. Određivanje i korištenje značajnosti

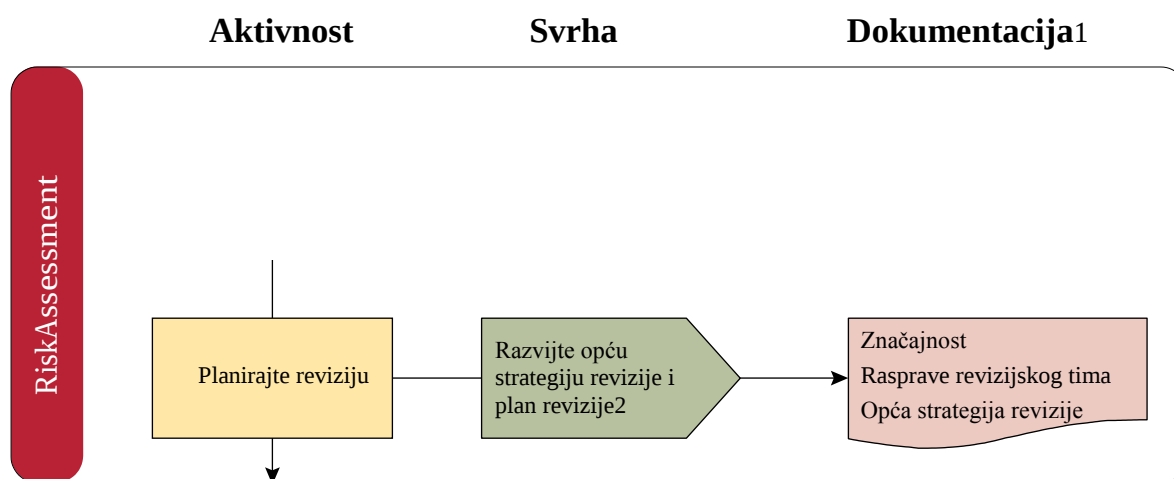
Sadržaj poglavlja

Određivanje i primjena značajnosti u revizijskom angažmanu.

Relevantni MRevS-i

320, 450

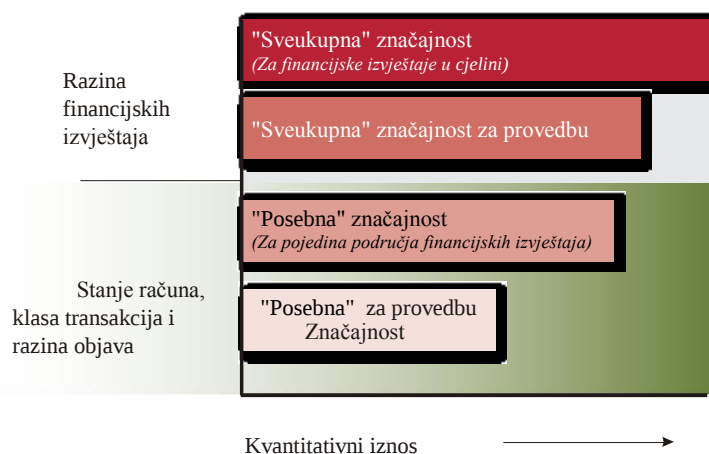
Prikaz 6.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Prikaz 6.0-2



Napomena: Pojmovi "sveukupna" značajnost i "posebna" značajnost koji se koriste u prethodnom prikazu i u donjem tekstu koriste se isključivo za potrebe ovog Vodiča te su to pojmovi koji se ne koriste u MRevS-ima. Sveukupna značajnost odnosi se na značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu, a posebna značajnost odnosi se na značajnost za određene klase transakcija, stanja računa ili objave.

Točka #	MRevS cilj(evi)
320.8	Cilj revizora je primjereno primijeniti koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije.
450.3	Cilj revizora je ocijeniti: (a) učinak pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji; i (b) učinak neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje.

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
320.9	Za svrhe MRevS-ova, značajnost za provedbu znači iznos ili iznose koje revizor odredi niže od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu kako bi smanjio na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnost da zbrojena neispravljena i neotkrivena pogrešna prikazivanja prijeđu iznos značajnosti za financijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu odnosi se također na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jedne ili više razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objave.
320.10	Kada ustanovljuje opću strategiju revizije, revizor će odrediti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Ako, u određenim okolnostima subjekta, postoji jedna ili više određenih klasa transakcija, stanja računa i objava za koje je razumno očekivati da pogrešni prikazi iznosa manjih od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja, revizor će također odrediti razinu ili razine značajnosti koje treba primijeniti na te određene klase transakcija, stanja računa i objava. (Vidjeti točke A2-A11.)
320.11	Revizor će odrediti značajnost za provedbu za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A12.)
320.12	Revizor će izmijeniti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) u slučaju kada tijekom revizije spozna informacije koje bi uzrokovale da bi revizor početno odredio različit iznos ili različite iznose. (Vidjeti točku A13.)
320.13	Ako revizor zaključi da je za financijske izvještaje kao cjelinu primjerena niža značajnost (i, ako je primjenjivo, razina ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) nego što je početno određena, revizor će utvrditi je li nužno izmijeniti značajnost za provedbu i jesu li vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka i nadalje primjereni.
320.14	U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene u njihovom određivanju: (a) značajnost za financijski izvještaji kao cjelinu; (Vidjeti točku 10.) (b) ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti točku 10.) (c) značajnost za provedbu; i (Vidjeti točku 11.) (d) svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija napreduje. (Vidjeti točke 12-13.)

Točka #	Relevantni izvadak iz MRevS-a
450.6	Revizor će odrediti treba li izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije ako: (a) vrsta otkrivenih pogrešnih prikaza i okolnosti njihovog nastanka ukazuju na to da mogu postojati drugi pogrešni prikazi koji, kada se pribroje pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije, mogu biti značajni; ili (Vidjeti točku A4.) (b) se zbroj pogrešnih prikaza kumuliranih tijekom revizije približava iznosu značajnosti utvrđenom u skladu s MRevS-om 320. (Vidjeti točku A5.)

6.1 Pregled

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

Utvrđivanje značajnosti je pitanje profesionalne prosudbe. Ona se temelji na revizorovoj percepciji zajedničkih potreba za financijskim informacijama korisnika financijskih izvještaja kao skupine. Sveukupna značajnost (što je izraz koji se koristi se u ovom Vodiču kako bi se sumirala značajnost za financijska izvješća u cjelini) je ukupni izračunati iznos pogrešno prikazanih podataka u financijskim izvještajima, u koji su uključeni i propusti, a za koje je, ako prelaze prag, realno očekivati da će imati utjecaja na ekonomske odluke korisnika. To se razlikuje od revizijskog rizika, koji se odnosi na neprimjerena revizijska mišljenja o financijskim izvještajima koji sadrže značajna pogrešna prikazivanja.

Ovo poglavlje odnosi se na utvrđivanje sveukupne i posebne značajnosti te na revizorovo korištenje značajnosti za provedbu s ciljem prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Značajnost se tijekom cijele revizije koristi za planiranje revizije, procjenu rizika, reakciju na rizik te izvješćivanje. Dodatne informacije o značajnosti i revizijskom riziku sadržane su u 7. poglavlju 1. sveska ovog Vodiča.

Postoje dvije razine značajnosti koje treba uzeti u obzir - sveukupna značajnost, te posebna značajnost - sukladno opisanom u nižem tekstu.

Prikaz 6.1-1

	Opis
Sveukupna značajnost (Za financijske izvještaje kao cjelinu)	Značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna značajnost) temelji se na revizorovoj prosudbi najvišeg iznosa pogrešnog prikazivanja koji može biti uključen u financijski izvještaj, a ne utječe na ekonomske odluke koje korisnik donosi na temelju financijskih izvještaja. Ako je iznos neispravljenih pogrešnih prikazivanja, pojedinačno ili skupno, veći od sveukupne značajnosti utvrđene za angažman, takvo što bi značilo da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Sveukupna značajnost se temelji na potrebama različitih korisnika kao grupe za zajedničkim financijskim informacijama. Prema tome, mogući učinak pogrešnih prikazivanja na određene pojedinačne korisnike, može bitno varirati jer su i njihove potrebe znatno različite pa se ne uzimaju u obzir.

	Opis
"Posebna" značajnost (Razina značajnosti ili razine za određene klase transakcija, stanja računa ili objave)	U nekim slučajevima, možda postoji potreba za prepoznavanjem pogrešnih prikazivanja manjih od sveukupne značajnosti koja mogu utjecati na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja. Takvo što može se odnositi na osjetljiva područja poput posebnih objava (npr. naknade za plaće menadžmentu ili podaci specifični za industriju), usklađenost sa zakonima ili određenim uvjetima ugovora, te na transakcije na temelju kojih se obračunavaju bonusi. To bi se također moglo odnositi i na vrstu potencijalnog pogrešnog prikazivanja.

Vrsta pogrešnih prikazivanja

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

Značajnost za provedbu

Značajnost za provedbu revizor koristi kako bi smanjio rizik na prihvatljivo nisku razinu tako da akumulacija neispravljenih i neprepoznatih pogrešnih prikaza ne prijeđe značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (sveukupnu značajnost), ili razinu značajnosti utvrđenu za posebne klase transakcija, stanja računa ili objave (posebnu značajnost).

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

- Osigura otkrivanje pogrešnih prikaza manjih od sveukupne ili posebne značajnosti, a kako bi se na prikladan način smanjila mogućnost da se zbroj neispravljenih pogrešaka i neprepoznatih pogrešnih prikaza prijeđe prag značajnosti za financijske izvještaje u cjelini; te stoga
- Osigura granica ili tampon za moguća neotkrivena pogrešna prikazivanja. Taj tampon potreban je između otkrivenih, ali ne i ispravljenih zbrojenih pogrešnih prikazivanja i sveukupne ili posebne značajnosti.

Taj prostor omogućava revizoru da bude siguran da se neotkrivena pogrešna prikazivanja, kao i neispravljena pogrešna prikazivanja, neće akumulirati te kao takva preći iznos koji bi mogao utjecati na financijske izvještaje te prouzrokovati značajna pogrešna prikazivanja.

Utvrđivanje značajnosti za provedbu nije jednostavan mehanički izračun. Ono uključuje korištenje profesionalne prosudbe na temelju prepoznatih specifičnih čimbenika, revizorovo razumijevanje subjekta i svih pitanja koja je revizor identificirao u prethodnim revizijskim angažmanima.

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

6.2 Kako odrediti značajnost

Sljedeće točke se bave određivanjem i korištenjem sveukupne i posebne značajnosti.

Sveukupna značajnost

Sveukupna značajnost se temelji na revizorovoj percepciji potreba korisnika financijskih izvještaja. Revizori mogu pretpostaviti sljedeće o korisnicima financijskih izvještaja.

Prikaz 6.2-1

Pretpostavke	
Korisnici financijskih izvještaja	• Posjeduju razumno znanje o poslovanju, ekonomskim aktivnostima i računovodstvu; • Spremni su proučiti informacije koje se nalaze u financijskim izvještajima te im posvetiti razumnu količinu pažnje; • Razumiju da su financijski izvještaji pripremljeni, prezentirani, i revidirani prema stupnjevima značajnosti; • Prepoznaju neizvjesnosti koje su inherentne pri mjerenju iznosa na temelju procjena, prosudbi, te razmatranja budućih događaja; i • Donose razumne ekonomske odluke na temelju podataka koji se nalaze u financijskim izvještajima.

Numerički prag u postotku (ili mjerilo) često se koristi kao polazišna točka pri određivanju. Vrsta mjerila i postotak koji se primjenjuju temelje se na profesionalnoj prosudbi. Na primjer, u tvrtki kojom upravlja vlasnik-menadžer, gdje vlasnik uzima mnogo od dobiti prije poreza u obliku nagrade, relevantnije mjerilo možda će biti dobit prije isplate nagrada i poreza.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

S ciljem utvrđivanja konzistentnosti, revizorske tvrtke mogu utvrditi i neke smjernice na razini tvrtke o tome kako će se početno određivati značajnost, a koje uključuju i korištenje odgovarajućih mjerila. Međutim, stvarno mjerilo koje će se koristiti će se temeljiti na profesionalnoj prosudbi te će odražavati specifične okolnosti subjekta. To se također odnosi i na korištenje značajnosti za provedbu, koja je u suštini alat koji revizor koristi kako bi riješio određene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na način da 'hvata' pogrešna prikazivanja koja su ispod određenog praga.

Prilikom utvrđivanja odgovarajućeg mjerila, revizor će razmotriti pitanja navedena u prikazu u nastavku te će steći razumijevanje o stavovima i očekivanjima menadžmenta i osoba koje su zadužene za upravljanje.

Prikaz 6.2-2

Razmislite:	
Odabir pravog mjerila koje će se koristiti	Korisnici Odredite koji su mogući korisnici financijskih izvještaja. Oni mogu biti vlasnici subjekta (i ostali vlasnici udjela), osobe zadužene za upravljanje, financijske institucije, davatelji franšiza, glavni investitori, zaposlenici, klijenti, zajmodavci te vladine agencije i ministarstva.

Razmislite:**Odabir pravog mjerila koje će se koristiti**
(*nastavak*)**Posebna očekivanja korisnika**

Navedite konkretna očekivanja korisnika, kao što su sljedeća:

- Mjerenje ili objavljivanje stavki poput transakcija s povezanim strankama, naknada menadžmentu te usklađenosti s osjetljivim zakonima ili regulativama.
- Objave specifične za industriju, kao što su troškovi istraživanja u rudarskim tvrtkama i troškovi istraživanja u tvrtkama koje se bave visokom tehnologijom ili farmaceutikom.
- Važni događaji ili možebitni događaji. Takvo što bi moglo uključivati i objavljivanje događaja kao što su akvizicija, prodaja, restrukturiranje ili značajni sudski postupci koji se vode protiv subjekta; i
- Postojanje odredbi u ugovorima o kreditu, posebice onih koje bi subjekt mogao prekršiti. Ako mala neispravljena pogreška znači da se prekršila odredba nekog sporazuma, takvo što može dovesti do značajnog učinka na financijske izvještaje te može, u najgorem slučaju, pri pripremi financijskih izvještaja utjecati i na primjenjivost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.

Važni elementi financijskih izvještaja

Koji su glavni elementi financijskih izvještaja koji će zanimati korisnike(npr., imovina, obveze, glavnica, prihodi, i rashodi)?

Vrsta subjekta

Razmotrite vrstu subjekta, kao i u kojoj je fazi životnog ciklusa taj subjekt (rast, zrelost, opadanje itd.) te u kojoj industriji i ekonomskom okruženju posluje taj subjekt.

Potrebno prepravljanje

Je li potrebno prepravljanje da bi se "normalizirala" referentna baza? Na primjer, prihod od neprekinutog poslovanja može se prepraviti za:

- Neuobičajene ili jednokratne stavke prihoda / rashoda; i
- Stavke kao što su bonusi menadžmentu, koji se mogu temeljiti na dobiti prije bonusa ili se jednostavno isplaćivati kako bi se smanjio iznos dobiti koja ostaje u društvu.

Primarni fokus korisnika

Koje informacije iz stavaka financijskih izvještaja će privući najviše pažnje korisnika?

Na primjer, korisnici zainteresirani za:

- Ocjenjivanje financijskog poslovanja će se fokusirati na dobit, prihode ili neto imovinu; i
- Sredstva iskorištena za postizanje određenih ciljeva ili svrha će se usredotočiti na vrstu iopseg prihoda odnosno rashoda.

Financiranje

Kako se subjekt financira? Ako se subjekt financira isključivo dugom (umjesto glavnici kapitalom), korisnici bi mogli svoju pažnju pojačano usmjeriti na imovinu koja je založena, odnosno na potraživanja vezana za zaradu subjekta.

Nestalnost

Koliko je nestalno predloženo mjerilo? Na primjer, mjerilo na temelju zarade često može biti prikladno, ali ako je subjektovo poslovanje takvo da subjekt svojim poslovnim aktivnostima jedva dostiže točku pokrića u svakom razdoblju (dakle ili ima vrlo malu dobit ili vrlo mali gubitak) ili pak rezultati poslovanja pokazuju veliku promjenjivost, onda to nije prikladan temelj za određivanje značajnosti.

Alternative

Je li potrebno alternativno mjerilo za rješavanje posebnih okolnosti? Alternativna mjerila mogu uključiti i kratkotrajnu imovinu, neto obrtni kapital, ukupnu imovinu, ukupne prihode, bruto dobit, ukupnu glavicu, te novčani tijek iz redovnog poslovanja.

Značajnost za provedbu

Kada je sveukupna i posebna značajnost postavljena razmjerno potrebama korisnika financijskih izvještaja, značajnost za provedbu se postavlja na niži iznos. To će u konačnici rezultirati s više revizijskog posla koji je potrebno obaviti (manja pogrešna prikazivanja mogu se prepoznati) i revizijski rizik će se smanjiti na prihvatljivo nisku razinu.

Ukoliko je revizija planirana samo s ciljem da se otkriju pojedinačna značajna pogrešna prikazivanja, tada nema granice pogreške za identifikaciju i uzimanje u obzir neznčajnih pogrešnih prikazivanja koja mogu postojati. Kao rezultat toga moguće je da zbroj pojedinačnih neznčajnih pogrešnih prikazivanja prouzroči da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani.

Značajnost za provedbu je oblikovana da bi:

- Osigurala otkrivanje neznčajnih pogrešnih prikazivanja manjih od sveukupne ili posebne značajnosti, i
- Osigurala granicu ili tampon za moguća neotkrivena pogrešna prikazivanja. Taj tampon potreban je između otkrivenih, ali ne i ispravljenih zbrojenih pogrešnih prikazivanja i sveukupne ili specifične značajnosti.

Određivanje značajnosti za provedbu ne bi bila jednostavna matematička kalkulacija poput recimo postotka od 80% ukupne značajnosti. Takav oblik pojednostavljenja zanemaruje specifične čimbenike rizika koji mogu biti relevantni za subjekt. Na primjer, ako postoji visok rizik pogreške u vrednovanju zaliha, tada će značajnost za provedbu moći biti smanjena kako bi se obavio dodatan posao s ciljem identifikacije obujma pogrešnih prikazivanja. Isto tako, ukoliko je rizik pogrešnog prikazivanja kod stanja potraživanja procijenjen kao nizak, značajnost za provedbu se može podići, što dovodi do smanjenja revizijskog posla vezanog za pribavljanje dokaza za stanja računa.

Značajnost za provedbu od revizora zahtjeva da koristi profesionalnu prosudbu te na istu utječu slijedeći faktori:

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

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Nemojte smanjivati sveukupnu razinu značajnosti na temelju visokih revizijskih rizika

Nemojte činiti pogrešku da smanjite sveukupnu značajnost (na razini financijskih izvještaja) zbog toga što je revizijski rizik ocijenjen kao visok. Sveukupna se značajnost temelji na potrebama korisnika za informacijama, a ne na tome koliko je određeno stanje računa rizično za reviziju. Spuštanje ukupnog praga značajnosti podrazumijeva slijedeće:

- Da na odluku korisnika financijskih izvještaja utječe revizijski rizik, a ne informacije sadržane u financijskim izvještajima; i
- Da će revizor obaviti dodatne radnje kako bi bio siguran da nema pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, bilo pojedinačnih ili akumuliranih, a koja prelaze prag sveukupne značajnosti.

Bolji pristup je baviti se s revizijskim rizikom postavljanjem značajnosti za provedbu za klase transakcija ili za stanja računa na nižu razinu. Na taj način osigurava se da je obavljeno dovoljno posla s ciljem otkrivanja pogrešnih prikazivanja, bez potrebe da se snižava razina sveukupne značajnosti. Nadalje, takvo što stvara tampon zonu (*buffer*) koja će pokriti neprepoznata pogrešna prikazivanja u obavljenom poslu.

Uspostavite razinu sveukupne značajnosti u odnosu na korisnike financijskih izvještaja, a zatim uspostavite značajnost za provedbu za svrhu oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka.

Osjetljive objave, stanja računa i problemi u financijskim izvještajima

Koristite specifičnu značajnost za provedbu za oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka koja se bave specifičnim rizicima i stanjima u osjetljivim područjima za reviziju.

Sažetak

Razine značajnosti i korištenje značajnosti za provedbu sažete su u donjem prikazu.

Prikaz 6.2-3

	Sveukupna	Posebna	za provedbu
Svrha	Odrediti prag za utvrđivanje sadržavaju li financijski izvještaji značajna pogrešna prikazivanja, zbog pogreške ili prijevare.	Za uspostavljanje praga (nižeg od sveukupne značajnosti) koji će se primjenjivati na pojedine klase transakcija, stanja računa, ili objave, a gdje se mogu očekivati pogrešna prikazivanja iznosa manjih od sveukupne značajnosti za financijske izvještaje, a koja mogu utjecati na ekonomske odluke korisnika.	Za uspostavljanje praga (nižeg od sveukupne ili posebne značajnosti) koji osigurava da se neznajna pogrešna prikazivanja (manja od sveukupne ili posebne značajnosti) mogu prepoznati, te koji omogućava revizoru da stvori sigurnosnu granicu.
Temelj za izračun	Koja razina pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima je podnošljiva za korisnike (tj. neće utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na temelju financijskog izvještaja)?	Za koju se razinu pogrešnog prikazivanja koja se odnosi na posebne okolnosti u određenoj klasi transakcija, stanju računa, ili objavama razumno može očekivati da će utjecati na ekonomske odluke korisnika?	Koliko će revizijskog posla biti potrebno da bi se: • Identificirala pogrešna prikazivanja ispod sveukupne ili posebne značajnosti, i • Ostavio dovoljan tampon, odnosno sigurnosni prostor za neotkrivena pogrešna prikazivanja?
Aproksimativno pravilo (Za korištenje kao polazište)	Značajnost je zapravo više pitanje profesionalne prosudbe nego li mehaničkoga izračuna. Stoga, posljedično MRevS-i ne daju izričite smjernice za izračun. Međutim, često se koristi u praksi dobit iz neprekinutog poslovanja (3 do 7 %) budući da često upravo ona ima najveću ulogu te je najznačajnija korisnicima financijskih izvještaja. Ako to nije iskoristivo kao mjerilo (jer ono neće biti iskoristivo zaneprofitne pravne osobe ili za ona društva kod kojih profit nije stabilan temelj) uzmite u obzir i druge temelje za izračun poput: • Prihoda iliti rashoda 1 do 3%; • Imovine 1 do 3%, ili	Odredite niži iznos posebne značajnosti (na temelju profesionalne prosudbe) za revizije specifičnih ili osjetljivih područja financijskih izvještaja.	MRevS-i ne sadrže izričite specifične smjernice. Postoci variraju od 60% (sveukupne ili posebne značajnosti), gdje postoji veći rizik pogrešnog prikazivanja, pa sve do 85%, gdje je procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja manji.

	Sveukupna	Specifična	Za provedbu
Korištenje u reviziji	Odrediti prelaze li neispravljena pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili skupno, sveukupnu značajnost.	Odrediti prelaze li neispravljena pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili skupno, posebnu značajnost.	• Procijeniti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja; i • Oblikovati daljnje revizijske postupke s ciljem reagiranja na procijenjene rizike.
Izmjene kako revizija napreduje	• Promjene u okolnostima koje su se dogodile tijekom postupka revizije, kao što su prodaja dijela poslovanja; • Nove informacije; ili • Promjena u revizorovu razumijevanju subjekta i njegova poslovanja, kao rezultat obavljanja daljnjih revizijskih postupaka (npr. stvarni poslovni rezultati se jako razlikuju od očekivanih).	Promjene u posebnim okolnostima.	• Promjene u procijenjenim rizicima; • Vrsta i veličina pogrešnih prikazivanja utvrđenih prilikom provođenja daljnjih revizijskih postupaka, ili • Promjena u razumijevanju subjekta.

6.3 Značajnost u planiranju i procjeni rizika

Utvrđivanje različitih razina značajnosti je ključna komponenta u procesu planiranja. To nije diskrecijska faza revizije, već kontinuiran i iterativan proces. Sljedeći prikaz rezimira korištenje značajnosti pri planiranju i procjeni rizika.

Prikaz 6.3-1

	Značajnost
Planiranje (Opća strategija i planovi revizije)	Koristite značajnost da biste: • Odredili koja područja financijskih izvješća zahtijevaju reviziju. • Postavili kontekst opće strategije revizije. • Planirali vrstu, vrijeme i opseg specifičnih revizijskih postupaka. • Odredite posebnu značajnost za pojedine klase transakcija, stanja računa ili objave kod kojih se može očekivati da će pogrešna prikazivanja nižih iznosa od sveukupne značajnosti ili značajnosti za provedbu utjecati na ekonomsku odluku korisnika. • Odredite značajnost za provedbu za svaku pojedinu razinu posebne značajnosti, jer će možda biti potrebno da revizor radi korištenjem značajnosti za provedbu za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu, u ovisnosti o razini rizika povezanog s tom stavkom. • Ocijenite kasnije dokaze kako biste utvrdili potrebu za bilo kakvim izmjenama za bilo koju razinu značajnosti. Ako je tako, revizor će u skladu s time izmijeniti vrstu, vrijeme i opseg postupaka koji su potrebni.

Značajnost	
Postupci procjene rizika	• Prepoznati koji su postupci procjene rizika potrebni. • Osigurati kontekst prilikom ocjenjivanja dobivenih informacija. • Procijeniti veličinu (učinak) utvrđenih rizika. • Procijeniti rezultate postupaka procjene rizika.
Sastanci timova	• Pobrinuti se da za to da članovi tima razumiju tko su prepoznati korisnici te da znaju za što je razumno očekivati da bi moglo dovesti do promjene njihovih ekonomskih odluka. To može pomoći u slučaju da član tima tijekom revizije postane svjestan određenih informacija uslijed kojih bi iznos značajnosti da su se znale u početku bio drugačije određen. Primjeri takvih pitanja su i sljedeći: – Odluka da se proda veliki dio poslovnih aktivnosti subjekta, – Nove informacije ili čimbenici rizika koji bi imali utjecaja na početno određivanje značajnosti, i – Promjena u revizorovu razumijevanju subjekta i njegova poslovanja nastala kao rezultat obavljanja daljnjih revizijskih postupaka, poput situacije kada se stvarni financijski rezultati znatno razlikuju od očekivanih rezultata. – Odrediti opću strategiju revizije. • Odrediti opseg ispitivanja u odnosu na: – Značajnost za provedbu, i – Posebnu značajnost za provedbu. • Prepoznati kritične probleme revizije i područja od značajnog interesa za reviziju.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Određivanje razina sveukupne značajnosti za provedbu i posebne značajnosti za provedbu podrazumijeva korištenje profesionalne prosudbe. Savjetuje se timovima (ali nije i uvjet) da razgovaraju s angažiranim partnerom o prosudbama koje su primjenjivali pri određivanju razine značajnosti te da potom pribave njegovu/njezinu suglasnost. Konačno, uz navođenje dostatnih pojedinosti evidentirajte u sklopu revizijske dokumentacije prosudbe koje su se koristile pri određivanju značajnosti.

6.4 Značajnost u obavljanju revizijskih postupaka

Revizori trebaju razmotriti značajnost pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opseg revizijskih postupaka, i to na način kao što je prikazano u sljedećem prikazu.

Prikaz 6.4-1

Značajnost	
Obavljanje revizijskih postupaka	Koristite značajnost da biste: • Identificirali koji su daljnji revizijski postupci potrebni. • Odredili koje ćete stavke odabrati za testiranje i hoćete li koristiti tehnike uzorkovanja. • Pružili pomoć pri određivanju veličine uzoraka (npr. interval uzorkovanja = preciznost (značajnost) ÷ faktor sigurnosti). • Procijenili reprezentativne pogreške utvrđene uzorkovanjem ekstrapoliranjem na cijelu populaciju kako biste otkrili 'vjerojatna' pogrešna prikazivanja. • Procijenili zbroj ukupnih pogrešaka na razini računa do razine financijskog izvještaja. • Procijenili zbroj ukupnih pogrešaka, uključujući i neto učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja u početnom stanju zadržane dobiti. • Procijenili rezultate provedenih postupaka.

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

- Vrsta otkrivenih pogrešnih prikazivanja i okolnosti njihovog pojavljivanja upućuju na mogućnost postojanja drugih pogrešnih prikazivanja koja bi, u zbroju s pogrešnim prikazivanjima akumuliranim tijekom revizije, mogla biti značajna; ili kada je
- Zbroj pogrešnih prikazivanja akumuliranih tijekom revizije blizu značajnosti.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Sveukupna značajnost se vjerojatno neće vrlo često mijenjati. Međutim, možda će je biti potrebno izmijeniti ako revizor postane svjestan nekih novih informacije ili ako je došlo do promjene u revizorovu razumijevanju subjekta i njegova poslovanja. Ako je potrebno mijenjati značajnost, potrebno je osigurati da je revizijski tim o tome obaviješten i da se provede procjena utjecaja takvih promjena na plan revizije.

Značajnost za provedbu može se mijenjati na temelju novih čimbenika rizika ili novih revizijskih nalaza koji možda uopće neće imati učinka na sveukupnu značajnost. Promjene u značajnosti za provedbu će rezultirati izmjenama vrste, vremena i opsega revizijskih postupaka. Naravno, ako dođe do promjena u sveukupnoj značajnosti, vjerojatno će biti potrebno učiniti i promjene u značajnosti za provedbu.

6.5 Značajnost u izvješćivanju

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
450.11	Revizor će odrediti jesu li neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili skupno. U tom odlučivanju, revizor će razmotriti: (a) veličinu i vrstu pogrešnih prikaza u odnosu na određene klase transakcija, stanja računa ili objave te u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu, i pojedinosti okolnosti njihovog nastanka; i (Vidjeti točke A13-A17, A19-A20.) (b) učinak neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave i financijske izvještaje kao cjelinu. (Vidjeti točku A18.)
450.12	Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o neispravljenim pogrešnim prikazima i učinku koji oni, pojedinačno ili skupno, mogu imati na mišljenje u revizorovom izvješću, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom. Revizor će u priopćavanju pojedinačno navesti značajne pogrešne prikaze. Revizor će zahtijevati da ti neispravljeni pogrešni prikazi budu ispravljeni. (Vidjeti točke A21-A23.)

Pogledajte 21. poglavlje, 2. sveska da biste dobili više informacija o ocjeni pogrešnih prikazivanja.

Prije izdavanja mišljenja, revizor će:

- Potvrditi značajnost utvrđenu za financijske izvještaje kao cjelinu;
- Ocijeniti vrstu i ukupnost neispravljenih pogrešnih prikazivanja koja su prepoznata; i
- Napraviti opću procjenu o tome sadrže li financijski izvještaji značajna pogrešna prikazivanja.

Prikaz 6.5-1

Značajnost	
Izvješćivanje	Revizor će koristiti značajnost kako bi: • Ocijenio zbroj ukupnih pogrešaka na razini računa do razine financijskog izvještaja. • Ocijenio zbroj ukupnih pogrešaka, uključujući i neto učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja u početnom stanju zadržane dobiti. • Odredio je li potrebno provoditi dodatne revizijske postupke kada se ukupna pogrešna prikazivanja približavaju sveukupnoj ili posebnoj značajnosti. • Zatražio od menadžmenta da ispravi sva prepoznata pogrešna prikazivanja. • Uzeo u obzir potrebu za ponovnim pregledom područja koja sadržavaju najveća pogrešna prikazivanja. • Prosudio o vrsti i osjetljivosti pogrešnih prikazivanja koja su prepoznata, kao i o njihovoj veličini. • Utvrdio je li potrebno modificirati izvješće revizora zbog neispravljenih značajnih pogrešnih prikazivanja.

Zbroj pogrešnih prikazivanja sastoji se od:

- Specifičnih pogrešnih prikazivanja koja je revizor prepoznao provođenjem revizijskih testiranja; i
- Procjene drugih prepoznatih pogrešnih prikazivanja koja se ne mogu na drugi način posebno kvantificirati.

Revizor tada treba podnijeti zahtjev menadžmentu da evidentira sva prepoznata pogrešna prikazivanja. Pogledajte 21. poglavlje, 2. sveska za dodatne informacije o ocjeni pribavljenih revizijskih dokaza.

6.6 Ostala razmatranja

Ostala razmatranja uključuju:

- Priopćavanje stanja i činjenica menadžmentu i osobama koje su zadužene za upravljanje subjektom;
- Ažuriranje značajnosti, te
- Smanjenje značajnosti iz prethodnog razdoblja.

Komunikacija s menadžmentom i osobama koje su zadužene za upravljanje.

Menadžment i osobe koje su zadužene za upravljanje subjektom trebaju razumjeti ograničenja glede razine preciznosti koja se može očekivati od revizije. Oni također trebaju biti svjesni i toga da nije ekonomski izvedivo, a ni isplativo oblikovati revizijske postupke koji će osigurati apsolutnu sigurnost da financijski izvještaji ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja. Revizija u tom pogledu može pružiti tek razumno uvjerenje u takvo što.

Kada revizor otkrije pogrešna prikazivanja tijekom revizije, prvi je korak da zatraži od menadžmenta da se isprave sva neispravljena pogrešna prikazivanja. Ukoliko menadžment odbije ispraviti određena pogrešna prikazivanja, tada je revizorova dužnost priopćiti osobama zaduženima za upravljanje slijedeće:

- Detalje neispravljenih pogrešnih prikazivanja i učinak koji takvi pogrešni prikazi, pojedinačno ili skupno, mogu imati narevizorovo mišljenje (osim u slučaju da je takvo što zabranjeno zakonom ili propisom);
- Svako pojedinačno značajno neispravljeno pogrešno prikazivanje, i
- Učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja iz prethodnih razdoblja koja su povezana s relevantnim klasama transakcija, stanjima računa, objavama ili općenito s financijskim izvještajima.

Ažuriranje značajnosti

Preliminarna procjena sveukupne značajnosti i značajnosti za provedbu može se promijeniti od početnog planiranja revizija do trenutka kada se provodi ocjena revizijskih postupaka. Takvo što moglo bi nastati uslijed promjene u okolnostima ili uslijed promjene u revizorovim saznanjima do kojih se došlo u tijeku obavljanja revizijskih postupaka. Na primjer, ako se revizijski postupci izvode prije kraja razdoblja, revizor će anticipirati rezultate poslovanja i financijski položaj. Ako se stvarni rezultati poslovanja i financijski položaj značajno razlikuju, može doći do promjena i u procjeni značajnosti i revizijskog rizika.

Smanjenje značajnosti iz prethodnog razdoblja

Kada dođe do promjena u okolnostima iz jednog razdoblja u drugo, revizor treba razmotriti učinak svih pogrešnih prikazivanja na početnom stanju glavnice. Na primjer, kada su prihodi i dobit znatno manji nego u prethodnim razdobljima, potrebna je niža razina značajnosti. Pogreške mogu postojati u početnim brojkama, budući da je revizija prije obavljena uz korištenje viših razina značajnosti. S ciljem smanjenja rizik značajnih pogrešaka u početnom stanju glavnice, revizor može obaviti daljnje revizijske postupke na početnim stanjima imovine i obveza.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Novi angažmani

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

Korištenje menadžmentovih eksperata

Osigurajte da su svi eksperti, koje je subjekt zaposlio (s ciljem pružanja podrške subjektu u pripremi financijskih izvještaja) ili koje je koristio revizijski tim, dobili uputu kako da koriste prikladnu razinu značajnosti vezano za posao koji obavljaju.

6.7 Dokumentacija

Evidentirajte određivanje sljedećeg te čimbenike koji su uzeti u obzir pri određivanju:

- Sveukupne značajnosti;
- Gdje je primjenjivo, razine posebnih značajnosti za pojedine klase transakcija, stanja računa ili objave;
- Značajnosti za provedbu; i
- Svake izmjene gore navedenih čimbenika za vrijeme trajanja revizije.

6.8 Studije slučaja - utvrđivanje i korištenje značajnosti

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

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

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

(Izvadak)

Procjena značajnosti

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

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

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

Uz pomoć korištenja profesionalne prosudbe, te uzimajući u obzir vrste pogrešnih prikazivanja otkrivene u prethodnim revizijama, sveukupna značajnost za provedbu postavljena je na iznos od 7500 €.

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

Također pogledajte i radni papir - WP 615 vezano za pitanja kvantitativne analize

Pripremio/la: JF Datum: 8. prosinca 20X2.

Pregledao/la: LF Datum: 5. siječnja 20X3.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Izvadak)

Procjena značajnosti

Glavni korisnici financijskih izvještaja su banke i dioničari.

Iznos značajnosti korišten u prethodnom razdoblju bio je 3.000 €.

Na temelju razmatranja potreba korisnika, odlučili smo značajnost temeljiti na oko 1% od prihoda od prodaje.

Prema našoj prosudbi, prihodi pružaju stabilniju osnovicu za značajnost nego dobit prije oporezivanja. Za ovo razdoblje, planiramo koristiti 2.500€ kao iznos sveukupne značajnosti. O konceptu značajnosti i njegovoj primjeni u reviziji načelno je raspravljeno s klijentom.

Koristeći profesionalnu prosudbu, a koja se u velikoj mjeri temelji na povijesti pogrešaka u prethodnim razdobljima, sveukupna značajnost za provedbu postavljena je na 1,800 €.

Ostala pitanja

Vidi radni papir - WP 615 za

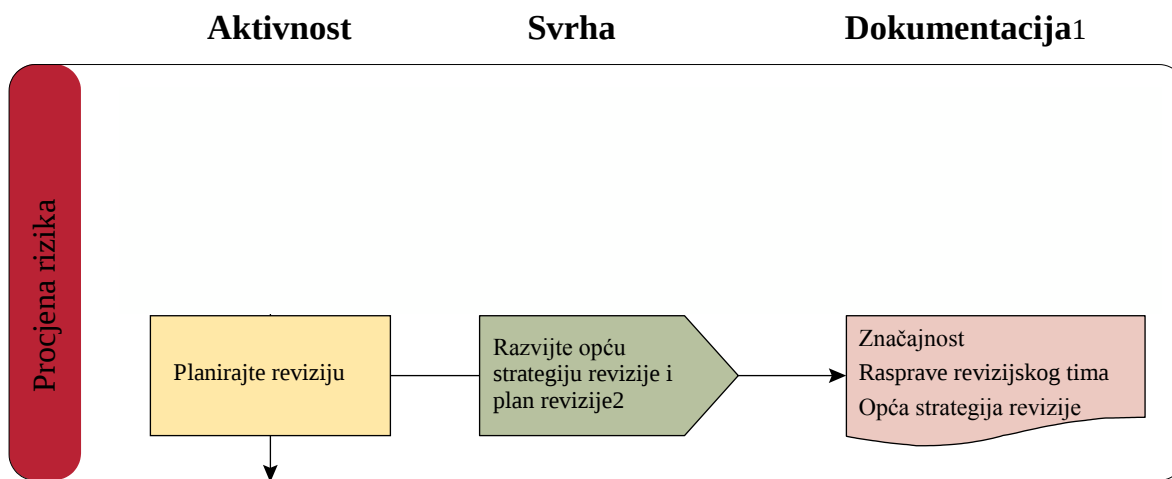
Pripremio/la: JF Datum: 8. prosinca 20X2.

Pregledao/la: LF Datum: 5. siječnja 20X3.

7. Rasprave revizijskog tima

Sadržaj poglavlja	Relevantni MRevS-i
Svrha i vrsta rasprava koje je potrebno provesti unutar tima za reviziju, a koje su vezane za osjetljivost financijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna prikazivanja.	240, 300, 315

Prikaz 7.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Točke #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
240.15	MRevS 315 zahtijeva diskusiju između članova tima i određivanje od strane partnera koja pitanja o kojima će se komunicirati sa članovima tima koji nisu uključeni u diskusiju. Ta će diskusija posebnu pažnju pridati tome kako i gdje financijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijevare, uključujući tome kako je prijava mogla nastati. Diskusija će se provesti na način da se postrance ostave vjerovanja članova tima da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti. (Vidjeti točke A10-A11.)

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
240.44	U revizorsku dokumentaciju revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 315, revizor će uključiti sljedeće: (a) značajne odluke donesene tijekom diskusije sa članovima tima o podložnosti subjektovih financijskih izvještaja u pogledu značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара; i (b) prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji.
315.10	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 subjektove činjenice i okolnosti. Angažirani partner će odrediti koja pitanja trebaju biti priopćena članovima angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu. (Vidjeti točke A14-A16.)

7.1 Pregled

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

Prikaz 7.1-1

	Prednosti
Potreba za kontinuiranom komunikacijom između članova revizijskog tima	Produktivnost revizije - Svaka osoba u timu mora steći razumijevanje subjekta kojeg se revidira, okvira financijskog izvještavanja kojeg će se koristiti, svoje specifične uloge u reviziji i o tome kako i kada će obaviti posao. - Mogućnost prevelikog ili premalog revidiranja znatno će se smanjiti.
	Učinkovitost revizije - Osoblje je dobilo uvid u subjekt te su im očekivanja od revizije priopćena izravno od strane iskusnog osoblja, kao što je angažirani partner. - Timske rasprave o osjetljivosti financijskih izvještaja na značajna pogrešna prikazivanja će pomoći pri određivanju onih poslovnih rizika kao i rizika prijevара s kojima se treba baviti. - Donosit će se bolje odluke o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka. - Otvorene linije komunikacije omogućuju brze reakcije na nove informacije u područjima poput neobičnih transakcija / događanja, povezanih stranaka i u pitanjima vezanim za izvješćivanje.
	Razvoj osoblja - Najbolje prakse u reviziji će se preslikati sa partnera na osoblje. - Osoblje se potiče da postavlja pitanja i preispituje učinkovitost reakcija na procijenjene rizike koje su provedene u prethodnim razdobljima.

Učinkovita trajna komunikacija zahtijeva

- Uključenost (i nepodijeljenu pažnju) angažiranog partnera i iskusnog osoblja; i
- Spremnost iskusnijeg osoblja da sasluša mlađe zaposlenike. To uključuje razumijevanje angažmana iz perspektive mlađih zaposlenika, poticanje njihovih pitanja i prijedloga te pružanje povratnih informacija.

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

Prikaz 7.1-2

Komunikacija revizijskog tima



TOČKA ZA RAZMATRANJE

Rasprave revizijskog tima su ključne za provođenje učinkovite revizije. Izbjegavajte napast da proletite kroz dnevni red zbog nekih drugih vremenskih pritisaka. Ovi razgovori omogućavaju raspravu o revizijskim rizicima i scenarijima za prijevare te pružaju priliku za oblikovanje nacrtu mogućih reakcija na iste. Takve rasprave također pružaju i mogućnost da osoblje još više nauči o poslovanju subjekta, te o tome što se od njih očekuje u reviziji. Osoblje se također može poticati i da iznose svoje ideje o tome kako se revizija može poboljšati.

7.2 Sastanak revizijskog tima radi planiranja

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

Članove tima treba poticati da prisustvuju sastanku uma otvorena za pitanja te spremni na sudjelovanje i dijeljenje informacija uvijek s pozicije profesionalnog skepticizma. Također ih treba upozoriti da zaborave i na stranu stave sva svoja osobna uvjerenja da su menadžment i osobe zadužene za upravljanje iskrene i poštene. Opseg diskusije potrebno je odrediti na temelju uloga, iskustva i potrebe za informacijama članova angažiranog revizijskog tima.

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

Prikaz 7.2-1

Ključna područja bavljenja	Svrha: Provesti otvorenu raspravu
Dijeliti uvide i sva saznanja o subjektu, poput ljudi, poslovanja i ciljeva	Subjekt • Povijest i poslovni ciljevi. • Korporativna kultura. • Promjene u poslovanju, osoblju, ili sustavima. • Primjena primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na činjenice i okolnosti vezane za subjekt. Menadžment • Vrsta / struktura subjekta i strukture upravljanja. • Stav prema internoj kontroli. • Poticaji za počinjenje prijevare. • Neobjašnjene promjene u ponašanju ili stilu života ključnih zaposlenika. • Svaka naznaka pristranosti menadžmenta. Poznati čimbenici rizika • Iskustvo iz ranijih revizijskih angažmana. • Značajni čimbenici poslovnog rizika. • Prilika za počinjenje prijevare.

Ključna područja bavljenja	Svrha: Dijeliti ideje i moguće zamisli vezane za oblikovanje revizijskih postupaka
Oluja mozgova (brainstorming)	Mogućnost pogreške i prijevare • Koja područja financijskih izvještaja mogu biti osjetljiva na značajna pogrešna prikazivanja (prijevare i pogreške)? Ovaj je korak potreban u svim revizijama. • Kako menadžment može izvršiti ili prikriti prijevarno financijsko izvještavanje? Od velike koristi može biti razvijanje raznih scenarija prijevara ili, gdje je to moguće, korištenje usluga forenzičkog računovođe. Razmislite o knjiženjima u dnevnik, pristranostima menadžmenta u procjenama / rezerviranjima, promjenama računovodstvenih politika, itd. • Kako bi se imovina mogla otuđiti ili zloupotrijebiti u osobne svrhe? • Ima li nekih nesebičnih poticaja (kao što je održavanje izvora financiranja za neprofitne subjekte) za manipuliranje financijskim izvještajima? Reakcija na rizike • Koje je revizijske postupke / pristupe potrebno uzeti u obzir s ciljem reagiranja na gore prepoznate rizike? • Razmislite hoće li i element nepredvidljivosti biti uključen u vrstu, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti.

Ključna područja bavljenja	Svrha: Pružiti smjer
Planiranje revizije	Specifična područja za rješavanje: Uvjerite se da su posebni zahtjevi svih relevantnih MRevS-a vezanih za revizije na odgovarajući način obuhvaćeni u planu revizije. MRevS-i koji uključuju provođenje specifičnih postupaka uključuju i: MRevS 240Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja MRevS 402 Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužnu organizaciju MRevS 540Revizijske računovodstvene procjene, uključujući i fer vrijednost računovodstvenih procjena i povezane objave MRevS 550Povezane strane MRevS 600Revizija financijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente) Osigurati smjer revizijskom timu: • Odrediti razinu značajnosti. • Dodijeliti uloge i odgovornosti. • Osigurati osoblju pregled revizijskih sekcija/dijelova koje su odgovorni ispuniti. Obratite pozornost na pristup koji je potreban, posebne okolnosti, vremenski raspored, dokumentaciju, opseg pruženog nadzora, pregled dosjea, te na sva ostala eventualna očekivanja. • Naglasite važnost kontinuiranog održavanja profesionalnog skepticizma tijekom revizije.

Napomena: Ako članovi revizijskog tima koji nisu ključni nisu u mogućnosti prisustvovati sastanku ili nisu pozvani da prisustvuju, angažirani partner će odrediti koja će im se pitanja i problemi priopćiti.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Naglasite osoblju važnost opreza i osjetljivosti na svaku naznaku nepoštenja, ali i na činjenicu da treba biti oprezan da se ne donose zaključci na prečac, pogotovo pri raspravama o takvim nalazima s menadžmentom tog subjekta ili osobama zaduženima za upravljanje. Navesti moguće okolnosti (crvene zastavice) da, ako se na njih naiđe, da takvo što može biti pokazatelj mogućnosti prijevare.

Prijevarama se općenito otkriva prepoznavanjem uzoraka, iznimaka i neobičnosti u prometima ili događajima. Na primjer, lažni račun za troškove bit će kao takav neznačajan za financijske izvještaje, ali može biti indikativan te ukazivati na mnogo veće probleme - poput nedostatka poštenja kod menadžmenta.

7.3 Komunikacija tijekom i po završetku revizije

Svaki član revizijskog tima će imati nešto drugačiju perspektivu subjekta. Neki od podataka koje je prikupio jedan od članova tima možda uopće neće i ne mogu imati smisla ako nisu u kombinaciji s informacijama pribavljenim od strane drugih članova tima. To je osobito istinito u odnosu na prijevaru, gdje upravo prepoznavanje malih uzoraka, neobičnosti i iznimaka dovodi do konačnog razotkrivanja prijevara.

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

Prikaz 7.3-1

Dijeljenje saznanja/nalaza



Rasprave u okviru tima ne trebale biti ograničena samo na sastanak koji je u vezi s planiranjem. Članove tima za reviziju treba poticati da komuniciraju i dijele informacije do kojih su došli tijekom revizije vezane za sva važna pitanja, pogotovo kada ona utječu na procjenu rizika i planiranje revizijskih postupaka.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Održavajte kratke sastanke za informativne razgovore u strateškim trenucima tijekom revizije

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

Primjena postupaka procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka

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

TOČKA ZA RAZMATRANJE (nastavak)**Dovršavanje revizije**

Po dovršetku prethodne revizije, uvijek postoji iskušenje da se ide dalje i počne s novim angažmanom. Kao rezultat toga, puno znanja koje bi moglo biti od velike koristi za obavljanje revizije u slijedećem razdoblju može se izgubiti. Kratki sastanak ili konferencijski poziv nakon svake revizije može biti od koristi za dobivanje povratne informacije od revizijskog tima te da bi se utvrdilo što se može poboljšati. Takvo što uključuje i identifikaciju slijedećeg:

- Područja revizije koja zahtijevaju dodatnu pozornost odnosno područja na koja je možda potrebno usmjeriti manje pozornosti u budućnosti;
- Bilo koji drugi neočekivani nalazi, neuobičajene transakcije ili financijski pritisci na osoblje koji mogu biti pokazatelji prijevare ili poticaj za počinjenje prijevare;
- Sve planirane promjene koje će utjecati na buduće angažmane kao što su ključne kadrovske promjene, nova financiranja, pripajanje, novi proizvodi ili usluge, uvođenje novog računovodstvenog sustava ili promjene u unutarnjoj kontroli;
- Područja u kojima je potrebna dodatna pomoć koju može pružiti subjekt, poput analize određenih područja financijskih izvještaja; i
- U situacijama kada postoje značajni rizični čimbenici, na informativnom sastanku se također može osvrnuti i na to želi li tvrtka nastaviti angažman s klijentom i u sljedećem razdoblju. Ako tvrtka podnese ostavku odmah nakon završetka revizije, razlozi će svima biti svježiji te će to osigurati subjektu više vremena da pronađe drugog revizora.

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

7.4 Studije slučaja - Rasprave revizijskog tima

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

Moglo bi biti od koristi da se svim članovima angažiranog tima za reviziju prije sastanka prosljede najnoviji financijski izvještaji, popis procijenjenih rizika iz prethodnih razdoblja (ili iz tog razdoblja, ako su ažurirani), i revizijske reakcije. Na sastanku je potrebno naglasiti potrebu za profesionalnim skepticizmom i potrebu da se odmah prijave sve sumnjive situacije ili eventualni signali upozorenja koji ukazuju na prijevare.

Dokumentacija može biti u obliku standardne agende ili zabilješke za dosje.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.

Datum sastanka: 8. prosinca 20X2.

Točka dnevnog reda	Zapisnik sa sastanka
1. Značajnost i značajna stanja računa.	<i>Povećanje sveukupne značajnosti na 10.000 € na temelju rasta profitabilnosti i prodaje, te značajnosti za provedbu na 7.500 €.</i>
2. Vremenski raspored, ključni datumi i dostupnost zaposlenika klijenta.	<i>Potvrđeno je da prikladan vremenski raspored posljednjeg razdoblja te da su razumni naši zahtjevi menadžmentu za pomoć u pripremi određenih rasporeda.</i>
3. Što možemo naučiti iz proteklih iskustava odnosno događaja koji su prouzrokovali kašnjenja i situaciju pri kojoj su na određenim područjima provedeni predetaljni ili nedovoljno detaljni revizorski postupci?	<i>Interna kontrola zaliha prošle je godine bila loša te je to rezultiralo potrebom za dodatnim poslom. Klijent je izjavio da će se to rješavati prije kraja ovog razdoblja.</i>
4. Postoje li neke nove dvojbe i sumnje vezane za nedostatak poštenja menadžmenta, vremensku neograničenost poslovanja, sporove itd.?	<i>Vidi isječak iz novina vezano za: Parvin. To može biti izolirani događaj, ali moramo biti oprezni.</i>
5. Promjene u ovom periodu u poslovnim operacijama i / ili u financijskim uvjetima, regulativama vezanim za industriju, korištenim računovodstvenim politikama i ljudima.	<i>Internet prodaja sada čini 12% ukupne prodaje. Postoje i planovi za značajan rast. To će staviti pritisak na novčana sredstva, internu kontrolu, te operativne sustave. Trenutna gospodarska kriza stavlja dodatni pritisak na organizacije da održavaju razine prodaje unatoč padu potražnje i prodajnih cijena.</i>
6. Osjetljivost financijskih izvještaja na prijevaru. Koji su mogući načini da se prevari subjekt? Pokušajte razviti nekoliko mogućih scenarija, te potom isplanirati postupke koji će potvrditi ili odbaciti bilo kakve sumnje.	<i>Postoji mogućnost za pristranost menadžmenta i zaobilaženje poreznih obveza. Procjene menadžmenta, unosi u dnevnik, te transakcije s povezanim strankama su podložne manipulacijama. Također, Arjan (stariji prodajni službenik) živi skupim stilom života. Također treba pregledati izračun bonusa i prihode od prodaje.</i>
7. Značajni rizici koji zahtijevaju posebnu pozornost.	<i>Neispunjavanje obveza preuzetih prema bankama. Suraj kaže da će u ovom razdoblju ponovno pregovarati o uvjetima financiranja s bankom kako bi postigao veću fleksibilnost.</i>
8. Odgovarajuća revizorska reakcija na prepoznate rizike.	<i>Detaljan plan revizije je do neke mjere pregledan zajedno s odgovornim članom osoblja te je prepoznat određeni broj učinkovitosti.</i>
9. Razmotrite potrebu za specijaliziranim vještinama ili konzultantima, testiranjem internih kontrola u odnosu na značajne postupke, kao i potrebu za uvođenjem nepredvidljivosti u nekim revizijskim testovima, te koje bi poslove mogao obaviti klijent.	<i>Postoji potreba za IT stručnjakom koji bi pregledao internetsku prodaju, i opće IT kontrole. Zakazan je posjet u ovom razdoblju za prosinac.</i>
10. Uloge revizijskog tima, određivanje vremenskog rasporeda i pregledi dosjea.	<i>Opći i detaljni planovi revizije su ažurirani.</i>
Pripremio/la: FJ	Datum: 8. prosinca 20X2.
Pregledao/la: LF	Datum: 5. siječnja 20X3.

Studija slučaja B - Kumar & Co

Zabilješka za dosje: Kumar & Co.

Dana 8. prosinca 20x2, revizijski tim (partner i stariji revizor) sastali su se kako bi obavili planiranje revizijskog angažmana za subjekt Kumar & Co.

Razgovarali smo o sljedećem:

- Sveukupna značajnost je smanjena na 2.500 € na temelju pada profitabilnosti i prodaje.
- Značajnost za provedbu je postavljena na 1,800 €.
- Raj je svoju pažnju u posljednje vrijeme preusmjerio na osobna obiteljska pitanja. Postoji mogućnost da rad knjigovođe nije nadziran na odgovarajući način. Uslijed toga Ruby treba puno kontrolirati brojeve o kojima se izvještava. Bilo nenamjerno ili namjerno greške koje Ruby počinio mogle bi ostati neprimijećene. Takvo što trebalo bi se tretirati kao značajan rizik prijevare u reviziji.
- Pristranost menadžmenta i mogućnost zaobilaženja kontrola mogu nastati s ciljem izbjegavanja poreznih obveza ili pak izbjegavanja ispunjavanja uvjeta ugovora s bankama. Procjene menadžmenta su tradicionalno uvijek bile konzervativne. Revizijski tim je dobio uputu da bude na oprezu ukoliko se pojavi bilo što neobično.
- Obratit ćemo izuzetnu pažnju i pozornost na sve transakcije i cijene proizvoda s povezanim društvom naziva Deptha.

Plan revizije:

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

Pripremio/la: FJ Datum: 8. prosinca 20X2.

Pregledao/la: LF Datum: 5. siječnja 20X3.

8. Inherentni rizici - Prepoznavanje

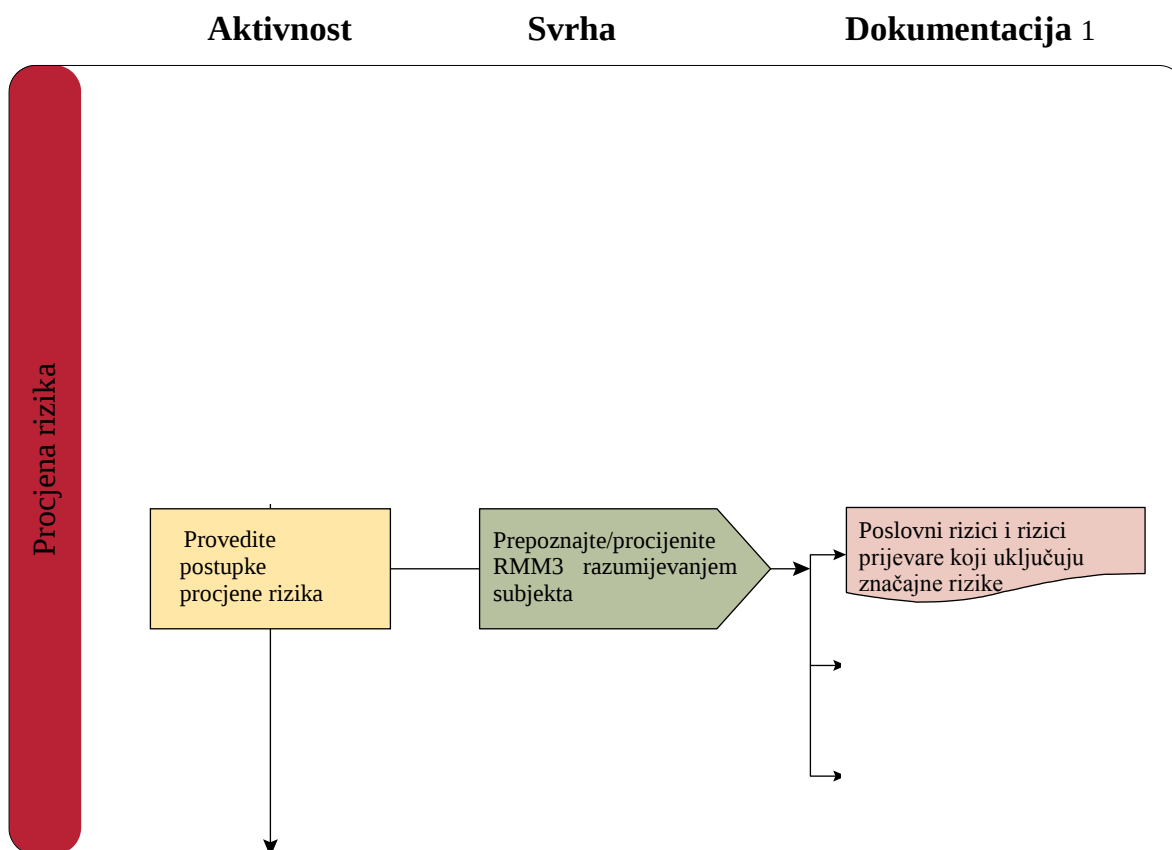
Sadržaj poglavlja

Kako procijeniti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.

Relevantni MRevS-i

240, 315

Prikaz 8.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	MRevS Cilj (evi)
240.10	Ciljevi revizora su: (a) prepoznati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima uslijed prijevare; (b) prikupiti dostatan primjeren revizijski dokaz o ocijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare, kroz oblikovanje i implementaciju primjerenih reakcija; i (c) primjereno reagirati na prepoznate prijevare ili na one na koje se sumnja.
315.3	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.

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
200.13	Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dodijeljena kako slijedi: n) rizik značajnog pogrešnog prikazivanja – rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. On ima dvije komponente, kako je niže opisano, za razinu tvrdnje: (i) Inherentni rizik (<i>Inherent risk</i>) – sklonost neke tvrdnje, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola. (ii) Kontrolni rizik (<i>Control risk</i>) – rizik da djelovanjem internih kontrola subjekta neće biti spriječeno, ili pravodobno otkriveno i ispravljeno, pogrešno prikazivanje koje može nastati za neku tvrdnju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.
240.11	Za svrhe MRevS-ova, sljedeći termini imaju značenje koje je navedeno u nastavku: (a) Prijevare – namjerna radnja jedne ili više osoba unutar menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih stranaka, koja uključuje varanje kako bi se stekla nepravедna ili nezakonita prednost. (b) Čimbenici rizika prijevare – događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaj ili pritisak da se počinu prijevare ili stvara prilika za počinjenje prijevare.
240.12	U skladu s MRevS-om 200, revizor će zadržati stav profesionalnog skepticizma kroz reviziju, priznajući i mogućnost da mogu postojati značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijevare, bez obzira na revizorovo prošlo iskustvo o poštenju i čestitosti menadžmenta subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A7-A8.)
240.13	Osim ako revizor ima razlog zbog kojeg vjeruje u suprotno, revizor može prihvatiti evidencije i dokumente kao vjerodostojne. Ako uvjeti prepoznati tijekom revizije uzrokuju da revizor vjeruje da dokument možda nije autentičan ili da su uvjeti u dokumentu mijenjani ali nisu objavljeni revizoru, revizor će istražiti dalje. (Vidjeti točku A9.)
240.15	MRevS 315 zahtjeva diskusiju između članova tima i određivanje od strane partnera koja pitanja o kojima će se komunicirati sa članovima tima koji nisu uključeni u diskusiju. Ta će diskusija posebnu pažnju pridati tome kako i gdje financijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijevare, uključujući tome kako je prijevare mogla nastati. Diskusija će se provesti na način da se postrance ostave vjerovanja članova tima da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti. (Vidjeti točke A10-A11.)

Točka #	Relevantni izvodi iz MRevS-a
240.17	Revizor će postaviti upite menadžmentu o: (a) procjeni rizika menadžmenta da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani uslijed prijevare, uključujući vrstu, opseg i učestalost takvih procjena; (Vidjeti točke A12- A13.) (b) procesu menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu, uključujući specifične rizike prijevare koje je menadžment otkrio ili o kojima je obaviješten ili klasama transakcija, stanjima računa ili objavama za koje je vjerojatno da postoji rizik od prijevare; (Vidjeti točku A14.) (c) komuniciranju menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje, ako postoje, o procesima za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu; i (d) komunikaciji menadžmenta s djelatnicima, ako postoje, u pogledu njihovih pogleda o poslovnim praksama i etičkom ponašanju.
240.18	Revizor će postaviti upite menadžmentu, i ostalima unutar subjekta kako je primjereno, kako bi ustanovio posjeduju li saznanje o nekoj aktualnoj, na koju se sumnja ili navodnoj prijevari koja je zahvatila subjekt. (Vidjeti točke A15-A17.)
240.22	Revizor će ocijeniti mogu li neobični ili neočekivani odnosi koji su prepoznati tijekom analitičkih postupaka, uključujući postupke vezane uz račune prihoda, upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.
240.23	Revizor će razmotriti upućuju li ostale informacije koje je prikupio, na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. (Vidjeti točku A22.)
240.24	Revizor će ocijeniti upućuju li informacije dobivene drugim postupcima procjene rizika i obavljenim povezanim aktivnostima na postojanje jednog ili više čimbenika rizika prijevara. Dok čimbenici rizika prijevara možda ne upućuju na postojanje prijevara, oni su često prisutni u okolnostima u kojima su prijevare nastale i stoga mogu upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. (Vidjeti točke A23-A27.)
240.44	U revizorsku dokumentaciju revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 315, revizor će uključiti sljedeće: (a) značajne odluke donesene tijekom diskusije sa članovima tima o podložnosti subjektovih financijskih izvještaja u pogledu značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara; i (b) prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji.
315.11	Revizor će steći razumijevanje o sljedećem: (a) industrijskim, regulativnim i ostalim vanjskim faktorima, kao i o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A17-A22.) (b) vrsti subjekta, uključujući: i. njegovo poslovanje; ii. njegovo vlasništvo i strukture upravljanja; iii. vrste ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i iv. način na koji je subjekt strukturiran i kako se financira (c) kako bi to omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objava koje treba očekivati u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A23-A27.) (d) subjektovom izboru i primjeni računovodstvenih politika, uključujući razloge za njihovo mijenjanje. Revizor će ocijeniti jesu li subjektove računovodstvene politike primjerene za njegovo poslovanje i konzistentne s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama korištenim u relevantnoj djelatnosti; (Vidjeti točku A28.) (e) subjektovim ciljevima i strategijama i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (Vidjeti točke A29-A35.) (a) mjerenju i pregledavanju subjektove financijske uspješnosti. (Vidjeti točke A36-A41.)

8.1 Pregled

Prepoznavanje rizika je temelj revizije. Ono čini temelj te sastavni dio postupaka koje revizor poduzima kako bi stekao razumijevanje o subjektu i njegovu okruženju. Ukoliko ne stekne solidno razumijevanje o subjektu, utoliko se revizoru može dogoditi da propusti neke čimbenike rizika. Na primjer, ako klijentova prodaja raste, bilo bi važno da je revizor upoznat s činjenicom da je zapravo prodaja u cijeloj industriji u oštrom padu.

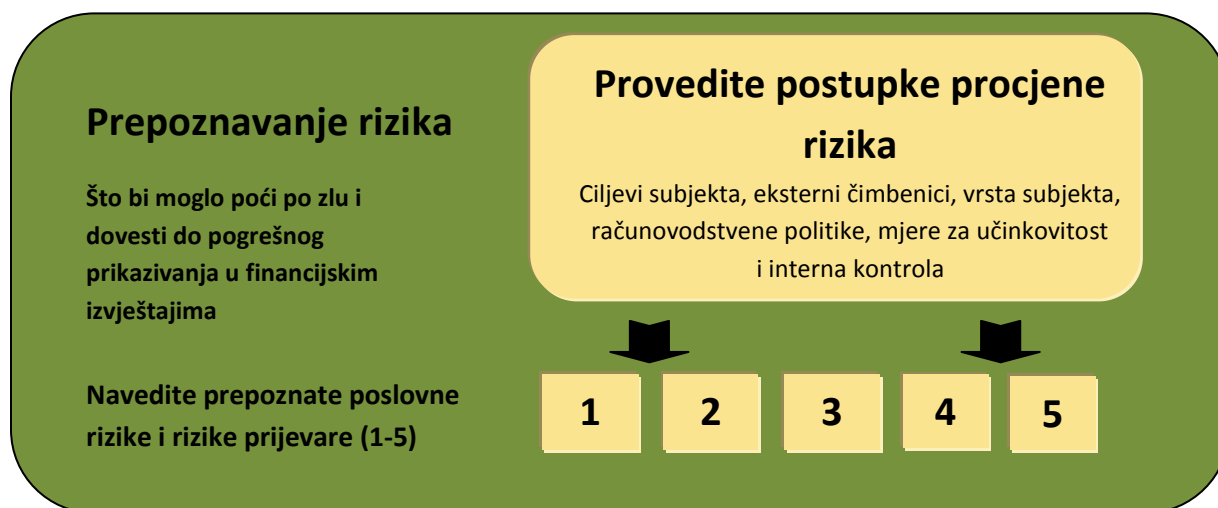
Pri provođenju revizije cilj faze procjene rizika jest taj da se identificiraju izvori rizika, te da se potom procijeni mogu li isti kao takvi eventualno dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. Takva procjena omogućuje revizoru da raspolaže informacijama potrebnima za usmjeravanje revizijskih postupaka i napora na područja gdje je rizik pogrešnog prikazivanja najizraženiji, te da smanji revizijske postupke na manje rizičnim područjima.

Procjena rizika ima dva različita dijela:

- Utvrđivanje rizika (pri kojoj se pitamo "što točno može poći po zlu"), i
- Procjena rizika (utvrđivanje značaja svakog rizika).

Procjena rizika obrađuje se u 9. poglavlju, 2. sveska. Utvrđivanje rizika je prikazano na donjem prikazu.

Prikaz 8.1-1



TOČKA ZA RAZMATRANJE

Prvo, prepoznajte rizike

Nije moguće procijeniti rizik koji nije prvo prepoznat. Izbjegavajte iskušenje da naprečac pretpostavite da samo zbog toga što je subjekt malen ne postoje relevantni rizici ili pak da su rizici značajnih pogrešnih prikazivanja isti kao i u prethodnom razdoblju. Možda sada postoje novi rizici, te postoji mogućnost da se vrsta/značaj nekih prethodno prepoznatih rizika promijenila.

Nakon prvog angažmana, usredotočite se na sve ono što se promijenilo u odnosu na prethodno razdoblje

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

8.2 Vrste rizika

Postoje dvije glavne klasifikacije rizika:

- Poslovni rizici; i
- Rizici prijevare.

Razlika između poslovnog rizika i rizika prijevare jest da rizik prijevare proizlazi iz čovjekove namjerne akcije. To je prikazano u sljedećem prikazu.

Prikaz 8.2-1



Napomena: U mnogim slučajevima, rizik može biti ujedno i poslovni rizik i rizik prijevare. Na primjer, uvođenje novog računovodstvenog sustava stvara nesigurnost (pogreške mogu nastati i u razdoblju dok osoblje ne nauči koristiti novi sustav), te bi se takvo što moglo klasificirati kao poslovni rizik. Međutim, to također može biti klasificirano i kao rizik prijevare, jer bi netko takvo što mogao iskoristiti da prisvoji imovinu ili da manipulira financijskim izvještajima.

Poslovni rizik

Izraz „poslovni rizik“ obuhvaća više od samog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima. Poslovni rizici nastaju kao rezultat značajnih uvjeta, događaja, okolnosti, aktivnosti ili pak neaktivnosti koje mogu negativno utjecati na sposobnost subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije. Takvo što može uključivati i postavljanje neprikladnih ciljeva i strategija.

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

- Razvoja novih proizvoda koji mogu biti neuspješni;
- Neadekvatnog tržišta, čak i ako su novi proizvodi uspješno razvijeni, ili
- Mane proizvoda koje mogu rezultirati potraživanjima i obvezama za subjekt te štetom za subjektov ugled.

Rizik prijevare

Rizici prijevare vezani su za događaje ili za uvjete koji se mogu shvatiti kao poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare ili pak pružaju priliku za počinjenje prijevare.

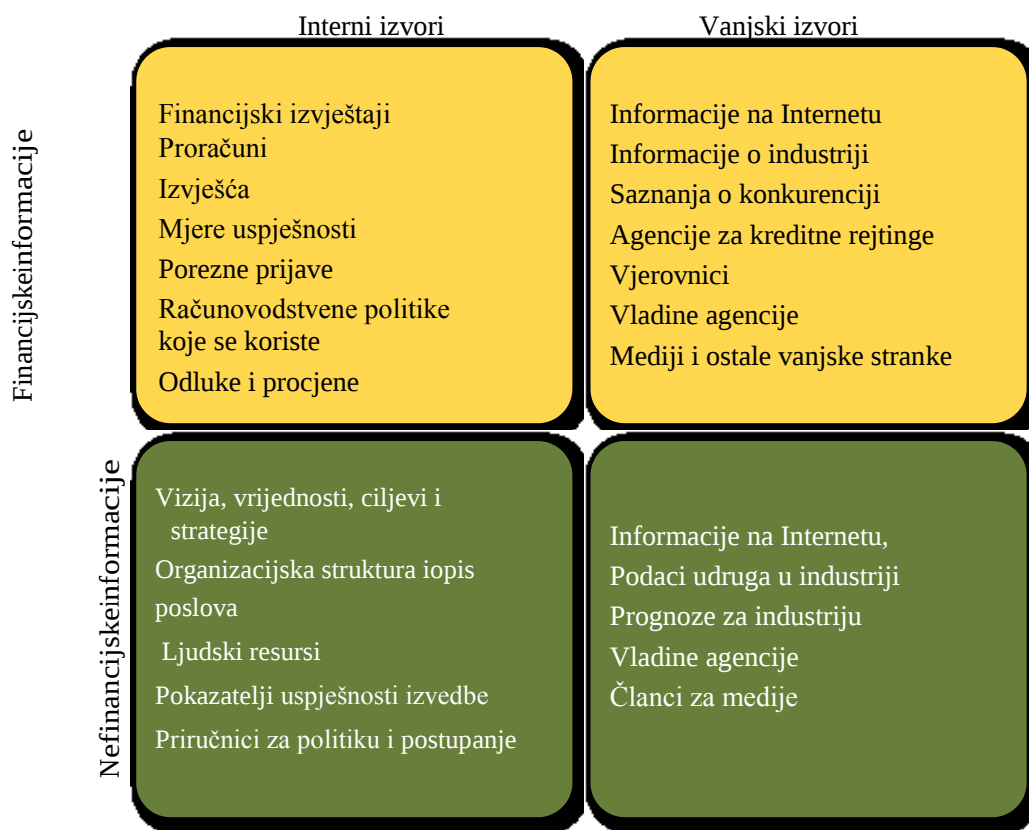
Revizorovo razumijevanje čimbenika poslovnih rizika i prijevaru povećava vjerojatnost prepoznavanja rizika od značajnog pogrešnog prikazivanja. Međutim, revizor ne snosi odgovornost za utvrđivanje i procjenu svih mogućih poslovnih rizika.

8.3 Izvori informacija o subjektu

Prvi korak u procesu procjene rizika jest da se prikupi (ili ažurira) što veća količina relevantnih informacija o subjektu. Te će informacije pružiti važan referentni okvir za utvrđivanje i procjenu mogućih čimbenika rizika.

Podaci o subjektu i njegovom okruženju mogu se pribaviti iz unutarnjih i vanjskih izvora. U mnogim slučajevima, revizor će postupak započeti s unutarnjim izvorima informacija. Te se informacije potom mogu i provjeriti kako bi se ispitala njihova ispravnost i dosljednost u usporedbi s informacijama dobivenim iz vanjskih izvora poput podataka trgovačkih komora i podataka o općim ekonomskim uvjetima koje se često može pribaviti i na Internetu. Sljedeći prikaz pokazuje neke od dostupnih potencijalnih izvora informacija.

Prikaz 8.3-1



TOČKA ZA RAZMATRANJE

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

- Razmatranja ili pitanja koja treba riješiti prilikom planiranja revizije za tekuće razdoblje;
- Procjena izvora mogućih usklađenja i neispravljenih pogrešaka;
- Područja u kojima se često javljaju nesuglasice, primjerice vezane za pretpostavke koje se koriste u računovodstvenim procjenama;
- Područja koja su podložna pogreškama; te
- Pitanja koja su se pojavila u revizorovoj komunikaciji s menadžmentom i osobama koje su zadužene za upravljanje.

Informacije dobivene na temelju postupaka procjene rizika koji su obavljani prije prihvatanja angažmana ili nastavka angažmana revizijski tim može koristiti kao pomoć u stjecanju razumijevanja subjekta.

8.4 Postupci procjene rizika

Na temelju pribavljenih podataka o subjektu, revizor dolazi u poziciju da oblikuje postupke procjene rizika razmatrane u 8. poglavlju 1. sveska. Ovi postupci procjene rizika će biti oblikovani na način da ostvare i dokumentiraju razumijevanje subjekta, njegova okruženja i internih kontrola.

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

Prikaz 8.4-1

A. Vanjski čimbenici	Vrsta industrije Regulatorno okruženje Okvir financijskog izvješćivanja
B. Vrsta subjekta	Operacije i ključno osoblje Vlasnička i upravljačka struktura, Ulaganja, struktura i financiranje
C. Računovodstvene politike	Odabir i primjena Razlozi za izmjene Primjerenost za subjekt
D. Ciljevi subjekta i strategije	Poslovni planovi i strategije Financijske posljedice i preuzeti rizici
E. Mjerenje / pregled financijske uspješnosti	Što se mjeri Tko pregledava financijske rezultate
F. Interna kontrola relevantna za reviziju	Procesi i relevantne kontrole za ublažavanje rizika na razini subjekta i na razini transakcija

Dostatnost informacija (dubina razumijevanja) koje su potrebne revizoru pitanje je profesionalne prosudbe. No on će uvijek imati na raspolaganju manje informacija od onih koje su dostupne menadžmentu pri upravljanju subjektom. Posljednji dio (označen slovom "F" u gore navedenom prikazu), koji se odnosi na interne kontrole relevantne za reviziju, analiziran je u 5. poglavlju, 1. sveska te u 4., 11. i 12. poglavlju 2. sveska.

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

Prikaz 8.4-2

Pruža referentni okvir	
Prednosti dobivene na temelju razumijevanja subjekta	Prepoznavanje rizika i razvijanje reakcija • Prosuđivanje u procjenama rizika. • Razvijanje odgovarajućih reakcija na prepoznate rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. • Utvrđivanje značajnosti (pogledajte 2. svezak, 6. poglavlje). • Razvijanje očekivanja potrebnih za obavljanje analitičkih postupaka. • Oblikovanje/provođenje daljnjih revizijskih postupaka radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu. • Ocjenjivanje dostatnosti/prikladnosti dobivenih revizijskih dokaza (npr. prikladnost pretpostavki koje menadžment koristi kao svoje usmene i pisane izjave).
	Pregled financijskih izvještaja • Procjenjivanje menadžmentova odabira i primjene računovodstvenih politika. • Razmatranje adekvatnosti objava sadržanih u financijskim izvještajima. • Prepoznavanje revizijskih područja koja zahtijevaju posebnu pozornost (npr. transakcije s povezanim strankama, neobični ili složeni ugovorni odnosi, vremenska neograničenost poslovanja ili neuobičajene transakcije).

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Stjecanje razumijevanja subjekta nije zadatak koji se može obaviti odmah na početku revizije i zatim u potpunosti ostaviti po strani. Naprotiv, važno je nastaviti stjecati uvid u subjekt tijekom cijele revizije zadržati pozornost kako bi se uvidjeli čimbenici rizika koji možda nisu prepoznati ili u slučajevima gdje treba ažurirati inicijalnu procjenu rizika.

8.5 Izvori rizika

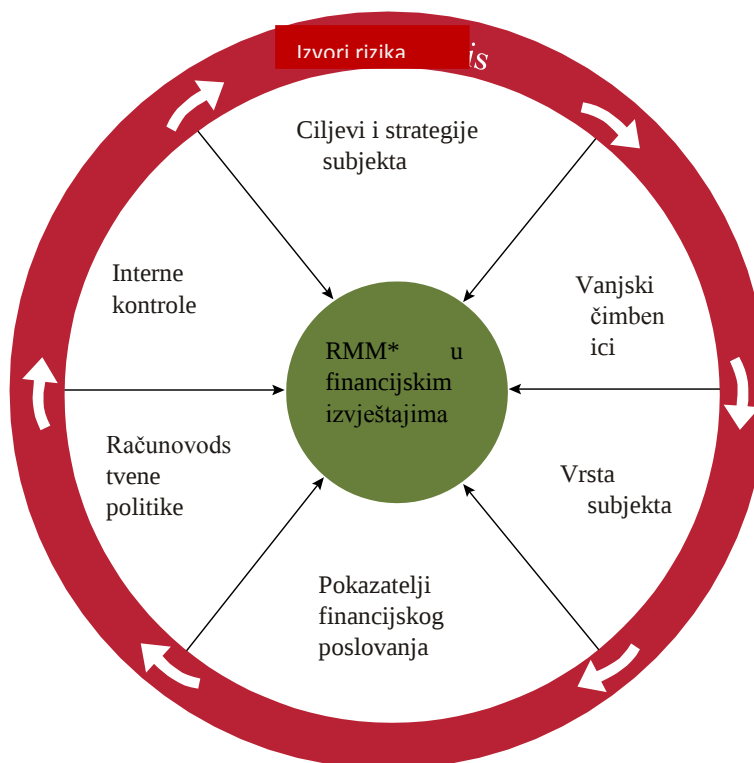
Pogreške i prijevare u financijskim izvještajima proizlaze iz čimbenika rizika koji nastaju u jednom ili više od šest područja koja je potrebno razmotriti radi razumijevanja subjekta (vidi Prikaz 8.4-1).

Takav primjer bio bi, primjerice, nov i kompleksan porez koji je subjekt dužan plaćati. On bi predstavljao vanjski čimbenik rizika. Rizik pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima je i rizik pogrešnog tumačenja novog zakona, što bi moglo rezultirati pogrešnim obračunom duga na osnovu poreza i ukupnog iznosa dugovanja. Imajte na umu da je izvor (ili uzrok) rizika novi porez koji utječe na subjekt, a ne pogreška u obračunu, koja je rezultat čimbenika rizika. Zbog nametanja novoga poreza povećava se rizik pogreške pri obračunu.

Prikaz u nastavku prikazuje šest područja koja su nužna za razumijevanje subjekta te koja čine potencijalne izvore rizika. Imajte na umu da se izvori rizika obično ne odnose ni na jedno određeno područje financijskih izvještaja. Na primjer, pad u gospodarstvu mogao bi dovesti do pogrešnih prikazivanja u mnogim područjima

financijskih izvještaja kao što su zalihe, potraživanja, prodaja i sl. Stoga, prvo utvrdite izvor rizika, a zatim područja kojima bi posljedično moglo doći do pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.

Prikaz 8.5-1



*RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

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

Prikaz 8.5-2

Izvori poslovnih rizika i rizika prijevare

Ciljevi i strategije subjekta

- Neprikladni, nerealni ili preagresivni ciljeve i strategije.
- Novi proizvodi ili usluge, ili preusmjeravanje u nove djelatnosti poslovanja.
- Ulazak u poslovna područja / transakcije s kojima subjekt ima malo iskustva.
- Nedosljednosti na relaciji IT i poslovne strategije.
- Reakcija na brzi rast ili pad prodaje koji može opteretiti sustave interne kontrole i vještine ljudi.
- Korištenje složenih sustava financiranja.
- Korporativna restrukturiranja.
- Značajne transakcije s povezanim strankama;

Izvori poslovnih rizika i rizika prijevare

Vanjski čimbenici	- Izvešće o stanju gospodarstva i promjenama u vladinim propisima. - Smanjenje potražnje za proizvodima ili uslugama koje subjekt nudi. - Visoki stupanj kompleksnih regulativa. - Promjene u industriji. - Nemogućnost pribavljanja potrebnih resursa (materijala ili stručnog osoblja). - Namjerna sabotaza subjektovih proizvoda ili usluga. - Ograničenja u dostupnosti kapitala i kredita.
Vrsta subjekta	- Loša korporativna kultura i upravljanje. - Nesposobne osobe na ključnim pozicijama. - Promjene u ključnom osoblju, uključujući i odlazak ključnih menadžera. - Složenost poslovanja, organizacijske strukture ili proizvoda. - Mane proizvoda ili usluga koji mogu rezultirati nastankom obveza i rizikom od gubitka ugleda. - Neuspjeh da prepoznaju potrebu za promjenom (potrebne vještine ili tehnologija). - Slabosti u internoj kontroli, posebno one koje menadžment nije uočio i posvetio im pažnju. - Loši odnosi s vanjskim financijerima poput banaka. - Upitnost pretpostavke vremenske neograničenost poslovanja i problemi s likvidnošću, uključujući i gubitak značajnih kupaca.
Pokazatelji uspješnosti izvedbe	- Menadžment ne koristi mjerenja pokazatelja uspješnosti kako bi se procijenila izvedba subjekta i ostvarenje ciljeva. - Ne koriste se mjere za poboljšanje poslovanja niti se poduzimaju korektivne aktivnosti.
Računovodstvene politike	- Proturječna primjena računovodstvenih politika. - Neprikladno korištenje računovodstvenih politika.
Interna kontrola	- Neprikladno upravljanje i nadgledanje svakodnevnih operacija od strane menadžmenta. - Loša ili nepostojeća kontrola nad aktivnostima na razini subjekta, što uključuje i loše upravljanje ljudskim potencijalima, prijevare i pripremu računovodstvenih informacija poput procjena i financijskih rezultata. - Loše ili nepostojeće kontrole nad transakcijama poput prihoda, nabave, troškova i plaća. - Slaba zaštita imovine.

8.6 Rizik prijevare

Termin 'prijevare' često se odnosi na hotimičnu radnju jednog ili više članova menadžmenta ili pak na namjerna djela osoba zaduženih za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana koja uključuju i zavaravanje s ciljem pribavljanja nepripadajuće ili protuzakonite koristi.

Prijevare u koju je uključen jedan ili više članova menadžmenta ili pak jedna ili više osoba koje su zaduženi za upravljanje subjektom se naziva "prijevare menadžmenta." Prijevare koja uključuje samo zaposlenike poslovnog subjekta se naziva "prijevare zaposlenika". U svakom slučaju, postoji i mogućnost sprege unutar subjekta ili pak sprege s trećim osobama izvan subjekta.

U prikazu koji slijedi se ocrtavaju vrste i obilježja prijevare.

Prikaz 8.6-1

	Manipulacija financijskim izvještajima (Izvrješćivanje viših / nižih razina zarade od stvarno ostvarenih)		Protupravno prisvajanje imovine (Prisvajanje imovine za osobnu uporabu)	
Tko?	Vlasnici i menadžment	Zaposlenici	Vlasnici i menadžment	Zaposlenici
Zašto?	Osobna dobrobit (ušteda na porezu, prodaja poslovanja po namještenoj cijeni, isplata premija) Opravdavanje kraja (da se ostane u poslu, s ciljem spašavanja radnih mjesta, zadržavanja izvora financiranja, služenja zajednici)	Osobna korist (ostvariti bonus na temelju izvedbe, zataškati gubitke ili pokriti ukradenu imovinu)	Osobna korist ili pružanje pomoći nekome kome je ona potrebna	Osobna korist ili pružanje pomoći nekome kome je ona potrebna
Kako?	Zaobilaženje internih kontrola, lažne / netočne transakcije i smetnje, manipulacija računovodstvenim politikama, iskorištavanje slabosti u internoj kontroli	Lažne ili pogrešno zabilježene transakcije, tajni dogovori, manipulacija računovodstvenim politikama, iskorištavanje slabosti u internoj kontroli	Zaobilaženje interne kontrole, krađa zaliha / imovine, dosluh, iskorištavanje slabosti interne kontrole	Krađa zaliha ili imovine, rad u dosluhu, iskorištavanje slabosti u internoj kontroli
Koliko?	Često velika zbog položaja menadžmenta u subjektu i njihovih znanja vezanog za internu kontrolu	Često su manjih razmjera, ali mogu se značajno akumulirati ako se pravovremeno ne otkriju	Često se temelji na posebnoj potrebi. Čak iako počne kao malena postoji vjerojatnost da se značajno poveća ako se brzo ne razotkrije	Često se temelji na posebnoj potrebi. Može biti malih razmjera, ali uz vjerojatnost povećanja ukoliko se brzo ne otkrije

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Za svaki čimbenik rizika koji je prepoznat, razmislite je li taj rizik poslovni rizik, rizik prijevare ili pak oboje. Mnogi izvori rizika mogu dovesti i do poslovnih rizika i do rizika prijevare. Na primjer, promjene zaposlenika u računovodstvu mogu dovesti do pogrešaka (poslovni rizik), ali također mogu nekome pružiti i priliku da počinu prijevaru.

8.7 Tipovi i obilježja prijevare

Iako se prijevara može dogoditi na bilo kojoj razini u organizaciji, često je prijevara mnogo ozbiljnija (i podrazumijeva veće novčane iznose) ako je u istu uključen viši menadžment.

Neki od glavnih uvjeta koji pridonose stvaranju okruženja u kojem postoji velika vjerojatnost da će doći do prijevare su sljedeći:

- Neučinkovito korporativno upravljanje;
- Nedostatak upravljačkih vještina menadžmenta i loš moral na vrhu koji se širi prema dolje;
- Visoki poticaji koji su predviđeni za financijski učinak;

- Porezi i ostali troškovi koji se smatraju vrlo visokima ili u velikoj mjeri otežavajućima;
- Složenost u subjektivnim pravilima, propisima i politikama;
- Nerealna očekivanja bankara, investitora ili drugih dionika;
- Negativne i neočekivane promjene u profitabilnosti;
- Nerealni proračunski ciljevi postavljeni za zaposlenike; i
- Neprikladne interne kontrole, osobito pri prisutnosti organizacijskih promjena.

Kao što se može zaključiti iz gore navedenog, najučinkovitija interna kontrola s ciljem sprječavanja prijevare je snažna predanost uprave i višeg menadžmenta radu na ispravan i legalan način. Takvo što se očituje putem ispravno priopćenih vrijednosti subjekta te pomoću predanosti etici koja je jasna i vidljiva na svakodnevnoj osnovi. To pravilo vrijedi za organizacije svih veličina.

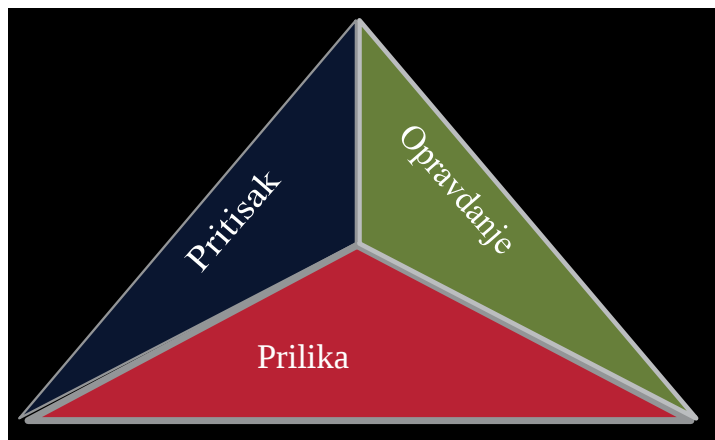
8.8 Trokut prijevare

Pri provođenju postupaka procjene rizika, članovi tima za reviziju trebaju uzeti u obzir postojanje tri uvjeta koji često pružaju tragove i ukazuju na postojanje prijevare. Forenzički računovođe često ta tri čimbenika nazivaju i trokutom prijevare (vidi donji prikaz), jer kada su sva ta tri uvjeta prisutna, vrlo je vjerojatno da će se dogoditi prijevara.

Ti su uvjeti kako slijedi:

- **Pritisak**
Pritisak često nastaje kao posljedica neposredne potrebe (poput značajnih osobnih dugova ili sastanak s analitičarom ili pak s očekivanja banke vezana za profit) koju je teško podijeliti s drugim osobama.
- **Prilika**
Slaba organizacijska i korporativna kultura te nedostatak odgovarajućih postupaka interne kontrole često može stvoriti privid da prijevara može proći neopaženo.
- **Opravdanje**
Opravdanje je uvjerenje da prijevara zapravo i nije počinjena. Na primjer, počinitelj razmišlja o tome na način da "to u stvari i nije neka velika stvar" ili se uvjerava da "samo uzima ono što je zaslužio."

Prikaz 8.8-1



Na primjer, vlasniku-menadžeru u građevinskoj djelatnosti prijatelj može ponuditi posao da mu izgradi značajan dodatak na kući, ali samo ako će novac biti plaćen gotovinski bez ikakvih evidencija. Razmislite o ta tri uvjeta.

- **"pritiskom"** na vlasnika-menadžer može se smatrati i pritisak da smanji porezno opterećenje, odnosno porez koji bi inače morao platiti.
- **"prilika"** se odnosi na priliku koju vlasnik-menadžer ima da preskoči interne kontrole kod priznavanja prihoda, te da ne zabilježi prihod od prodaje.
- **"opravdanje"** bi moglo biti to da vlasnik-menadžer smatra da već ionako plaća previše poreza.

Napomena: Ako neki od tri navedena uvjeta nije prisutan, neevidentirana prodaja isplatom gotovine vjerojatno se neće dogoditi. Razmislite o tri izvora rizika od prijevare koji su navedeni u nastavku.

Prikaz 8.8-2

Izvori rizika prijevare	
Poticaji i pritisci	• Financijska stabilnost ili profitabilnost ugrožena je ekonomskim uvjetima, stanjem industrije ili pak uvjetima poslovanja subjekta. • Postoji pretjerani pritisak na menadžment da zadovolji zahtjeve ili očekivanja trećih strana ili pak osoba koje su zadužene za upravljanje (poput ostvarivanja ciljeva zarade ili poštivanje kompliciranih propisa vezanih za zaštitu okoliša, itd.). • Osobne financijske obveze mogu stvoriti pritisak na menadžment ili na zaposlenike koji imaju pristup novcu ili drugoj imovini koja je osjetljiva na krađu te dovesti do zloupotrebe takve imovine. • Loši odnosi između subjekta i djelatnika s pristupom gotovini ili drugoj imovini. Na primjer: - Poznata ili predviđena otpuštanja zaposlenika, - Nedavne ili predviđene promjene u naknadama i plaćama zaposlenika, i - Promaknuća, naknade, ili druge nagrade koje nisu u skladu s očekivanjima. • Osobna financijska situaciju menadžmenta ili osoba zaduženih za upravljanje može ugroziti financijski rezultat subjekta (kao što su financijski interesi, kompenzacije, garancije i sl.).
Stavovi i opravdanje	Opravdanje • Menadžment ima interese da iskoristi neprimjerena sredstva kako bi: - smanjili dobit u izvještajima zbog oporezivanja, i - povećali dobiti - zaradu kako bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankom, kako bi se povećala prodajna cijenu i vrijednost subjekta, odnosno kako bi se ispunili ciljevi koje je postavila neka treća strana. • Ponašanje zaposlenika ukazuje na nezadovoljstvo sa subjektom. • Postoji niska razina morala kod višeg menadžmenta. • Menadžment osoblju tolerira neke krađe. Na primjer, ne poduzimaju se stegovne mjere u slučajevima kada se otkrije da je zaposlenik nešto ukrao. • Menadžment ne primjenjuje vrijednosti subjekta ni etičke standarde. • Menadžment zanemaruje potrebu za praćenjem ili smanjivanjem rizika koji se odnose na pronevjere sredstava.

Izvori rizika prijave

Stavovi i opravdanje(na stavak)	Stavovi • Menadžment je poznat po slučajevima kršenja zakona i propisa, ilipo optužbama za prijevare. • Članovi menadžmenta pokazuju promjene u ponašanju ili životnom stilu koje bi mogle ukazivati na to da je došlo do protupravnog prisvajanja imovine. • Viši menadžeri svojim primjerom daju loš etički primjer (napuhivanjem troškova, sitnim krađama itd.). • Menadžment može zaobići postojeće kontrole. • Menadžment nije poduzeo odgovarajuće korektivne mjere u slučajevima uočenih nedostataka internih kontrola. • Vlasnik-menadžer ne pravi razliku između osobnih i poslovnih transakcija. • Postoje sporovi između imatelja udjela u subjektu koji je čvrste vlasničke strukture. • Menadžment kontinuirano pokušava opravdati marginalno ili neprimjereno računovodstvo na temelju značajnosti. • Odnos između menadžmenta i trenutnog ili prethodnog revizora je napet.
Prilike	Imovina koja je osjetljivija na protupravno prisvajanje • Velike količine gotovine prolaze kroz blagajnu ili kroz ruke. • Predmeti u skladištu koji su male veličine, visoke vrijednosti ili pak postoji velika potražnja za istima. • Lako konvertibilnih imovina, kao što su obveznice na donositelja, dijamanti ili računalni čipovi. • Imovina, postrojenje i oprema su male veličine, lako ih je prodati ili postoji nejasnoća pri utvrđivanju vlasništva. Neadekvatne interne kontrole • Neadekvatna kontrola koju provode osobe zadužene za upravljanje nad postupcima za prepoznavanje i reagiranje na rizike od prijave. • Neadekvatna podjela dužnosti ili provjera. • Neadekvatan nadzor troškova višeg menadžmenta. • Neadekvatno upravljanje nadzorom zaposlenika odgovornih za imovinu. • Neadekvatno provođenje postupaka vezanih za provjere kandidata koji apliciraju za posao koji uključuje pristup imovini. • Neadekvatno vođenje evidencija vezanih za imovinu. • Neadekvatna autorizacija i postupci za odobravanje transakcija. • Neadekvatno fizičko čuvanje gotovine, investicija, zaliha, imovine, pogona i opreme. • Nedostatak temeljitih i pravodobnih provjera potpunosti imovine. • Nedostatak pravovremene i odgovarajuće dokumentacije vezane za transakcije (npr. odobrenja zapovrat robe). • Nedostatak obveznih odmora za zaposlenike koji obavljaju ključne kontrolne funkcije. • Menadžment ne posjeduje adekvatno razumijevanje informatičke tehnologije, koja omogućava zaposlenicima u IT-u da počine nezakonita protupravna prisvajanja imovine. • Neadekvatne kontrole pristupa automatskih evidencijama, što uključuje i kontrolu nad pregledom zapisnika o događajima u računalnim sustavima.

Izvori rizika prijevare**Prilike**
(nastavak)**Specifična osjetljiva područja**

- Procjene uprave, priznavanje prihoda, upotreba knjiženja u dnevnik, transakcije s povezanim strankama, itd.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

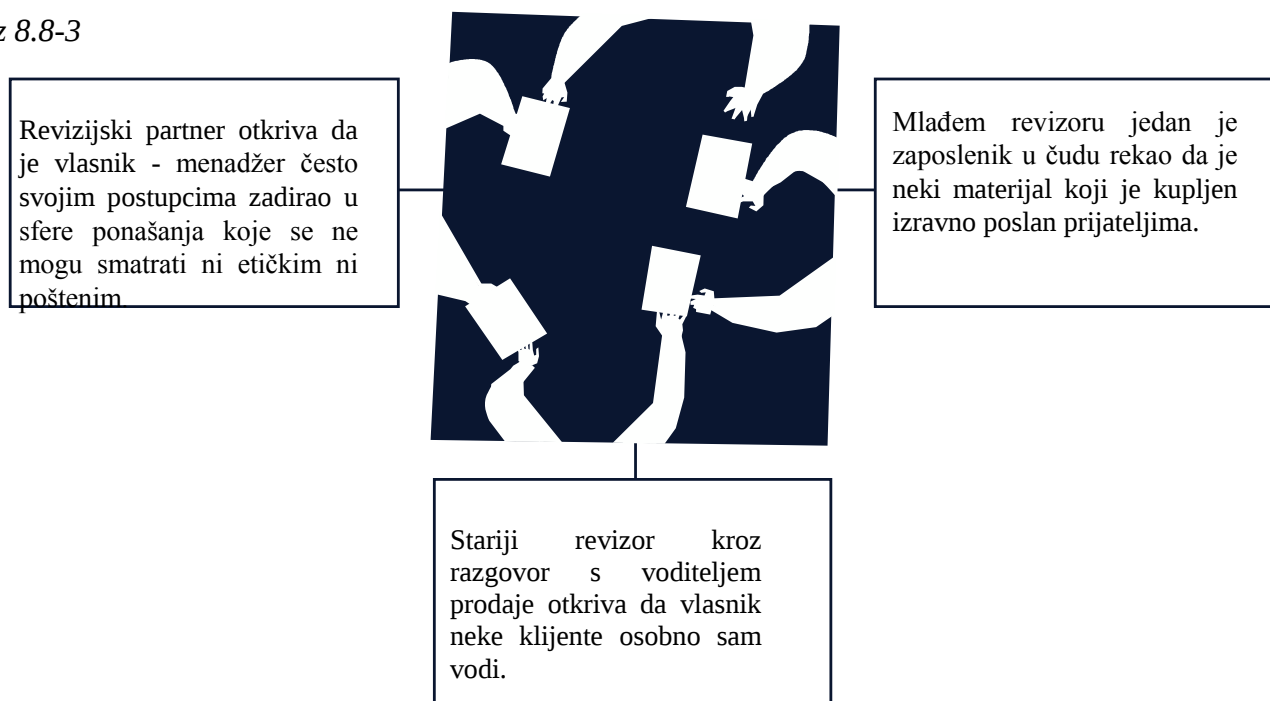
Prijevare je uvijek hotimična. Ona uključuje prikrivanje informacija od revizora i namjerna pogrešna prikazivanja. Sukladno tomu, prijevare se otkriva uočavanjem uzoraka, neobičnosti i iznimaka, i to kod iznosa koje često možemo smatrati veoma malenima.

Poprilično je malo vjerojatno da će se prijevare otkriti samo provođenjem dokaznih postupaka. Na primjer, malo je vjerojatno da će revizor prepoznati transakciju koja nedostaje ili utvrditi da je transakcija lažna ukoliko on ne posjeduje do neke mjere veće 'razumijevanje subjekta' koje onda može koristiti kao referentni okvir.

Revizori, u ovisnosti o njihovoj ulozi i poziciji u revizijskom timu, mogu prepoznati faktor prijevare koji se odnosi na jedan ili više elemenata koji čine dio trokuta. Međutim, manje je vjerojatno da će jedan revizor prepoznati sva tri uvjeta (priliku, pritisak i opravdanje) zajedno. Iz tog je razloga važno za revizijski tim da stalno razgovara o svojim nalazima tijekom angažmana.

Koristi koje proizlaze iz rasprava revizijskog tima opisane su u prikazu koji se nalazi u nastavku.

Prikaz 8.8-3



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

8.9 Profesionalni skepticizam

Odgovornost je revizora da održava stav profesionalnog skepticizma kroz cijelo trajanje revizijskog angažmana. Stav koji proizlazi iz profesionalnog skepticizma uključuje i pitanja opisana u prikazu koji se nalazi u nastavku.

Prikaz 8.9-1

Skepticizam uključuje:	
Uviđanje činjenice da menadžment uvijek može počinuti prijevaru	Menadžment je uvijek u poziciji da zaobiđe i inače dobre interne kontrole. Članovi angažiranog tima za reviziju moraju zanemariti sva uvjerenja sukladno kojima su članovi menadžmenta i osobe zadužene za upravljanje poštene i imaju integritet i to bez obzira na sva revizorova iskustva iz prošlosti gdje su se ti ljudi pokazali kao poštene.
Neprekidno propitkivanje činjenica	Potrebno je biti kritičan pri procjeni valjanosti pribavljenih revizijskih dokaza.
Uvijek biti na oprezu	Jesu li revizijski dokazi kontradiktorni i dovode li u pitanje pouzdanost: • Dokumenta i odgovora na upite? • Ostale informacije dobivene od menadžmenta i osoba koje su zadužene za upravljanje?
Pojačana pažnja	Izbjegavati: • Previdjeti neke neobične okolnosti. • Prevelika generalizacija pri izvođenju zaključaka iz promatranja obavljenih tijekom revizije. • Korištenje pogrešnih pretpostavki pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka i pri ocjeni rezultata istih. • Prihvatanje revizijskih dokaza koji su nedovoljno uvjerljivi u uvjerenju da su menadžment i osobe zadužene za upravljanje poštene i iskrene. • Prihvatanje izjava menadžmenta kao zamjene za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Primjena profesionalnog skepticizma pri reviziji klijenta kojeg poznajete i imate povjerenja u njega može se pokazati veoma teškim zadatkom. Posve je prirodna ljudska tendencija da ima povjerenja u ljude, uz pretpostavku da ne postoje informacije koje ukazuju na suprotno. Prema tome, partnere i osoblje treba podsjećati na to da redovito primjenjuju profesionalni skepticizam. Neki praktični savjeti za primjenu ovog koncepta su kako slijedi:

- Kreirati neki izmišljeni lik (i ime) koji utjelovljuje osobu koja ima loš stav prema kontroli i slabu razinu etičnosti. Pri raspravi oko mogućih scenarija prijave i osjetljivosti financijskih izvještaja, zamislite tu osobu (ne vašeg klijenta) u svojstvu klijenta ili starijeg člana uprave koji snosi odgovornost.
- Pozovite i nekoga (idealno bi bilo da takva osoba ima i određeno iskustvo s forenzikom) tko ne poznaje taj subjekt da sudjeluje u planiraju rasprava vezanih za prijavu.

8.10 Kako prepoznati čimbenike inherentnog rizika

Najučinkovitiji način da izbjegnute situaciju da vam promakne relevantan čimbenik rizika jest da uključite identifikaciju rizika kao ključni i sastavni dio procesa stjecanja razumijevanja o subjektu. Što revizor više zna o šest područja razumijevanja, to je veća vjerojatnost da će revizor moći prepoznati čimbenika rizika. Razumijevanje subjekta je korisno i pri prepoznavanju, a kasnije i pri reagiranju na moguće scenarije prijave. Ne zaboravite da je menadžmentu uvijek moguće zaobići pravila te je stoga moguće zataškati i prikriti prijavu (posebno od revizora).

Tijekom prikupljanja informacija (ili ažuriranja) o svakom od traženih područja pri stjecanju razumijevanja subjektarazmotrit će se i postojanje relevantnih čimbenika rizika prijave. Za mnoge od prepoznatih poslovnih rizika, možda postoji i rizika prijave koji valja uzeti u obzir. Iz tog razloga, savjetuje se da se kad god je takvo što moguće rizici prijave navode odvojeno od poslovnih rizika te da se kao takvi odvojeno i procjenjuju. Na primjer, ako su predviđeni prodajni rezultati za proizvode subjekta bili loši (vanjski izvor rizika), razmotrite što bi moglo poći po zlu za (ili imati implikacije na) financijske izvještaje. Loša prodaja može rezultirati i viškom zaliha koje je potrebno otpisati, međutim može i potaknuti rizik prijave ukoliko takvo što postane poticaj prodajnom osoblju da napuše svoje prodajne rezultate s ciljem ostvarenja praga za dobivanje bonusa.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Poslovne rizike i rizike prijave (inherentni rizici) potrebno je prepoznati prije nego što se počnu razmatrati interne kontrole koje bi mogle ublažiti takve rizike. Interne kontrole koje se koriste za ublažavanje rizika opisane su u 11. i 12. poglavlju 2. sveska. To je također važno i za utvrđivanje svih značajnih rizika koji mogu postojati (pogledajte 10. poglavlje, 2. sveska).

Učinak nekih utvrđenih čimbenika rizika će se odnositi na određeno područje financijskih izvještaja, ali ostali čimbenici rizika će biti prožimajući te će se odnositi na razna područja financijskih izvještaja. Na primjer, ako je stariji računovođa nesposoban, pogreške se vjerojatno neće odnositi samo na jedno područje financijskog izvješća. Nadalje, ukoliko je netko iskoristio situaciju kako bi počinio prijavu, utoliko bi se pogrešno prikazivanje moglo dogoditi na bilo kojem stanju imovine ili obveza, a ono se još uz to može prikrivati i dodatnim pogrešnim prikazivanjima u transakcijama vezanim za prihode i rashode.

Prožimajući rizici često proizlaze iz slabog okruženja kontrola te kao takvi potencijalno mogu imati učinka na razna područja financijskih izvještaja, kao i na objave i tvrdnje. Prožimajući rizici vjerojatno će utjecati na procjenu rizika na razini financijskih izvještaja. Rizici na razini financijskih izvještaja će se rješavati putem sveobuhvatne revizorove reakcije (poput više obavljenog revizijskog posla, dodjeljivanja revizije iskusnijim članovima osoblja itd.).

Kako revizija bude napredovala, moguće je da se prepoznaju dodatni čimbenici rizika. Te čimbenike rizika potom treba uključiti u popis utvrđenih rizika i na prikladan način reagirati na njih prije donošenja bilo kakvih odluka vezanih za učinke na strategiju revizije i plan revizije, poput vrste i obujma potrebnih daljnjih revizijskih postupaka. Takvim postupanjem će se osigurati da jednom kad nastupi faza planiranja idućeg razdoblja prepoznavanje i procjena rizika budu potpuno.

U nastavku je opisan proces prepoznavanja rizika u tri koraka.

Prikaz 8.10-1

prepoznavanje rizika	
1. korak Prikupljanje osnovnih informacija o subjektu	Polazna točka je ostvariti osnovno razumijevanje ili referentni okvir za izradu postupaka procjene rizika koje je potrebno provesti. Bez takve vrste razumijevanja, bilo bi teško, ako ne i nemoguće, utvrditi kakve pogreške i prijevare se mogu pojaviti u financijskim izvještajima. • Pribaviti (ili ažurirati) relevantne osnovne informacije o subjektu, njegovim ciljevima, kulturi, operacijama, ključnom osoblju, te internoj organizaciji i kontroli
2. korak Oblikovanje, izvođenje i evidentiranje postupaka procjene rizika	• Postupci/aktivnosti vezane za procjenu rizika (vidi 8. poglavlje, 2. sveska) se provode kako bi se: - Identificirali izvori rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, - Steklo prikladno razumijevanje subjekta, te - Pribavili potrebni dodatni revizijski dokazi. • Korištenjem osnovnog razumijevanja subjekta ostvarenog u 1. koraku oblikuju se i provode postupci procjene rizika i povezane aktivnosti. • Bitno je održavati rasprave između članova revizijskog tima vezano za osjetljivost financijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna prikazivanja nastala uslijed pogrešaka ili prijevare. (Vidi 7. poglavlje 2. sveska). • Ispitajte menadžment vezano za način identifikacije i upravljanja čimbenicima rizika (posebice rizika prijevare), te vezano za čimbenike rizika koji su već utvrđeni i kako se istima upravljalo. Također ispitajte menadžment jesu li se zaista dogodile pogreške ili prijevare.

prepoznavanje rizika**3.korak
Povežite ili
mapirajte
utvrđene rizike sa
značajnim
područjima
financijskih
izvještaja**

Za svaki čimbenik rizika (uzrok rizika) koji je prepoznat, utvrdite učinak (specifična pogrešna prikazivanja kao što su prijevare i pogreške) koji bi mogao nastati kao rezultat istih u financijskim izvještajima. Imajte na umu da jedan faktor rizika može dovesti do niza različitih vrsta pogrešnih prikazivanja koja potom mogu utjecati na više od samo jednog područja financijskog izvještaja. (Vidi točku za razmatranje u nastavku za neke primjere.)

- Prepoznati značajna stanja računa, klasa transakcija, i objave u financijskim izvještajima.
- Povezati ili utvrditi rizike u određenim područjima financijskih izvještaja, u objavama ili u tvrdnjama koje su pogođene. Ukoliko je prepoznati rizik prožimajući, povežite ga s financijskim izvještajima u cjelini. Prepoznavanje učinaka rizika po područjima financijskih izvještaja pomaže pri procjeni rizika na razini tvrdnji. Prepoznavanje učinaka prožimajućeg rizika pomaže pri procjeni rizika na razini financijskih izvještaja.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Prirodna je težnja revizora da koristi financijske izvještaje kao polazište za identifikaciju rizika. Na primjer, može se smatrati da zalihe nose visoki rizik zbog grešaka u prethodnim razdobljima. Međutim, to je ekvivalent prepoznavanju učinka rizika, ali ne i uzroka istog. Znati da zalihe nose visoki rizik je važno, međutim, još je bolje znati uzrok rizika. Ako uzrok rizika nije prepoznat, postoji mogućnost da se neke čimbenici rizika u potpunosti propusti primijetiti. Uzmite u obzir sljedeće:

Stanja računa ili transakcije koje nedostaju

Financijski izvještaji koji daju tek sažetak poslovnih odluka i transakcije koje su evidentirane. Ukoliko postoje i transakcije koje nisu evidentirane, ili ukoliko je došlo do protupravnog prisvajanja ili pak može bitnosti nisu objavljene, vrlo je moguće da čimbenici rizika povezani s takvim iznosima odnosno objavama koji nedostaju neće biti ni prepoznati ni procijenjeni.

Sakupljanje činjenica *versus* prepoznavanje rizika

Proces razumijevanja subjekta može vrlo lako fokus usmjeriti na sakupljanje činjenica o subjektu, a ne na identifikaciju rizika. Kada se takvo što dogodi može se vrlo lako dogoditi i da se novi čimbenici rizika, događaji, transakcije i rizici od prijevare potpuno propuste primijetiti.

Uzrok i učinak pogrešnih prikazivanja

Moguće je propustiti značaj određenih izvora rizika ukoliko se pažnja prvenstveno usmjerava na učinak ili posljedice čimbenika rizika (poput usmjeravanja fokusa pažnje na pogreške u stanju zaliha, umjesto na stvarne razloge za nastanak istih). Izvor rizika je zapravo događaj koji odmah u početku može izazvati pogreške. Izvor pogrešaka u stanju zaliha može biti neadekvatno ili loše educirano osoblje, ili pak zastarjeli sustav interne kontrole, pogrešna primjena računovodstvenih politika poput priznavanja prihoda, nedostatak sigurnosti vezan za stanje zaliha ili izravnu prijavu od strane zaposlenika itd.

TOČKA ZA RAZMATRANJE (nastavak)**Uzrok s više učinaka i pogrešnih prikazivanja**

Pojedini izvori rizika često mogu utjecati na mnoga stanja u financijskim izvještajima. Na primjer, općeniti pad u gospodarstvu može utjecati na vrednovanje zaliha, naplativost potraživanja, poštivanje ugovora s bankama, manipulaciju prodajnim transakcijama s ciljem postizanja pragova za bonuse, te probleme s pretpostavkom o vremenskoj neograničenosti poslovanja.

Prožimajući rizici

Određene prožimajuće rizike i rizike prijevare ne može se prepoznati ukoliko se koncentrira isključivo na samo jedno područje financijskih izvještaja. Na primjer, uvođenje novog računovodstvenog sustava može dovesti do pogrešaka u raznim stanjima računa iz financijskih izvještaja. Osim toga, netko bi mogao iskoristiti kolebanja nastala uslijed uvođenja novog sustava da počini prijevaru.

8.11 Dokumentiranje postupaka prepoznavanja rizika

Revizor treba koristiti profesionalnu prosudbu kad odlučuje o načinu na koji se takve stvari dokumentiraju. Na primjer, popratna dokumentacija vezana za proces prepoznavanja rizika nakon što su poduzeta gore navedena tri koraka mogla bi se sastojati od slijedećeg:

- informacija o subjektu;
- postupaka procjene rizika; i
- povezivanja prepoznatih rizika s mogućim pogreškama i prijevarama u financijskim izvještajima.

Prikaz 8.11-1

Dokument	Opis
Informacije o subjektu	Dokumentirajte informacije pribavljene u sklopu odgovarajućeg područja razumijevanja, poput ciljeva subjekta, vanjskih čimbenika, vrste subjekta itd. Dokumentacija se može razlikovati i varirati od veoma jednostavne do izuzetno složene, a sve u ovisnosti o veličini subjekta, te ona kao takva može sadržavati i slijedeće: • Informacije koje priprema klijent (poput poslovnih planova i analiza); • Vanjski podaci (izvješća o industriji, interna komunikacija između osoblje, dokumentirane politike i procedure); • Relevantna korespondencija (pravne, vladine agencije, itd.), e-mailovi, konzultanti, izvješća, memorandum; i • Kontrolna lista tvrtke.

Dokument	Opis
Postupci procjene rizika	Dokumentirajte detalje vezane za postupak procjene rizika. Takvo što može uključivati i sljedeće: • Rasprave između članova revizijskog tima o osjetljivosti subjektovih financijskih izvještaja na značajna pogrešna prikazivanja uslijed pogreške ili prijevare, i o rezultatima; • Ključne elemente za razumijevanje subjekta uključujući: - Svaki od gore spomenutih aspekata subjekta i njegova okruženja, - Svaku od gore navedenih pet komponenti interne kontrole, sukladno opisanom u 5. poglavlju 1. sveska i - Izvore podataka iz kojih je došlo do saznanja i ostvarenja razumijevanja; i • Prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i tvrdnji.
Povezivanja prepoznatih rizika s mogućim pogreškama i prijevarama u financijskim izvještajima	Dokumentirati značajna stanja računa, klase transakcija i objava u financijskim izvještajima; i potom za svaki prepoznati izvor rizika navesti radi li se o: • Prožimajućem riziku za financijske izvještaje u cjelini; ili • Riziku koji je ograničen na određena područja financijskih izvještaja, objave i tvrdnje.

Postoji nekoliko načina na koje se prepoznati rizici mogu dokumentirati. Jedan od načina dokumentiranja utvrđenih rizika opisan je u sljedećem prikazu. Prikaz opisuje izvor rizika prema području razumijevanja (vanjski čimbenici, vrsta subjekta itd.), učinku, eventualnim posljedicama rizika te prema područjima financijskih izvještaja.

Prikaz 8.11-2

Izvori rizika	Učinak rizika na financijske izvještaje (Pogreške ili prijevare)	Područje financijskih izvještaja koje je pod utjecajem rizika ili prožimajući rizik
Ciljevi subjekta		
Uvođenje novog proizvoda tijekom godine	Pogreške u raspodjeli troškova i vrednovanju zaliha.	Vrednovanje zaliha
	Novi izračun cijene proizvoda i nove metodologija/sustavi izračuna cijene mogu stvoriti priliku da dođe do prijevare.	Točnost zaliha
	Novo financiranje koje je potrebno dovesti će do toga da će biti teško uskladiti se s postojećim ugovornim obvezama prema bankama. Ako subjekt prekrši obveze iz ugovora s bankama, kredit zapravo može postati plativ na zahtjev.	Zabilježiti objave o financiranju, ugovore o zajmu i klasifikaciju zajmova
	Menadžment može biti u iskušenju da manipulira financijskim izvještajima kako bi se osigurala usklađenost s bankovnim sporazumima.	Prožimajući rizik

Izvori rizika	Učinak rizika na financijske izvještaje (Pogreške ili prijevare)	Područje financijskih izvještaja koje je pod utjecajem rizika ili prožimajući rizik
Vrsta subjekta		
Stariji računovođa nije ispravno obučan za rad	Pogreške u financijskim izvještajima.	Prožimajući rizik
	Prilika za prijevaru.	Prožimajući rizik

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Jedno mjesto za rizike

Razmislite o tome da evidentirate sve prepoznate čimbenike rizika u jedan jedinstveni dokument, na jednom mjestu, uz zajednički referentni broj u dosjeu za sve radne dokumente. To ima brojne prednosti:

- Jednostavnost pregleda dosjea. Svi prepoznati čimbenici rizika mogu se naći na jednom mjestu.
- Dosljedna procjena. Kada se rizici promatraju zajedno, određeni rizik koji je ocijenjen na način različit od drugih će biti očitiji.
- Rizici se mogu klasificirati (pomoću elektronske tablice) na način da se ona složi tako da se najznačajniji rizici pojavljuju na vrhu stranice. Na taj način, pregledavatelj može provjeriti jesu li svi glavni rizici prepoznati i da li se reagiralo na takve rizike s odgovarajućim revizijskim postupkom.

Zasebne liste čimbenika rizika prijevara i čimbenika poslovnih rizika

Popisati i procijeniti rizike prijevara odvojeno od čimbenika poslovnih rizika. Mnogi poslovni rizici također mogu i stvoriti priliku za prijevaru ili potaknuti da se prijevara dogodi. Ukoliko se prijevara ne razmatra odvojeno, utoliko je neke čimbenike rizika prijevara moguće propustiti. Na primjer, novi računovodstveni sustav može otvoriti mogućnost za pogreške (poslovni rizik), ali također može nekome pružiti i priliku da manipulira financijskim rezultatima ili da protupravno prisvoji sredstva (rizik prijevara). Još jedan razlog za odvajanje ta dva rizika jest i taj da revizijska reakcija na rizik prijevara (prepoznavanje svih uzoraka, iznimki ili pak neobičnosti koje mogu postojati) može biti sasvim drugačija od revizijske reakcije na srodni poslovni rizik.

Ostavite ocjenu rizika za kasnije

Izbjegavajte iskušenje da na popis čimbenika rizika uključite samo one za koje postoji vjerojatnost da će biti značajni ili važni. Ključni dio prepoznavanja rizika ili događaja jest da se razvije što je moguće potpuniji popis čimbenika rizika. Nevažni rizični čimbenici uvijek se mogu kasnije ukloniti nakon što se svaki rizik na odgovarajući način procijeni. Takvo što omogućava da se osigurate da su svi značajni rizici doista prepoznati.

Ponovno koristiti dokumentaciju u najvećoj mogućoj mjeri

Izbjegavajte ponovno dokumentirati prepoznate čimbenike rizika i ostvareno razumijevanje subjekta u svakom razdoblju ponovno. Ako su informacije o procedurama u procjeni rizika i prepoznati rizici na strukturirani način obuhvaćeni u evidenciji (vidi gornji tekst 'jedna lokacija za rizike') takvo što se može jednostavno samo ažurirati u svakom novom razdoblju. To može zahtijevati više vremena pri pripremi, u samom početku (u prvom razdoblju), ali će uštedjeti vrijeme u kasnijim razdobljima. Međutim, provjerite da su provedeni i dokumentirani odgovarajući postupci procjene rizika za svako razdoblje tako da se utvrde sve promjene koje su se dogodile. Također se osigurajte da se u svakom dokumentu evidentira činjenica da su informacije ažurirane.

TOČKA ZA RAZMATRANJE (nastavak)**Učinci rizika**

Najvažniji stupac, koji je ujedno i najteže ispuniti jest stupac naslova 'učinak rizika na financijske izvještaje' (vidi gornji prikaz). U tom stupcu revizor opisuje implikacije utvrđenih rizika. Pad prodaje je čimbenik rizika, ali ako ga subjekt točno evidentira, to neće rezultirati rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja. Međutim, pad prodaje mogao bi rezultirati u zastarjelosti ili precijenjenosti zaliha, dok bi potraživanja od kupaca mogla postati teško naplativa. To je implikacija svakog čimbenika rizika koji revizor treba prepoznati kako se mogla oblikovati odgovarajuća revizijska reakcija.

Napomena: Izvori rizika utvrđeni u ovom primjeru imaju mnogobrojne učinke, a svaki od njih je razmatran pojedinačno. Ako se različiti čimbenici izvora rizika ne raščlane na manje komponente, neće samo proces procjene rizika biti otežan, već će i revizor vrlo lako propustiti neke implikacije rizika (poput prijevare).

8.12 Studije slučaja — Inherentni rizici — Prepoznavanje

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje — Uvod u studije slučaja.

Utvrđivanje (prepoznavanje) rizika uključuje:

- Provođenje postupaka procjene rizika s ciljem razumijevanja subjekta i identifikacije mogućih izvora (uzroka) poslovnih rizika i rizika prijevare. To uključuje obavljanje određenih postupaka procjene rizika koji su navedeni u MRevS-ima, na primjer MRevS-u 240 o prijevare, MRevS-u 540 o procjenama, MRevS-u 550 o povezanim osobama i MRevS-u 570 o pretpostavci neograničenosti poslovanja;
- Dokumentiranje utvrđenih rizika. Čest oblik dokumentacije koja se koristi je "registar rizika" u kojem su navedeni svi rizici koji su procijenjeni i uvršteni na taj jedinstveni popis; i
- Razmatranje za svaki prepoznati izvor rizika kakva pogrešna prikazivanja (uslijed pogreške i prijevare) bi se mogla dogoditi ('učinak' svakog rizika) u financijskim izvještajima.

Potrebna dokumentacija:

- **Razumijevanje subjekta**
Takvo što može se dokumentirati u bilješci koja je slična onoj u 2. poglavlju 2. sveska, u kojem su izložene pojedinosti ta dva slučaja.
- **Čimbenici rizika koji su uključeni**
Jedan od načina dokumentiranja uzroka i posljedica utvrđenih rizika (i poslovnih rizika i rizika prijevare) jest i da se rizike u strukturiranom obliku popiše na način da oni čine registar rizika poput onog opisanog u nastavku. Tako ćete se osigurati da se svi rizici zabilježe na jednom mjestu te ćete samim time omogućiti da procjena rizika bude dosljedna. Drugi pristup jest da se popišu rizici koji su prepoznati u obliku podsjetnika. Potrebno je ne podleći izazovu da se zajedno popisuju poslovni rizici i rizici prijevare na zajedničkom formularu i u istom obliku. Procjena i reakcija na poslovni rizik kad se uspoređi s reakcijom na rizik prijevare mogu biti vrlo različiti.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.

Planirani postupci procjene rizika:

1. Dokumentirajte čimbenike rizika koji su prepoznati putem:
 - a) Postupaka vezanih za prihvaćanje i zadržavanje klijenata;
 - b) Druge vrste angažmana koji se obavljaju za subjekt; i
 - c) Prethodnih revizijskih angažmana.
2. Pregledajte najnovije bruto bilance za:
 - a) trendove u prihodima i rashodima, te
 - b) promjene u imovini i obvezama.

Raspitajte se o razlozima značajnih promjena ili prepoznatih trendova.
3. Identificirajte potencijalne čimbenike rizika čitanjem ključnih dokumenata kao što su subjektov poslovni plan, proračuni, zapisnici i najrecentniji financijski rezultati.
4. Raspitajte se kod menadžmenta i osoba koje su na ključnim financijskim vezano za:
 - a) Poslovne ciljeve, trendove u industriji, procjene menadžmenta vezane za trenutačne i potencijalne čimbenike rizika i njihove planirane reakcije.
 - b) Glavne događaje ili promjene koje su se dogodile tijekom razdoblja.
 - c) Sve slučajeve navodnih prijevара, sumnji na prijevaru ili stvarnih prijevara.
 - d) Sve poticaje u obliku bonusа ili poticajnih planova za izvedbu u radu.
 - e) Identitet i prirodu / iznos transakcija s povezanim stranama tijekom razdoblja.
 - f) Sve događaje ili uvjete vremenske neograničenosti poslovanja.
 - g) Transakcije, događaje i uvjete koji dovode do računovodstvenih procjena.
 - h) Vrste, opseg i status sporova / potraživanja protiv subjekta ili ključnog osoblja.
5. Postavite upite članovima upravnog odbora o:
 - a) Sastavu, mandatu i sastancima nadzornog odbora.
 - b) Svakom saznanju o zaobilaženju kontrola, prijevari ili sumnji na prijevaru od strane menadžmenta.
 - c) Njihovom mišljenju o:
 - Učinkovitosti nadziranja menadžmenta; te
 - Okruženju kontrola (kultura, kompetencije, stavovi i sl.).
 - d) Područjima financijskih izvještaja koja smatraju da su osjetljiva na prijevaru.

6. Identificirajte druge osobe (ako postoje) u subjektu koje mogu pružiti informacije o potencijalnim čimbenicima rizika i promjenama koje su se dogodile u odnosu na proteklo razdoblje.

U nastavku se nalazi strukturirani format za dokumentiranje rezultata obavljenih postupaka procjene rizika za tvrtku Dephta furniture Inc

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

Legenda:

P = prožimajući (sve tvrdnje)

C =Potpunost

A=Točnost

E=Postojanje

V=Vrednovanje

Rizici prijevare		
Događaj/izvor rizika	Implikacije čimbenika rizika	Tvrdnje
	Koja bi područja financijskih izvještaja mogla biti pogrešno prikazana i na koji način?	P CAEV
Pritisci		
<i>Smanjiti porezno opterećenje</i>	<i>Pristranost menadžmenta pri procjenama (poput vrednovanja zaliha) s ciljem smanjenja dobiti.</i>	CAV
<i>Smanjiti porezno opterećenje</i>	<i>Neovlaštena knjiženja u dnevnik ili manipulacija financijskih izvještaja.</i>	P
<i>Brz rast stavlja pritisak na financiranje</i>	<i>Manipulacije financijskih izvještaja da se izbjegne kršenje ugovora s bankama</i>	P
<i>Bonusi prodavača temeljeni na prodajama iznad određenog praga</i>	<i>Napuhana prodaja radi dosezanja pragova.</i>	E
<i>Plaćanje mita za dobivanje ugovora</i>	<i>Šteta nanесena ugledu, precjenjivanje troškova, neobračunate kazne.</i>	CAE
Prilike		
<i>Lako prenosive stavke zaliha visoke vrijednosti</i>	<i>Roba ukradena iz zaliha</i>	E
<i>Velika učestalost prodaje za gotovinu</i>	<i>Ukradena roba/ukradena gotovina.</i>	E
<i>Transakcije s povezanim strankama</i>	<i>Prodaja/nabava možda nije potpuna, ispravno vrednovana ili objavljena u financijskim izvještajima</i>	P
<i>Značajno širenje korištenja transakcija s povezanim strankama</i>	<i>Prodaje/kupnje možda su podcijenjene/precijenjene</i> <i>Stanja računa povezanih osoba i dugovanja koja možda nisu naplativa. Manipuliranje financijskim izvješćima može se učiniti prebacivanjem "rizičnih" računa na povezanu stranku. Takvo što bi zamijenilo rizično stanje računa sa stanjem računa povezane stranke.</i>	V
Opravdanja		
<i>Loše raspoloženje među privremenim zaposlenicima</i>	<i>Ukradena roba ili gotovina</i>	E

Legenda:

P = prožimajući (sve tvrdnje)

C = Potpunost

A= Točnost

E=Postojanje

V= Vrednovanje

Studija slučaja B - Kumar & Co

Planirani postupci procjene rizika:

1. Raspitajte se o stanju u industriji i ažurirajte razumijevanje subjekta radnog papira za x.x. i podsjetnike za procjenu rizika. To će uključivati:

- a) Razgovore s Rajem i Ruby (knjigovođa) o tome što se promijenilo ove godine. Posebice je važno osvrnuti se i pripaziti na sve promjene u osoblju te na organizacijske izmjene i ostale promjene vezane uz transakcije s povezanim strankama, procjene menadžmenta, neizvjesnosti vezane za neograničenost poslovanja i usklađenost menadžmenta s relevantnim zakonima i propisima;
 - b) Upite vezane za sve promjene koje su uvedene u poslovanje tijekom godine, nove zakone i propise te bilo kakve druge promjene koje se planiraju uvesti u budućnosti.
 - c) Upite o učincima i rizicima nastalima uslijed činjenice da Raj više ne provodi toliko vremena na poslu. Upitajte hoće li Raj nastaviti s provođenjem svojih redovitih dužnosti kroz iduću godinu ili uslijed obiteljske situacije neće poslu moći posvećivati vrijeme;
 - d) Ishod prošlogodišnjih procjena menadžmenta;
 - e) Saznanja o bilo kakvoj prijeviri do koje je došlo tijekom godine i o bilo kojim područjima osjetljivim na prijevaru;
 - f) Svaku promjenu u vrsti i prirodi transakcija s Dephtom; i
 - g) Dokumentiranje izvora i učinaka svih novih utvrđenih rizika uz indikaciju jesu li uvedeni novi postupci interne kontrole s ciljem ublažavanja takvih rizika.
2. Pregledajte posljednje bruto bilance kako biste uočili:

- a) Trendove u prihodima i troškovima; i
- b) Promjene u imovini i obvezama.

Raspitajte se o razlozima značajnih promjena ili prepoznatih trendova.

Bilješka za dosje-Kumar& Co Prepoznavanje inherentnih rizika

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

Poslovni rizici

Izostanak Raja iz poslovanja - prožimajući rizik

- Kvaliteta i točnost računovodstvenih evidencija mogla biti ugrožena zbog Rajeva fokusiranja na osobna obiteljska pitanja. Financijski izvještaji mogli bi biti značajno pogrešno prikazani.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u 2. svesku u 9. poglavlju)*

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

- Raj je provjeravao kvalitetu dobara prije isporuke. Kvaliteta proizvoda koji se prodaju mogla bi biti ugrožena, što dovodi do veće stope povrata robe i / ili do beskorisnih zaliha.(Vrednovanje)

Procjena rizika: *(to će se obraditi u 2. svesku u 9. poglavlju)*

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Pad u gospodarstvu i gospodarska ovisnost

- Kumar & Co ovisi o svojem primarnom klijentu, Dephta Furniture, Inc, koji čini više od 90% njegove prodaje. U ovoj gospodarskoj krizi tvrtka Dephta mogla bi otkazati narudžbe. Utjecaj ove činjenice mogao bi biti kršenje ugovora s bankama i procjenjivanje imovine.
- Pad prodaje i pritisci na likvidnost mogu dovesti do manipulacije financijskih izvještaja kako bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankama.
- Ukoliko banke povuku svoj zajam, tada tvrtka ne može nastaviti postojati pod pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja. To bi moglo dovesti do značajne neizvjesnosti koja bi trebala biti objavljena u financijskim izvještajima, te do ocjenjivanja osnovice (tj. pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja) na kojoj su sastavljeni financijski izvještaji. To će utjecati na sve tvrdnje.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u 2. svesku u 9. poglavlju)*

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Rizici prijevare

Porezna minimalizacija

- Menadžment iskazuje želju da smanji porezno opterećenje. Možda postoji neki oblik pristranosti u procjenama menadžmenta, ili pak postoje neovlaštena knjiženja u dnevnik. (potpunost, točnost)

Procjena rizika: *(to će se obraditi u 2. svesku u 9. poglavlju)*

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Izostanak Raja iz poslovanja - prožimajući rizik

- Rajeva odsutnost rezultira minimalnim nadzorom Rubyjeva rada. Osim toga, čini se da je moral Ruby poprilično niski (potencijalni razlog za poticaj) te da ima određene privatne financijske probleme (mogući poticaj). Kao rezultat toga, Ruby (koja posluje s minimalnim nadzorom) ima poticaj, priliku, i razlog za pronevjeru novca / dobara. Takvo što trebalo bi se tretirati kao rizik prijevare.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u 2. svesku u 9. poglavlju)*

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Povezane stranke

- Moglo bi se manipulirati transakcijama s povezanim strankama, što bi dovelo do procjenjivanja pojedinačnih prodaja. (Vrednovanje) Pozornost treba obratiti i na moguće postojanje drugih povezanih stranaka i na vrednovanje / točnost stanja računa tih povezanih osoba na kraju razdoblja.

Procjena rizika: *(to će se obraditi u 2. svesku u 9. poglavlju)*

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Pripremio: FJ

Datum: 8. prosinca 20x2. godine

Pregledao: LF

Datum: 5. siječnja 20x3. godine

9. Inherentni rizici — Procjena

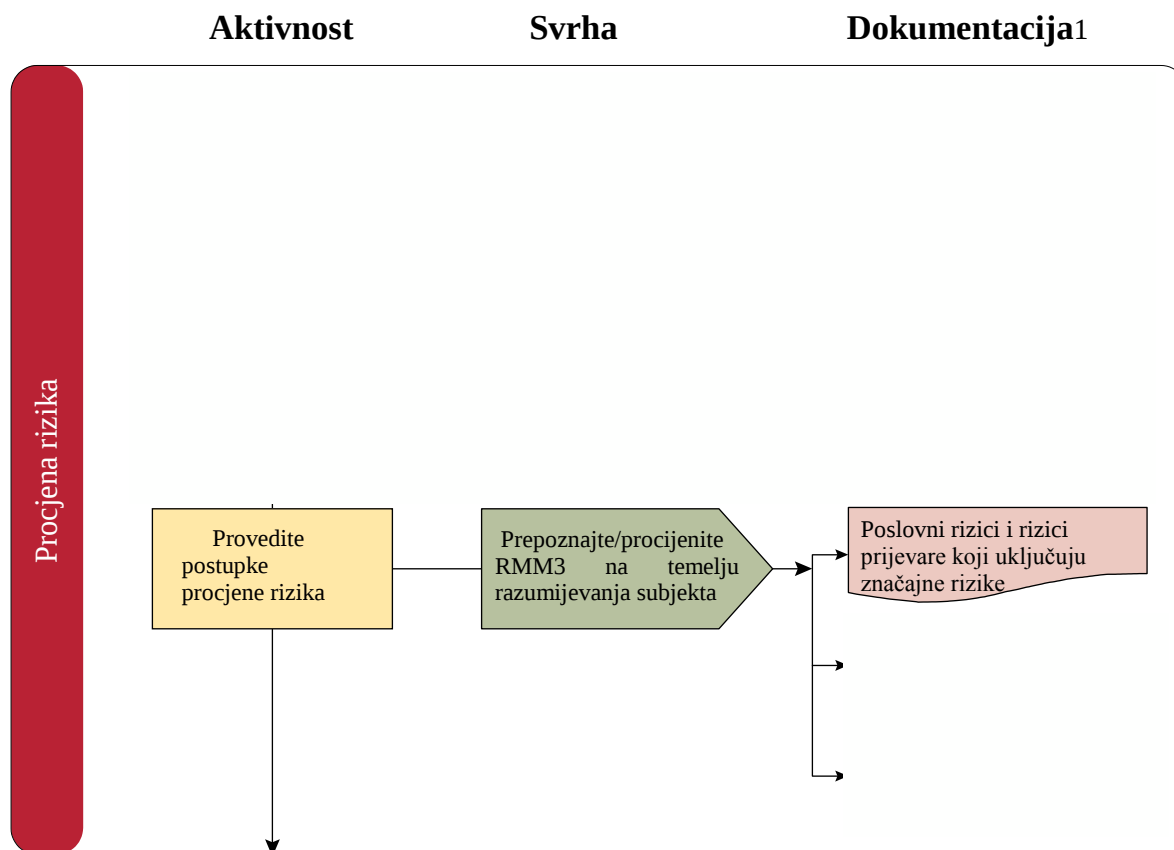
Sadržaj poglavlja

Kako procijeniti prepoznate rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.

Relevantni MRevS-i

240, 315

Prikaz 9.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
240.25	U skladu s MRevS-om 315, revizor će prepoznati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini financijskih izvještaja, i na razini tvrdnji financijskih transakcija, stanja računa i objava.
240.26	Kod prepoznavanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare, revizor će, temeljem pretpostavki rizika prijevare u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. Točka 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva na angažman, i posljedično, priznavanje prihoda nije prepoznat kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. (Vidjeti točke A28-A30.)
240.27	Revizor će tretirati one procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare kao značajne rizike i u skladu s time, do mjere u kojoj to već nije obavio, revizor će steći razumijevanje povezanih kontrola subjekta, uključujući kontrolne aktivnosti relevantne za te rizike. (Vidjeti točka A31-A32.)
315.25	Revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini: (a) financijskog izvještaja; i (Vidjeti točke A105-A108.) (b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti točke A109-A113.) kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.
315.26	Za tu svrhu, revizor će: (a) prepoznati rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući relevantne kontrole koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klase transakcija, stanja računa i objava u financijskim izvještajima; (Vidjeti točke A114-A115.) (b) procijeniti prepoznate rizike i ocijeniti jesu li rasprostranjeniji u financijskim izvještajima kao cjelini i potencijalno imaju učinak na mnoge tvrdnje; (c) 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 A116-A118.); (d) razmotriti vjerojatnosti pogrešnog prikazivanja, uključujući mogućnosti višestrukih pogrešnih prikazivanja, i je li raspon potencijalnog pogrešnog prikazivanja takav da može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje.

9.1 Pregled

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

- Provođenje postupaka procjene rizika radi prepoznavanja izvora (uzroka) rizika na temelju razumijevanja subjekta;
- Utvrđivanje mogućih učinaka prepoznatih izvora rizika (potencijalna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima), uključujući mogućnost prijevare; i
- Povezivanje učinaka rizika s područjem financijskih izvještaja i tvrdnjama na koje utječu, ili utvrđivanje da su rizici prožimajući u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu i da potencijalno utječu na mnoge tvrdnje.

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

Procjena rizika uključuje razmatranje dvaju obilježja rizika:

- Koja je vjerojatnost da dođe do pogrešnog prikazivanja kao posljedice navedenog rizika?
- Kakva bi bila magnituda (monetarni učinak) ako zaista dođe do rizika?

Vjerojatnost da će doći do pogrešnog prikazivanja

Kakva je vjerojatnost da će se rizik dogoditi? Revizor može jednostavno ocijeniti ovu vjerojatnost kao visoku, srednju ili nisku, ili je može ocijeniti brojčanom ocjenom, primjerice od 1 do 5. Brojčana ocjena nešto je preciznija. Što je ocjena viša, to je veća vjerojatnost da će se rizik dogoditi.

Magnituda (monetarni učinak) ako se rizik dogodi

Da se rizik dogodi, koji bi bio monetarni učinak? To se prosudba treba procijeniti u odnosu na specificirani novčani iznos, kao primjerice u odnosu na značajnost za provedbu. U protivnom bi različite osobe (računajući s različitim iznosima značajnosti) mogle doći do sasvim različitih zaključaka. Za potrebe revizije, navedeni iznos odnosio bi se na ono što čini značajan pogrešni prikaz za financijske izvještaje kao cjelinu. Ova procjena može se jednostavno ocijeniti kao visoka, srednja ili niska, ili dodjeljivanjem brojčane ocjene, primjerice vrijednostima od 1 do 5. Što je ocjena viša, to je veća magnituda rizika.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Ako se brojčane ocjene koriste za procjenu vjerojatnosti i magnituda, te se brojke mogu pomnožiti radi dobivanja kombinirane ili sveobuhvatne ocjene procjene rizika. Taj izračun može biti koristan prilikom razmatranja činjenice postoje li značajni rizici. Nadalje, ako se koristi elektronički radni papir, popisivanje rizika može se rangirati i sortirati tako da su najznačajniji prepoznati rizici uvijek na vrhu popisa. To može biti korisna informacija pri pregledavanju dosjea i kada se želi osigurati da je za procijenjene rizike osmišljena odgovarajuća reakcija.

U manjim subjektima gdje je broj čimbenika rizika malen i gdje je već osmišljena revizijska reakcija, navedene dvije procjene (vjerojatnost i magnituda) još uvijek se mogu promatrati zasebno, ali se dokumentiraju kao jedna kombinirana procjena.

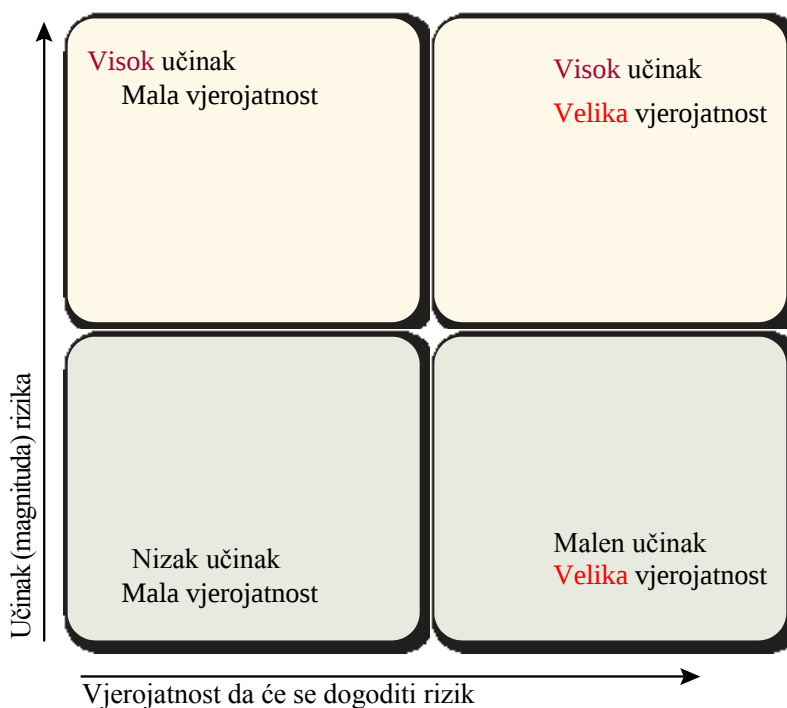
Koraci koji su uključeni u procjenu rizika (pri čemu se kao kriterije procjene koriste ocjene "visok", "srednji" ili "nizak") prikazani su u nastavku.

Prikaz 9.1-1

Procjena rizika		1	2	3	4	5
Popis prepoznatih čimbenika poslovnog rizika i rizika prijevare						
Je li vjerojatno da će se prepoznati rizik (pogrešan prikaz) dogoditi? (Visok Srednji Nizak)			N	V	V	N
Ako se rizik (pogrešno prikazivanje) dogodi, koliko bi to bilo značajno za financijske izvještaje? (Visok Srednji Nizak)		S	S	V	S	N
Procijenjena razina rizika (Visoka Srednja Niska)		S	N	V	S	N

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

Prikaz 9.1-2



Rizici koji ulaze u područje grafikona "velik učinak (magnituda), velika vjerojatnost" očito zahtijevaju menadžmentove radnje kojima će se to ublažiti. Osim toga, ti rizici vjerojatno će se definirati kao značajni, što će zahtijevati posebno revizijsko razmatranje (pogledajte 2. svezak, 10. poglavlje).

TOČKA ZA RAZMATRANJE**Razgovori s menadžmentom**

Nakon što revizor dokumentira i ocijeni čimbenike rizika, važno je da se o rezultatima raspravi s menadžmentom subjekta. Ti će razgovori pomoći da se osigura da se nije previdio koji čimbenik rizika i da je revizorova procjena rizika (vjerojatnosti i učinka) razumna. Međutim, prilikom ocjenjivanja menadžmentovih podataka i reakcija uvijek je važno koristiti profesionalni skepticizam.

9.2 Procjene rizika koje provodi subjekt

Procjena rizika jedna je od pet komponenti interne kontrole (vidi 1. svezak, 5. poglavlje) koju bi subjektov menadžment trebao provesti.

U manjim subjektima postupak procjene rizika vjerojatno će biti neformalan i nestrukturiran. Rizik se u manjim subjektima češće prepoznaje implicitno nego eksplicitno. Menadžment bi mogao postati svjestan rizika povezanih s financijskim izvještavanjem putem izravnog osobnog angažmana sa zaposlenicima i vanjskim strankama. Na temelju navedenog, revizor bi menadžmentu trebao postaviti upite o tome kako prepoznaje rizike i njima upravlja, a zatim koji su rizici zaista prepoznati i riješeni. Revizor treba dokumentirati rezultate.

Ako je menadžment svjestan prednosti formalnijeg postupka procjene rizika, mogao bi odlučiti razviti, provesti i dokumentirati vlastite postupke. Kada je to slučaj, revizor treba ocijeniti:

- Postojeće kontrole menadžmentovih postupaka;
- Potpunost prepoznatih poslovnih rizika i rizika prijevare. To se često evidentira na mjesto koje se naziva "registrom rizika";
- Menadžmentovu procjenu magnitude rizika i vjerojatnosti njihova pojavljivanja; te
- Reakcije kojima će se menadžment suočiti s procijenjenim rizike.

Ako menadžment nije uspio prepoznati ključne rizike, trebalo bi se razmotriti postoji li značajan nedostatak u subjektovom postupku procjene rizika.

9.3 Dokumentiranje procijenjenih rizika

Profesionalnu prosudbu treba koristiti ovisno o načinu na koji se procjenjuju čimbenici rizika. Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja provodi se na:

- Razini financijskih izvještaja; i
- Razini tvrdnja za klase transakcija, stanja računa i objave.

Dokumentacija se može sastaviti u obliku bilješke ili popisa rizika (prijevare) poput onoga navedenog u Prikazu 9.3-1. Obratite pozornost na sljedeće:

- Prva dva stupca u tablici trebaju se popuniti kao dio prepoznavanja rizika, kako je navedeno u 2. svesku u 8. poglavlju.
- Stupac s tvrdnjama je procjena:

- Određenih tvrdnji koje se odnose na područja financijskog izvještaja ili objave na koju utječe navedeni rizik. To će pomoći pri procjeni rizika na razini tvrdnja, i
 - Proizimajućih rizika koji utječu na mnoge tvrdnje, a koji bi mogli utjecati na procjenu rizika na razini financijskih izvještaja.
- Rizike koji se procjenjuju kao inherentni rizici. Kontrolni rizik obrađen je u 2. svesku, 11. i 12. poglavlju.
 - Kod procjena vjerojatnosti i magnitude (učinka) koristila se numerička skala od 1 = mala vjerojatnost/magnituda do 5 = velika vjerojatnost/magnituda. Ovi rezultati mogu se pomnožiti kako bi pokazali kombinirani ukupni rezultat. Međutim, navedeni rizici mogli su se jednostavno ocijeniti visokima, srednjima ili niskima.

Prikaz 9.3-1

Kraj razdoblja: <u>31. prosinca 20X2</u> Značajnost <u>50.000 €</u>		Procjena inherentnog rizika			
Događaj/izvor rizika	Implikacije čimbenika rizika	Tvrdnje PCAEV	Vjerojatnost nastanka	€ Učinak	Kombinirana ocjena
<i>Naknada prodavača na temelju provizije od prodaje</i>	<i>Prodaja bi mogla biti fiktivna, evidentirana u pogrešnom razdoblju, pretjerana ili sklopljena pod uvjetima različitim od standardnih uvjeta kako bi se postigli ciljani bonusi</i>	EA	4	4	16
<i>Nepoštivanje sporazuma o dugu prikriva se kako bi se izbjegli upiti od strane banke</i>	<i>Neovlaštena knjiženja u dnevnik radi odgode izdataka, pristranost u menadžmentovim procjenama, itd.</i>	P	2	5	10
<i>Fiktivni dobavljači koje su unijeli zaposlenici</i>	<i>Acme pokriva troškove po napuhanim cijenama ili one za koje nisu isporučene usluge/roba</i>	EA	2	4	8
<i>Nisu uočene transakcije s povezanim strankama. Dioničari koji nisu uključeni u posao mogli bi biti u nepovoljnom položaju</i>	<i>Prihodi i rashodi nisu evidentirani po fer tržišnoj vrijednosti (FMV)</i>	P	3	5	15
<i>Gotovinska prodaja dijelova i usluga možda nije evidentirana ili novac od nje nije pohranjen</i>	<i>Prihodi i imovina prikazani su manjima</i>	CAE	4	1	4

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kada dokumentirate čimbenike rizika, razmislite o tome kako će se isti ažurirati i koristiti u narednim razdobljima. Priprema za evidentiranje podataka na jednom mjestu i u strukturiranom obliku (kao što je gore navedeno) možda će u početku potrajati malo dulje, ali će se na taj način mnogo lakše ažurirati u budućnosti. Strukturirani format također pomaže osigurati:

- Da se rizici ne obrađuju više od jednog puta (što se može dogoditi ako se javljaju na više mjesta u revizijskom dosjeu);
- Dosljednu procjenu svakog rizika;
- Da se prepoznaju značajni rizici;
- Jednostavnost pregleda. Elektronički radni papir omogućava sortiranje (numerički ocijenjenih) rizika prema njihovoj kombiniranoj ocjeni, vjerojatnosti ili učinku; te
- Da se popis rizika može dati na uvid klijentu (da se dobiju njihovi podaci) ili da se zatraži da klijent pripremi popis čimbenika rizika za revizorovo izvješće.

9.4 Studije slučaja — Inherentni rizici — Procjena

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje — Uvod u studije slučaja.

Kada se za dokumentiranje procjene koristi strukturirani format, on se može popuniti korištenjem istog oblika kao onoga čiji je početni oblik prikazan u 2. svesku u 8. poglavlju. Stupac s revizijskim reakcijama može se koristiti za upućivanje čimbenika rizika na specifične revizijske postupke ili revizijske programe koji se bave prepoznatim rizicima.

Ako se koristite bilješkom, možete upotrijebiti bilješku započetu u 2. svesku u 8. poglavlju i dodati joj procjenu rizika i reakciju na rizik.

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

Poslovni rizici						
Događaj/izvor rizika	Implikacije čimbenika rizika	Tvrdnje	Procjena inherentnog rizika			Značajan rizik? DA/NE
	Koja bi područja financijskih izvještaja mogla biti pogrešno prikazana i na koji način	PCAEV	Vjerojatnost nastanka	Učinak €	Kombi nirana ocjena	
<i>Nastavak rasta (unatoč recesiji) i loše upravljanje zaliham</i>	<i>Kršenje ugovora o dugu</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Poznato je da službenik zadužen za zalihe čini pogreške</i>	<i>Stanja zaliha mogu biti precijenjena/podcijenjena i eventualno utjecati na vrednovanje</i>	<i>CAEV</i>	<i>5</i>	<i>3</i>	<i>15</i>	<i>NE</i>
<i>Opće kontrole informacijskih tehnologija pokazuju slabosti u brojnim</i>	<i>Cjelovitost podataka može biti ugrožena ili su neki podaci čak</i>	<i>P</i>	<i>3</i>	<i>5</i>	<i>15</i>	<i>NE</i>
<i>Pad u gospodarstvu</i>	<i>Možda će biti potrebni otpisi zaliha</i>	<i>V</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>9</i>	<i>NE</i>
<i>Traže se nove prilike za prodaju u drugim zemljama</i>	<i>Tečajni rizici kod potraživanja</i>	<i>A</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>NE</i>
<i>Pad u gospodarstvu.</i>	<i>Možda će biti teško naplatiti potraživanja (tj. ona su pretjerana)</i>	<i>V</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>NE</i>

Legenda:

P = Proizimajući (sve tvrdnje)

C = Potpunost

A = Točnost

E = Postojanje

V = Vrednovanje

Procijenite vjerojatnost (mogućnost) da se to dogodi na skali od 1 do 5

1 = Dalek

2 = Nevjerojatno

3 = Vjerojatno

4 = Najvjerojatnije

5 = Gotovo sigurno

Procijenite magnitudu (monetarni učinak) u odnosu na značajnost na skali od 1 do 5

1 = Neznačajan

2 = Manje

3 = Umjereno

4 = Veliko

5 = Značajno

(Kratka uputa: čimbenici rizika s rezultatom kombinirane procjene rizika (Vjerojatnost x Učinak) od 20 ili više trebaju se smatrati "značajnim" rizicima prijevare.)

Napomena: Kombinirana ocjena rizika za moguće kršenje odredbi ugovora s bankama iznosi 20, stoga se ono smatra značajnim rizikom. Značajni rizici od revizora zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje, što uključuje i stjecanje razumijevanja subjektovih povezanih kontrola relevantnih za takve rizike.

Rizici prijevare						
Događaj/izvor rizika	Implikacije čimbenika rizika	Tvrdnje	Procjena inherentnog rizika			Značajan rizik? DA/NE
	Koja bi područja financijskih izvještaja mogla biti pogrešno prikazana i na koji način?	PCAEV	Vjerojatnost nastanka	Učinak €	Kombinirana ocjena	
Pritisци						
<i>Smanjite porezno opterećenje</i>	<i>Neovlaštena knjiženja u dnevnik/manipulacije financijskih izvještaja</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Brz rast stavlja pritisak na financiranje</i>	<i>Manipulacije financijskih izvještaja da se izbjegne kršenje ugovora s bankama</i>	<i>P</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Smanjite porezno opterećenje</i>	<i>Pristranost menadžmenta u procjenama da bi se smanjili prihodi</i>	<i>CAV</i>	<i>4</i>	<i>4</i>	<i>16</i>	<i>DA</i>
<i>Bonusi prodavača temelje se na prodajama koje premašuju određene</i>	<i>Prodaja precijenjena radi dosezanja pragova. Unatoč tome, iznosi bonusa su maleni.</i>	<i>E</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>NE</i>
<i>Plaćanje mita za dobivanje ugovora</i>	<i>Šteta za ugled, procjenjivanje troškova, neplaćene kazne.</i>	<i>CAE</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>NE</i>
Prilike						
<i>Priznavanje prihoda</i>	<i>Proturječna primjena računovodstvenih politika</i>	<i>CAE</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>DA</i>
<i>Značajno širenje korištenja transakcija s povezanim strankama</i>	<i>Određene prodaje/nabave možda su podcijenjene/precijenjene</i>	<i>v</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>DA</i>
<i>Lako prenosive stavke zaliha visoke vrijednosti</i>	<i>Roba ukradena iz zaliha</i>	<i>E</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>NE</i>
<i>Velika učestalost prodaje za gotovinu</i>	<i>Ukradena roba/ukradena gotovina.</i>	<i>E</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>NE</i>
<i>Transakcije s povezanim strankama</i>	<i>Prodaja/nabava možda nije potpuna, ispravno vrednovana ili objavljena u financijskim izvještajima</i>	<i>P</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>NE</i>
Opravdanje						
<i>Loše raspoloženje među privremenim zaposlenicima</i>	<i>Ukradena roba ili gotovina</i>	<i>E</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>NE</i>

Legenda:

P = Prožimajući (sve tvrdnje)

C = Potpunost

A = Točnost

E = Postojanje

V = Vrednovanje

Procijenite vjerojatnost (mogućnost) da se dogodi na skali od 1 do 5

1 = Dalek

2 = Nevjerojatno

3 = Vjerojatno

4 = Najvjerojatnije

5 = Gotovo sigurno

Procijenite magnitudu (monetarnih učinaka) u odnosu na značajnost na skali od 1 do 5

1 = Neznačajan

2 = Manje

3 = Umjereno

4 = Veliko

5 = Značajan

(Kratka uputa: čimbenici rizika s ocjenom kombinirane procjene rizika (Vjerojatnost x Učinak) 20 ili više trebaju se smatrati "značajnim" rizicima prijevare.)

Napomena: Moguća pristranost menadžmenta u procjenama, neovlaštena knjiženja u dnevnik, pritisci da se financira ubrzani rast i transakcije s povezanim strankama procijenjeni su značajnim rizicima (u slučajevima gdje kombinirana ocjena premašuje 20). Značajni rizici od revizora zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje, što uključuje i stjecanje razumijevanja subjektivih povezanih kontrola relevantnih za takve rizike. Ako ne postoje kontrole, vjerojatno postoji značajan nedostatak. Imajte na umu da priznavanje prihoda ima kombinirani rezultat manji od 16, ali se svejedno pretpostavlja da je značajan rizik. (Pogledajte MRevS 240.26.)

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Zabilješka za dosje—Kumar & Co.

Prepoznavanje inherentnog rizika

Značajnost = 3000€

Kao rezultat obavljanja postupaka procjene rizika navedenih u radnom dokumentu X.X., koji je uključivao potencijalne izvore rizika koji proizlaze iz šest područja potrebnog razumijevanja, prepoznali smo sljedeće čimbenike rizika:

Poslovni rizici

Raj nije prisutan u poslovanju—prožimajući rizik

- Kvaliteta i točnost računovodstvenih evidencija mogla biti ugrožena zato što se Raj usredotočio na osobna obiteljska pitanja. Financijski izvještaji mogli bi biti značajno pogrešno prikazani.

Procjena rizika: Velika vjerojatnost pojave/velike magnitude (u odnosu na značajnost) = Visoki rizik, ali i značajan rizik. Vidi radni papir br. X.X.

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

- Raj je provjeravao kvalitetu robe prije isporuke. Kvaliteta proizvoda prodaje mogla bi biti ugrožena, što bi rezultiralo većim povratom i/ili nemogućnošću prodaje zaliha. (Vrednovanje)

Procjena rizika: Mala vjerojatnost/mala magnituda = nizak rizik

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Pad u gospodarstvu i ekonomskoj ovisnosti - prožimajući rizik

- Kumar & Co. ovisi o svojem primarnom klijentu, društvu Dephta Furniture, Inc, koji čini više od 90% njegove prodaje. U ovoj gospodarskoj krizi društvo Dephta moglo bi otkazati narudžbe. Zbog ove činjenice moglo bi doći do kršenja ugovora s bankama i precjenjivanja imovine. Ako banka otkaže kredit, društvo neće moći nastaviti s radom. (Vrednovanje)

Procjena rizika: Umjerena vjerojatnost/umjerena magnituda = umjeren rizik

Reakcija na rizik: *(o tome će biti govora u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Rizici prijave

Priznavanje prihoda

- Mogućnost proturječne primjene računovodstvenih politika.

Procjena rizika: Umjerena vjerojatnost/umjerena magnituda = umjeren rizik, ali u MRevS-u 240.6 pretpostavlja se da je to značajan rizik, te će se kao takav i tretirati.

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Minimiziranje poreza - prožimajući rizik

- Možda postoji pristranost menadžmenta za minimiziranje poreznog opterećenja. Može postojati pristranost u menadžmentovim procjenama ili se možda koriste neovlaštena knjiženja u dnevnik. (potpunost, točnost)

Procjena rizika: Velika vjerojatnost/umjerena magnituda = umjeren do visok rizik, koji bi se trebao smatrati značajnim rizikom.

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Pad u gospodarstvu i ekonomskoj ovisnosti - prožimajući rizik

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

Procjena rizika: Umjerena vjerojatnost/velika magnituda = umjeren do visok rizik, koji se treba smatrati značajnim rizikom,

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Izostanak Raja iz operacija—prožimajući rizik

- Rajeva odsutnost rezultira minimalnim nadzorom Rubyjeva rada. Osim toga, čini se da Rubyju nedostaje volje i da je suočen s osobnim financijskim problemima. To stvara poticaje, prilike i opravdanje za krađu gotovine/robe (Postojanje) i/ili manipulacije financijskih izvještaja.

Procjena rizika: Umjerena vjerojatnost/umjerena magnituda = umjeren rizik

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Povezane stranke

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

Procjena rizika: Umjerena vjerojatnost/umjerena magnituda = umjeren rizik, koji se treba smatrati značajnim rizikom

Reakcija na rizik: *(to će se obraditi u 2. svesku u 16. poglavlju)*

Napomena: Značajni rizici od revizora zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje, što uključuje i stjecanje razumijevanja subjektovih povezanih kontrola relevantnih za takve rizike. Ako ne postoje kontrole, vjerojatno postoji značajan nedostatak.

10. Značajni rizici

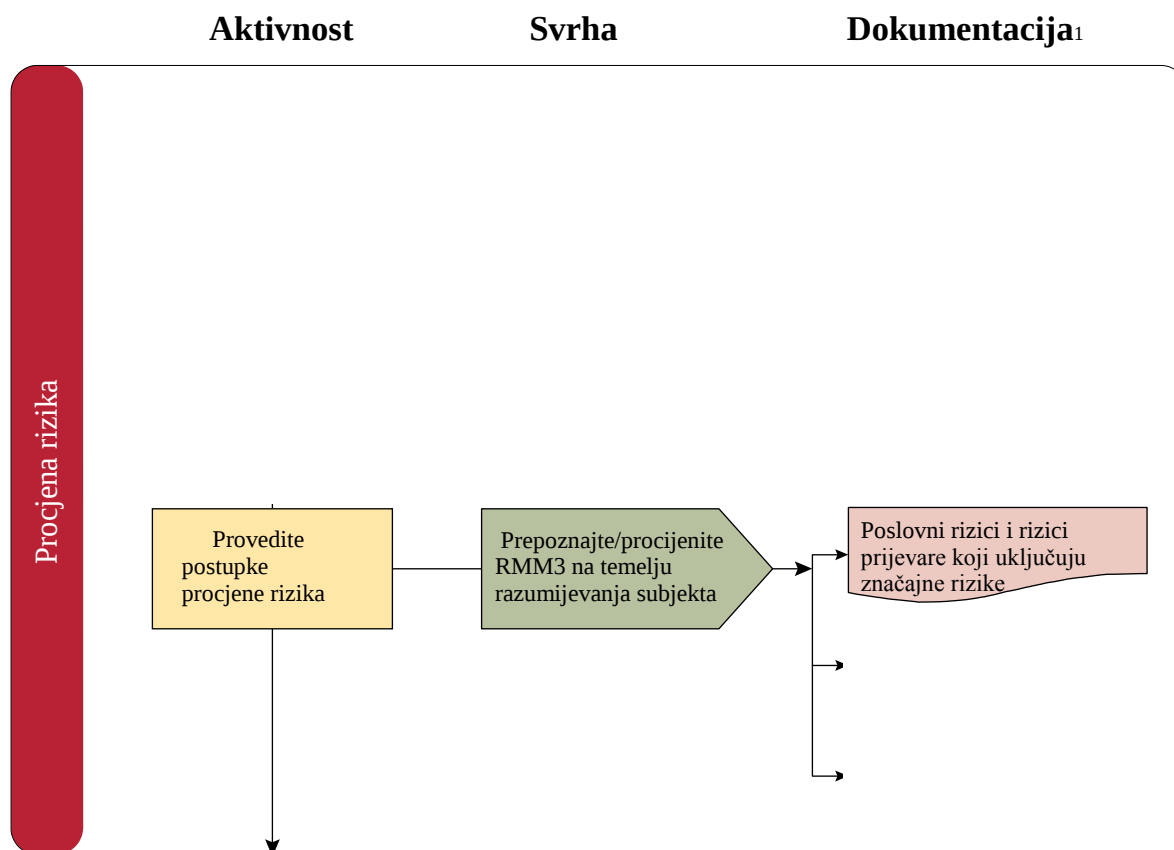
Sadržaj poglavlja

Smjernice o vrsti i određivanju značajnih rizika, kao i o njihovim posljedicama na reviziju.

Relevantni MRevS-i

240, 315, 330

Prikaz 10.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka#	Relevantni izvaci iz MRevS-a
240.26	Kod prepoznavanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare, revizor će, temeljem pretpostavki rizika prijevara u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. Točka 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva na angažman, i posljedično, priznavanje prihoda nije prepoznat kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. (Vidjeti točke A28-A30.)
315.4	Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: e) Značajan rizik – prepoznat i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, u reviziji zahtijeva posebnu pozornost.
315.25	Revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini: (a) financijskog izvještaja; i (Vidjeti točke A105-A108.) (b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti točke A109-A113.) kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.
315.27	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.
315.28	U stvaranju prosudbe o tome koji su rizici značajni rizici, revizor će razmotriti barem sljedeće: (a) je li rizik ujedno i rizik prijave; (b) je li rizik u vezi s nedavnim značajnim gospodarskim, računovodstvenim ili drugim dostignućima i stoga zahtijeva posebnu pozornost; (c) složenost transakcija; (d) uključuje li rizik značajne transakcije s povezanim strankama; (e) stupanj subjektivnosti pri mjerenju financijskih informacija povezanih s rizikom, naročito kod onih mjerenja koja uključuju širok raspon mjerenja neizvjesnosti; i (f) uključuje li rizik značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili transakcije koje se na drugi način čine neuobičajenima. (Vidjeti točke A119- A123.)
315.29	Ako je revizor utvrdio da postoji značajan rizik, revizor će steći razumijevanje subjektivnih kontrola, uključujući kontrolne aktivnosti, relevantne za taj rizik. (Vidjeti točke A124-A126.)
330.21	Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje značajan rizik, revizor će provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kada se revizijski pristup reagiranja na značajne rizike sastoji samo u provedbi dokaznih postupaka, ti će postupci uključiti testove detalja. (Vidjeti točku A53.)
550.18	U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim strankama te utvrditi je li neki od tih rizika značajan. U tom određivanju, revizor će tretirati prepoznate značajne transakcije s povezanom strankom koje nisu dio normalnog poslovanja subjekta kao one koje stvaraju značajne rizike.
550.19	Ako revizor prepozna čimbenike rizika prijave (uključujući okolnosti povezane s postojanjem povezane stranke s dominantnim utjecajem) prilikom provođenja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim strankama, revizor će razmotriti takve informacije prilikom prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave u skladu s MRevS-om 240. (Vidjeti točku A6 i točke A29-A30)

10.1 Pregled

Nakon što ste uočili i procijenili poslovne rizike i rizike prijevare, možete razmotriti postoje li značajni rizici. Značajan rizik postoji ondje gdje je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja toliko velik da će, po revizorovoj prosudbi, zahtijevati posebna revizijska razmatranja.

Značajni rizici procjenjuju se prije razmatranja bilo kojih ublažavajućih kontrola. Značajan rizik temelji se na inherentnom riziku (prije razmatranja povezane interne kontrole), a ne na kombiniranom riziku (koji uzima u obzir i inherentni rizik i rizik interne kontrole). Na primjer, u trgovačkom društvu s velikom zalihom dijamanta postojat će visok inherentan rizik krađe. Reakcija menadžmenta jest održavati sigurnost objekata. Zbog toga su kombinirani rizici značajnog pogrešnog prikazivanja minimalni. Međutim, budući da je rizik od gubitka (prije razmatranja interne kontrole) vrlo vjerojatan te da bi njegova veličina imala značajan utjecaj na financijske izvještaje, taj bi se rizik definirao "značajnim".

TOČKA ZA RAZMATRANJE

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

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

10.2 Primjeri

Primjeri značajnih rizika navedeni su u prikazu u nastavku.

Prikaz 10.2-1

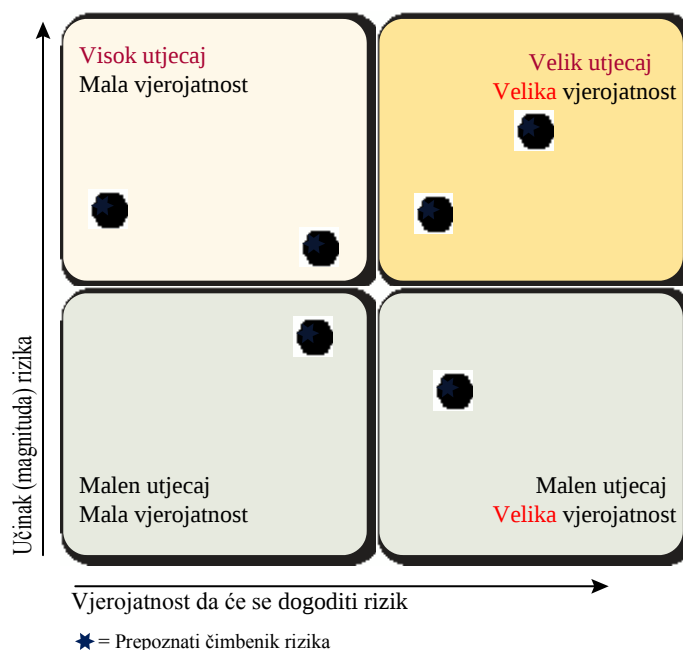
Izvori	Primjeri
Visoko rizične aktivnosti	Uključuju operacije i događaje kod kojih bi lako moglo doći do značajnog pogrešnog prikaza. Na primjer, zaliha dijamanta visoke vrijednosti ili zlatnih poluga koju posjeduje neki draguljar ili nov/složen računovodstveni sustav koji se uvodi.

Izvori	Primjeri
Velike nerutinske transakcije (veličina ili vrsta)	Treba se smatrati da prepoznate značajne transakcije s povezanim strankama izvan redovnog tijeka poslovanja dovode do značajnih rizika. Uključuje neučestale i velike transakcije. Na primjer: • Neobični opseg rutinskih transakcija s nekom povezanom strankom; • Velik ugovor o prodaji ili isporuci; • Kupovina ili prodaja velike poslovne imovine ili poslovnih segmenata; te • Prodaja poslovanja trećoj stranci. Kod rutinskih jednostavnih transakcija koje podliježu sustavnoj obradi manja je vjerojatnost da će dovesti do značajnih rizika.
Pitanja koja zahtijevaju prosuđivanje ili menadžmentovu intervenciju	Takvi primjeri uključuju: • Pretpostavke i izračune koje menadžment koristi u stvaranju važnih procjena; • Složene izračune ili računovodstvena načela; • Priznavanje prihoda (za koja se pretpostavlja da čine značajan rizik) koje podliježe različitim tumačenjima; • Opsežno ručno prikupljanje i obradu podataka; i • Situacije u kojima je potrebna intervencija menadžmenta da bi se utvrdilo koji se računovodstveni tretman treba koristiti.
Potencijal za prijevaru	Rizik neotkrivanja nekog značajnog pogrešnog prikaza kao rezultata prijave (koja se namjerno i svjesno prikriva) veći je od rizika neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza koji rezultira iz pogreške. Kada ocjenjujete mogu li značajni rizici rezultirati iz prepoznatih čimbenika rizika prijave i mogućih scenarija i programa utvrđenih u razgovorima s timom (vidi 2. svezak, 7. poglavlje), razmotrite sljedeće: • Vještinu potencijalnog počinitelja; • Relativnu veličinu pojedinačnih manipuliranih iznosa; • Ovlast menadžmenta ili djelatnika da: – Izravno ili neizravno manipuliraju računovodstvenim evidencijama, i – Zaobilaze kontrolne postupke; • Učestalost i opseg uključene manipulacije; • Mogući stupanj dosluha; • Namjerne krive prikaze koji se daju revizoru; i • Prethodno revizijsko iskustvo ili zabrinutost koju su izrazile druge osobe. Značajni rizici prijave mogu se prepoznati u bilo kojoj fazi revizije zahvaljujući novim prikupljenim informacijama.

10.3 Prepoznavanje značajnih rizika

Ako su rizici značajnog pogrešnog prikazivanja već prepoznati i procijenjeni, sve što je potrebno jest pregledati nalaze i zatim (na temelju profesionalne prosudbe) odabrati one rizike koji su doista značajni. Na primjer, ako se procjena rizika prikaže grafikonom kako je navedeno u nastavku (zvjezdice predstavljaju procijenjene rizike), dva rizika koja se nalaze u zasjenjenom području (rizici s visokom magnitudom i velikom vjerojatnošću) prva bi se smatrala značajnim rizicima.

Prikaz 10.3-1



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

Razmatranja	
Čimbenici koji ukazuju na moguće "značajne rizike"	Rizik prijevare.
	Rizici koji se odnose na nedavna značajna gospodarska, računovodstvena ili druga zbivanja i koji stoga zahtijevaju posebnu pozornost.
	Složenost transakcija.
	Značajne transakcije s povezanim strankama.
	Stupanj subjektivnosti pri mjerenju financijskih informacija povezanih s rizikom, napose onih koje uključuju veliku neizvjesnost u mjerenjima.
	Značajne transakcije izvan redovnog poslovanja subjekta ili one koje se općenito čine neobičnima.

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

Prikaz 10.3-2

Predmet/ Informacije	Obilježja
Značajne nerutinske transakcije	• Visok inherentni rizik (vjerojatnost i utjecaj). • Transakcije koje se ne javljaju učestalo i ne podliježu sustavnoj obradi. • Neobične zbog svoje veličine i prirode (npr. stjecanje drugog subjekta). • Zahtijevaju intervenciju menadžmenta: – Za određivanje računovodstvenog tretmana i – Za prikupljanje i obradu podataka. • Uključuju složene izračune ili računovodstvena načela. • Vrsta transakcija otežava primjenu učinkovite interne kontrole nad rizicima u subjektu.
Značajna pitanja za prosuđivanje	• Visok inherentni rizik. • Uključuju značajnu nesigurnost mjerenja (kao što je razvoj računovodstvenih procjena). • Uključeni računovodstveni principi mogu biti podložni različitim tumačenjima (kao što je priprema računovodstvenih procjena ili primjena priznavanja prihoda). • Potrebni menadžmentov sud može biti subjektivan, složen ili zahtijevati pretpostavke o posljedicama budućih događaja (kao što su sudovi o fer vrijednosti, vrednovanje zaliha koje brzo zastarijevaju, itd.).
Značajni transakcijski rizici	• Može postojati manji broj transakcijskih rizika povezanih s važnim poslovnim procesima (npr. roba koja se isporučuje, ali se ne fakturira u procesu prodaje) koji, ako ih se ne ublaži, mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima. Ovi bi se rizici smatrali značajnima ondje gdje bi zahtijevali posebno revizijsko razmatranje. Ako nema internih kontrola koje bi ublažile takve rizike, treba ih prijaviti menadžmentu kao značajan nedostatak.
Prijevara	• Priznavanje prihoda. Pretpostavlja se da je ovo značajan rizik. • Menadžmentovo zaobilaženje kontrola ili pristranost u procjenama, itd. • Važne transakcije s povezanim strankama koriste se za povećanje prodaje ili nabave. • Dosluh s dobavljačima ili kupcima, primjerice namještanje cijene ili ponude. • Neevidentirane ili fiktivne transakcije.

10.4 Reakcije na značajne rizike

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

Prikaz 10.4-1

Revizijski koraci	Opis
Ocijenite oblikovanost i implementaciju interne kontrole za svaki značajan rizik	Je li menadžment osmislio i proveo internu kontrolu koja ublažava značajne rizike? Razmotrite postoje li izravne kontrole, kao što su kontrolne aktivnosti, i neizravne (prožimajuće) kontrole koje mogu biti uključene u kontrolnom okruženju, procjeni rizika, informacijskim sustavima i elementima monitoringa. Navedene informacije pomoći će vam da osmislite učinkovitu revizijsku reakciju na prepoznate rizike. Ondje gdje značajna nerutinska ili prosudbena pitanja ne podliježu rutinskoj internoj kontroli (npr. izoliran događaj ili onaj koji se događa jednom godišnje), revizor treba ocijeniti koliko je menadžment svjestan rizika i primjerenosti svoje reakcije. Na primjer, ako je subjekt kupio imovinu druge tvrtke, subjektova reakcija može uključivati: • Unajmljivanje neovisnog procjenitelja za stečenu imovinu; • Primjenu odgovarajućih računovodstvenih načela; te • Objavu transakcije u financijskim izvještajima u skladu s propisima. Kada revizor utvrdi da menadžment nije primijenio odgovarajuću reakciju (primjenom interne kontrole nad značajnim rizicima), postojao bi značajan nedostatak u subjektovoj internoj kontroli, koji bi se (što je prije moguće) trebao prijaviti onima koji su zaduženi za upravljanje.
Oblikovanje revizijske reakcije na prepoznate značajne rizike	Pružaju li planirani daljnji revizijski postupci odgovarajuću reakciju na značajan rizik? Ovi postupci trebaju se osmisliti s ciljem prikupljanja revizijskih dokaza visoke pouzdanosti, a mogu uključivati testove kontrola i dokazne postupke. U mnogim slučajevima revizijski postupci jednostavno mogu biti nastavak postupaka koji će se ionako obavljati. Na primjer, ako se značajan rizik odnosi na potencijalnu pristranost menadžmenta, npr. tijekom pripreme neke procjene, prošireni dokazni postupci uključivat će: • Procjenu valjanosti korištenih pretpostavki; • Prepoznavanje izvora i pouzdanosti korištenih informacija (eksternih i internih); • Razmatranje pitanja je li u procjenama ranijih razdoblja bilo pristranosti u usporedbi s trenutnim činjenicama; i • Pregledavanje korištenih metoda (uključujući formule u elektroničkim tablicama) prilikom izračuna procjene.
Nemoguće je osloniti se na dokaze dobivene u prethodnim razdobljima	Ondje gdje se planira provesti test operativne učinkovitosti za kontrolu koja ublažava neki značajan rizik, revizor se možda neće moći osloniti na revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti internih kontrola dobivene u prethodnim revizijama.

Revizijski koraci	Opis
Dokazni analitički postupci nisu sami po sebi dovoljni	Samo korištenje dokaznih analitičkih postupaka ne smatra se odgovarajućom reakcijom za suočavanje sa značajnim rizikom. Kada se pristup značajnim rizicima sastoji samo od dokaznih postupaka, revizijski postupci sastojat će se ili: • Samo od testova detalja; ili • Od kombinacije testova detalja i dokaznih analitičkih postupaka.

10.5 Dokumentiranje značajnih rizika

Prepoznati značajni rizici i predložena revizijska reakcija treba se dokumentirati. Ako su svi rizici dokumentirani na jednom mjestu, značajne rizike možete jednostavno dokumentirati proširenjem već dokumentiranih informacija.

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

10.6 Studije slučaja—Značajni rizici

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

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

Za svaki prepoznati značajan rizik, treba se dokumentirati menadžmentova reakcija i odrediti odgovarajuće revizijske postupke kao reakcije na svaki pojedini rizik.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.

(Izvadak)

Značajan rizik	Reakcija menadžmenta	Revizijska reakcija	Veza R/P
<i>Moguća povreda uvjeta sklopljenih ugovora o financiranju s bankom?</i>	<i>Priprema i praćenje očekivanih novčanih tokova. Ponovno pregovaranje o iznosu i uvjetima financiranja.</i>	<i>Razmotrite planove za rast društva i jesu li prognozirani novčani tokovi realistični. Pregledajte i usporedite stvarne rezultate i novčane tokove. Osiguranje da su vrednovanja potraživanja i zaliha (osiguranje za kredite) razumna. Pregledajte plan refinanciranja koji je društvo podnijelo banci. Pregledajte sve odgovore od banke/korespondenciju s bankom.</i>	<i>(nije uključeno)</i>
<i>Moglo bi doći do manipulacije financijskih izvještaja da bi se izbjeglo kršenje ugovora s bankom.</i>	<i>Nema. Menadžment to uopće ne smatra rizikom.</i>	<i>Pažljivo pregledajte pretpostavke koje se koriste u prognozama novčanih tokova i osnovu na kojoj se pripremaju izvješća o aktualnim novčanim tokovima. Pobrinite se da je osnova za vrednovanje potraživanja i zaliha valjana i točna. Pažljivo testirajte postojanje i točnost prodaje budući da postoji pritisak za održavanje postojećih i povećanje rezultata prodaje unatoč izazovnom gospodarskom okruženju.</i>	
<i>Nekonzistentno priznavanje prihoda (pretpostavka rizika prijevare).</i>	<i>Ugovore o prodaji koji premašuju iznos od 500€ pregledava voditelj prodaje.</i>	<i>Pregledajte najvažnije ugovore (i uzorak manjih ugovora) te razgovarajte s voditeljem prodaje kako bi se osiguralo da su prihodi u navedenom razdoblju priznati na odgovarajući način.</i>	
<i>Neovlaštena knjiženja u dnevnik.</i>	<i>Menadžment je pristao uvesti politiku koja zahtijeva odobravanje svih knjiženja u dnevnik, ali ona još nije provedena.</i>	<i>Prepoznajte i pregledajte sva knjiženja u dnevnik veća od 1.500 € i sva knjiženja u mjesecu prije i poslije kraja razdoblja.</i>	
<i>Značajno povećanje broja transakcija s povezanim strankama.</i>	<i>Politika je da se sve transakcije s povezanim strankama prepoznaju kao takve i provode pod uobičajenim uvjetima prodaje. To uključuje svu imovinu društva ili usluge koje menadžment ili zaposlenici koriste za osobne potrebe.</i>	<i>Pregledajte koliko zaposlenici razumiju navedenu politiku na temelju upita i provjere. Uvjerite se da su sve transakcije s povezanim strankama prepoznate te da su transakcije, uvjeti prodaje, priroda transakcija i datumi su doista odgovarajući.</i>	

Pripremio: FJ

Datum 9. prosinca 20X2.

Pregledao: LF

Datum: 5. siječnja 20X3.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Zabilješka za dosje: Kumar & Co.

Prepoznavanje značajnih rizika

Sljedeća značajna područja rizika, koja uključuju reakcije menadžmenta i revizora, navedena su u nastavku.

Pad u gospodarstvu

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

Minimalizacija poreza

Menadžment nije uveo kontrole koje se odnose baš na to pitanje. Reakcija na ovaj rizik sastojat će se u pažljivom pregledu menadžmentovih procjena i knjiženja u dnevnik (vidi nastavak).

Neovlaštena knjiženja u dnevnik

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

Transakcije s povezanim strankama

Politika društva je da se sve transakcije s povezanim strankama prepoznaju kao takve i da se provode u normalnim uvjetima prodaje. Provjerit ćemo koliko Raj i Ruby razumiju tu politiku pomoću upita i provjere. Osigurat ćemo da su uvjeti prodaje, vrsta transakcija i datumi doista odgovarajući za sve transakcije s povezanim strankama. Također ćemo tijekom cijele revizije pažljivo pratiti ima li transakcija izvan redovnog tijeka poslovanja te jesu li sve transakcije s povezanim strankama zaista prepoznate.

Priznavanje prihoda

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

Pripremio: FJ Datum: 9. prosinca 20X2.

Pregledao: LF Datum: 5. siječnja 20X3.

11. Razumijevanje interne kontrole

Sadržaj poglavlja

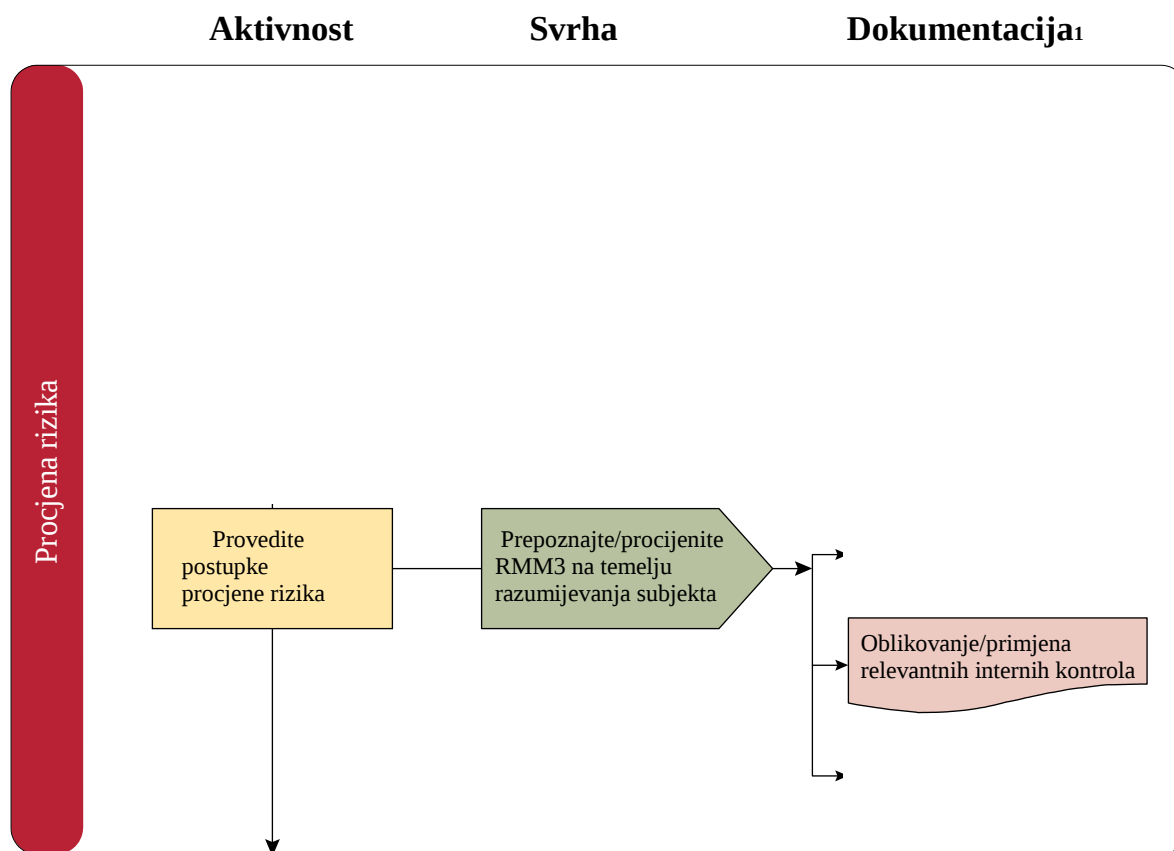
Relevantni MRevS

Smjernice o koracima koji su dio razumijevanja interne kontrole relevantne za reviziju:

315

- Ocjenjivanje oblikovanja i provođenja kontrola te
- Dokumentacija uz korištenje dva moguća pristupa.

Prikaz 11.0-I



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
315.4	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, učinkovitim i uspješnim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam "kontrole" odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.
315.12	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 izvještavanjem. Pitanje je za revizorovu profesionalnu prosudbu je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantna za reviziju. (Vidjeti točke A42-A65.)
315.14	Revizor će steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor će ocijeniti: (a) je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržao klimu poštenog i etičkog ponašanja; i (b) 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 A69-A78.)
315.15	Revizor će steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za: (a) prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja; (b) procjenjivanje značajnosti rizika; (c) procjenjivanje vjerojatnosti njihova nastanka; i (d) odlučivanje o radnjama koje treba usmjeriti na te rizike. (Vidjeti točku A79.)
315.18	Revizor će steći razumijevanje o informacijskom sustavu, uključujući povezane poslovne postupke, relevantnom za financijsko izvještavanje, uključujući sljedeća područja: (a) klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za financijske izvještaje; (b) postupke, unutar IT i ručnih sustava, kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u financijskim izvještajima; (c) povezane računovodstvene evidencije, elektroničke ili ručne, potkrepljujuće informacije i određeni računi u financijskim izvještajima u vezi s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem i izvještavanjem transakcija; to uključuje ispravne i neispravne informacije i kako se informacije prenose u glavnu knjigu; (d) kako se informacijski sustav hvata u koštac s događajima i uvjetima, različitim od klasa transakcija, koji su važni za financijske izvještaje; (e) postupak financijskog izvještavanja primijenjen za sastavljanje subjektovih financijskih izvještaja, uključujući važne računovodstvene procjene i objave; i (f) kontrole koje okružuju knjiženja u dnevniku, uključujući nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. (Vidjeti točke A81-A85.)

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
315.19	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: (a) komuniciranje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i (b) eksterno komuniciranje, kao što je ono s regulativnim tijelima. (Vidjeti točke A86-A87.)
315.20	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 A88-A94.)
315.21	U stjecanju razumijevanja subjektovih kontrolnih aktivnosti, revizor će steći razumijevanje o tome kako subjekt reagira na rizike nastale temeljem korištenja informacijskih tehnologija. (Vidjeti točke A95-A97.)
315.22	Revizor će steći razumijevanje glavnih vrsta aktivnosti koje subjekt koristi pri monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, uključujući one koje se odnose na takve kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju i kako subjekt inicira korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti točke A98-A100.)

11.1 Pregled

Ovo poglavlje bavi se djelokrugom rada potrebnog za razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju. U 1. svesku u 5. poglavlju analiziraju se vrste interne kontrole i daje se detaljan opis svih pet komponenti interne kontrole. U 2. svesku u 12. poglavlju opisan je pristup ocjenjivanju interne kontrole u četiri koraka.

Interna kontrola odnosi se na procese, politike i postupke koje je menadžment osmislio da bi osigurao pouzdano financijsko izvještavanje i pripremu financijskih izvještaja u skladu s važećim računovodstvenim okvirom. Interna kontrola bavi se pitanjima poput menadžmentova stava prema kontroli, kompetentnosti ključnih osoba, procjeni rizika, računovodstvu i ostalim financijskim informacijskim sustavima koji se koriste, kao i prema tradicionalnim kontrolnim aktivnostima.

Revizor je dužan steći razumijevanje internih kontrola u svim revizijskim angažmanima. To vrijedi za bilo koju veličinu subjekta, čak i u slučajevima gdje je revizor već odlučio da bi samo dokazni pristup bio primjerena reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Stjecanje dovoljnog razumijevanja interne kontrole (relevantne za reviziju) uključuje provođenje postupaka procjene rizika radi prepoznavanja kontrola koje će izravno ili neizravno ublažiti značajne pogrešne prikaze. Dobiveni podaci pomoći će revizoru u:

- Procjeni rezidualnog rizika (inherentni i kontrolni rizik) značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i tvrdnja; te
- Oblikovanju daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike.

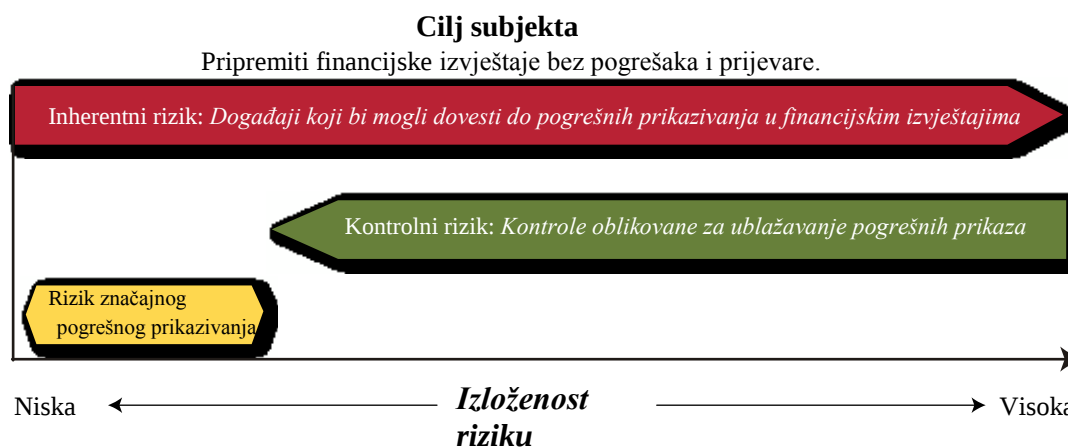
No budući da sve kontrolne aktivnosti nisu relevantne za reviziju, nije ih potrebno sve razumjeti. Revizor se treba usredotočiti samo na ocjenjivanje onih kontrola koje ublažavaju rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (koji se javlja kao posljedica prijevare ili pogreške) u financijskim izvještajima. Kontrolne aktivnosti koje nisu relevantne mogu se u potpunosti isključiti iz revizije.

11.2 Kontrolni rizik

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

Prikaz 11.2-1

Traka inherentnog rizika predstavlja čimbenike poslovnog rizika i rizika prijevare koji bi mogli dovesti do značajnoga pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima (prije bilo kakvog razmatranja interne kontrole). Traka kontrolnog rizika pokazuje kontrolne postupke koje je menadžment uspostavio kako bi ublažio inherentne rizike. Razina do koje kontrolni rizik ne ublažava u potpunosti inherentne rizike obično se naziva menadžmentovim rezidualnim rizikom.



Inherentni poslovni rizici i rizici prijevare prepoznati su u fazi prepoznavanja i procjene rizika. Menadžment ublažava takve rizike oblikovanjem i provedbom internih kontrola i postupaka kojima će se takvi rizici smanjiti na prihvatljivo nisku razinu. Iznos rizika koji je preostao nakon što su interne kontrole oblikovane i provedene jest rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (koji se ponekad naziva i rezidualnim rizikom).

Bilo bi idealno da menadžment oblikuje dovoljne kontrole kako bi osigurao da se rezidualni rizik smanji na prihvatljivo nisku razinu i za interne potrebe menadžmenta i za vanjsku reviziju. U praksi će neki menadžeri pokazivati visoku toleranciju na rizik (tj. postaviti će se manje kontrole, što će rezultirati većim rezidualnim rizikom), dok će drugi menadžeri (obično u javnom sektoru) biti konzervativniji te će oblikovati kontrole tako da rizik bude gotovo nepostojeći.

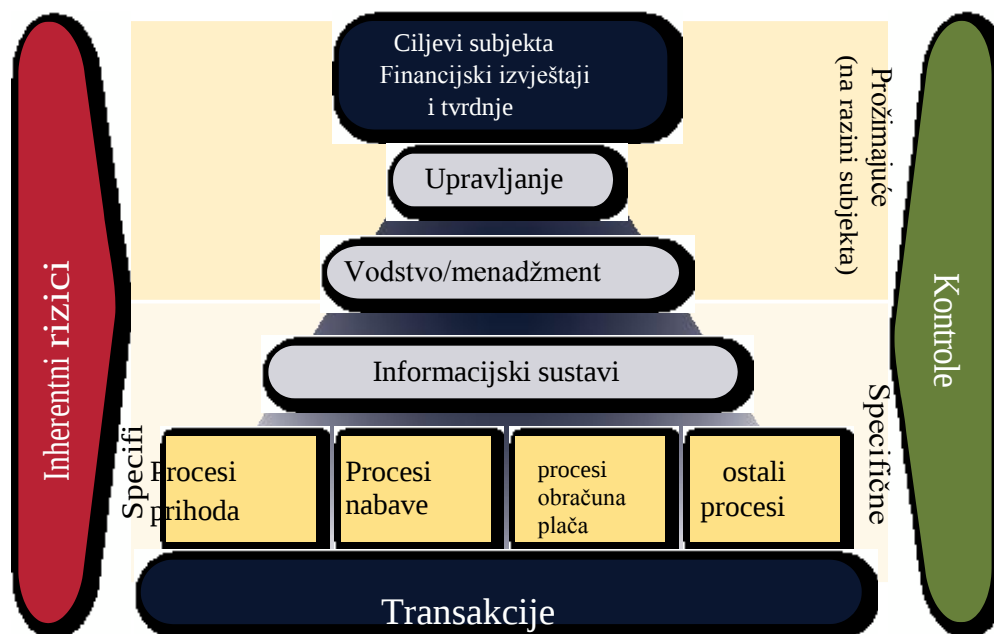
TOČKA ZA RAZMATRANJE

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

11.3 Prožimajuće i specifične interne kontrole

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

Prikaz 11.3-1



Prikaz 11.3-2

Opis	
Prožimajuće kontrole (na razini subjekta)	Prožimajuće kontrole (kontrole na razini subjekta) odnose se na upravljanje i sveobuhvatne vodstvo, a služe za uspostavljanje okruženja kontrola ili kontrole među višim menadžmentom. Tipični kontrolni procesi uključuju ljudske resurse, prijevaru, procjenu rizika (menadžmentovo zaobilaženje kontrola), opći IT menadžment, pripremu financijskih informacija (uključujući i financijske izvještaje i procjene na kojima se oni temelje, itd.) te kontinuirano praćenje poslovanja. U manjim subjektima te kontrole odnose se prije svega na menadžmentove stavove prema poštenju i kontroli. Dobro razumijevanje prožimajućih elemenata interne kontrole osigurava važan temelj za procjenu relevantnih kontrola nad financijskim izvještavanjem na razini transakcija (poslovnih procesa). Na primjer, ako postoje slabe kontrole zaštite podataka na razini subjekta, to će utjecati na pouzdanost svih informacija koje proizvode odjeli kao što su prodaja, nabava i obračun plaća.

Opis	
Specifične (transakcijske) kontrole	Transakcijske kontrole (kontrole poslovnih procesa) su specifični procesi/kontrole oblikovani kako bi se osiguralo da: • su transakcije na odgovarajući način evidentirane za pripremu financijskih izvještaja; • se računovodstvene evidencije održavaju s razumnom količinom detalja kako bi točno i pošteno prikazivale sve transakcije i raspolaganja imovinom; • su primici i izdatci u skladu s ovlaštenjima menadžmenta; te • će se neovlašteno stjecanje, korištenje ili raspolaganje imovinom spriječiti ili pravovremeno otkriti. Transakcijski kontrolni procesi uključuju rutinske transakcije (kao što su prihodi, nabava i obračun plaća) i nerutinske transakcije (kao što su nabava opreme ili troškovi povezani s pokretanjem novog vida poslovanja).

11.4 Pet komponenata interne kontrole

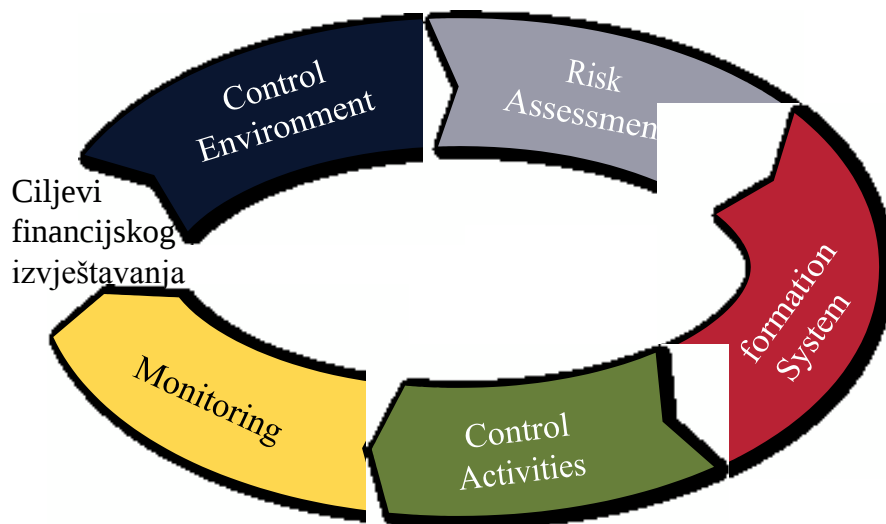
Različite vrste interne kontrole koje postoje unutar nekog subjekta sastoje se od pet ključnih komponenata, kao što je prikazano u nastavku.

Revizor se treba osvrnuti na svaku od tih komponenti zato što:

- One čine dio razumijevanja interne kontrole (nad financijskim izvještavanjem); i
- Pružaju informacije važne za pitanje kako različiti aspekti interne kontrole utječu na reviziju.

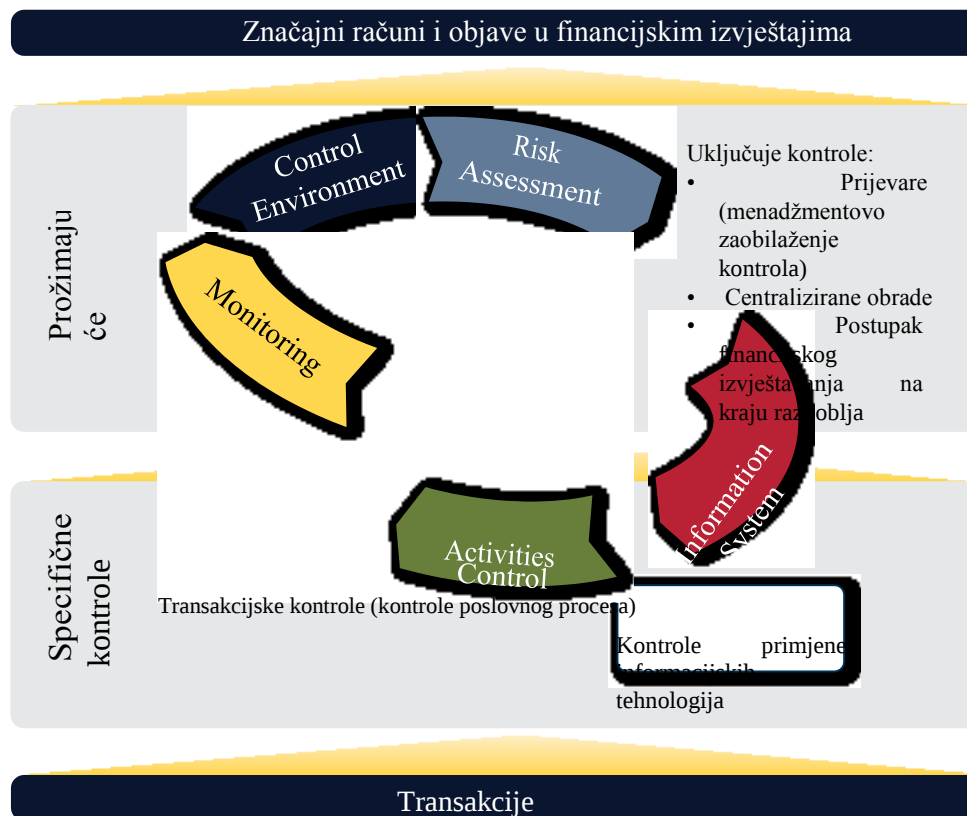
Prikaz 11.4-1 u nastavku prikazuje pet komponenti interne kontrole koje menadžment može koristiti za smanjenje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. Krug označava trajnu ulogu različitih komponenti u postizanju subjekтовih ciljeva koji se tiču financijskog izvještavanja.

Prikaz 11.4-1



Međuodnosi pet komponenti koji se javljaju između prožimajućih kontrola (kontrola na razini subjekta) i specifičnih transakcijskih kontrola (kontrola poslovnih procesa) prikazani su u nastavku.

Prikaz 11.4-2



Prožimajuće kontrole na razini subjekta zajedno pružaju odgovarajuću osnovu za sve druge komponente interne kontrole, jer slabe kontrole na razini subjekta mogu čak i najbolje kontrole poslovnih procesa učiniti neučinkovitim. Primjerice, subjekt može imati učinkovit sustav nabave, ali ako je knjigovođa/računovođa nekompetentan (tj. ako je okruženje kontrola loše), mogao bi se pojaviti čitav niz različitih pogrešaka, koje bi mogle rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima. Menadžmentovo zaobilaženje kontrola i slab moral među višim menadžmentom (koji se napose javljaju na razini subjekta) često se javljaju ondje gdje vlada loše korporacijsko ponašanje.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Način na koji subjekt trenutno oblikuje i provodi internu kontrolu varirat će s obzirom na njegovu veličinu i kompleksnost. U manjim subjektima vlasnik-menadžer može obavljati funkcije koje analiziraju više komponenata interne kontrole.

11.5 Interna kontrola u manjim subjektima

U manjim subjektima često je prisutan manjak zaposlenih, što može ograničiti razmjor u kojem je:

- Ostvariva podjela dužnosti; i
- Dostupna dokumentacija u papirnatom obliku.

Interna kontrola u takvim subjektima često proizlazi iz okruženja kontrola (menadžmentovo inzistiranje na etičkim vrijednostima, kompetentnosti, stavu prema kontroli i njegovim svakodnevnim aktivnostima) za razliku od specifične kontrole nad transakcijama. Ocjenjivanje okruženja kontrola prilično se razlikuje od tradicionalnih

kontrolnih aktivnosti jer uključuje procjenu ponašanja, stavova, kompetentnosti i menadžmentovih radnja. Takve procjene često se dokumentiraju u bilješci ili upitniku.

Prisutnost vrlo uključenog vlasnika-menadžera često čini snagu interne kontrole i slabost kontrole. Snaga kontrole podrazumijeva da će osoba (koja preuzima zadatke za koje je kompetentna) biti upoznata sa svim aspektima poslovanja, pri čemu je vrlo mala vjerojatnost da će se previdjeti značajna pogrešna prikazivanja. Slabost kontrole je prilika da ta osoba zaobiđe internu kontrolu radi vlastite koristi.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Prepoznajte prožimajuće kontrole (kontrole na razini subjekta)

Kod revizije manjih subjekata javlja se napast da se pretpostavi kako interna kontrola ne postoji te da je stoga nije važno razumjeti. Međutim, svaki subjekt koji želi nastaviti s radom imat će neki oblik interne kontrole. Na primjer, postoji li menadžer kojega ne zanima jesu li novčani primici pohranjeni u banku ili je li otpremljena roba fakturirana?

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

U slučajevima gdje vlasnik-menadžer ili njegov ekvivalent odobrava transakcije i pažljivo pregledava financijske rezultate, kontrola može imati učinak sprečavanja ili otkrivanja pogrešnih prikaza koji se javljaju na razini tvrdnja. Ako bi oslanjanje na takvu kontrolu smanjilo potrebu za ostalim dokaznim postupcima, razmislite mogu li se takve kontrole dokazati, primjerice potpisom na izvješću ili usklađenju kojim se označava da je obavljen pregled ili odobrenje. Takvi bi se dokazi potom mogli koristiti za testiranje operativne učinkovitosti navedene kontrole.

11.6 Izostanak interne kontrole

U gotovo svim subjektima postoji neki oblik interne kontrole, kao što je kompetentnost vlasnika-menadžera (okruženje kontrola). Ona može biti neformalna i nesofisticirana, ali svejedno čini internu kontrolu. Subjekt koji ne ublaži bilo koji od glavnih rizika s kojima je suočen (kroz kontrolne komponente kao što su okruženje kontrola, procjena rizika, informacijski sustavi, kontrolne aktivnosti ili monitoring), vjerojatno neće još dugo poslovati.

U slučajevima gdje se nađe na malo kontrolnih aktivnosti, revizor treba razmotriti sljedeće:

- Je li moguće baviti se relevantnim tvrdnjama izvođenjem daljnjih revizijskih postupaka s tim da su to prvenstveno dokazni postupci; ili
- Je li zbog nepostojanja kontrolnih aktivnosti ili drugih komponenti kontrole (u rijetkim slučajevima) nije moguće prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze.

Ostala pitanja zbog kojih bi se trebalo postaviti pitanje o provođenju revizije su:

- Zabrinutost zbog menadžmentova poštenja, neetičkog ponašanja ili negativnog stava prema internoj kontroli. Nedostaci u okruženju kontrola obično potkopavaju kontrole koje postoje u drugim kontrolnim komponentama. Oni također dovode do rizika menadžmentovih pogrešnih prikazivanja i prijevara; te
- Zabrinutost zbog stanja i pouzdanosti subjektovih evidencija zbog kojih vjerojatno neće biti dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza koji bi podržali pozitivno mišljenje.

Ako su prisutna takva ili slična pitanja, revizor treba razmisliti je li potrebno izmijeniti revizorovo izvješće ili posve odustati od angažmana.

Ako odluči odustati, revizor treba razmotriti koje su njegove profesionalne i pravne odgovornosti, kao i je li nužno o tome obavijestiti osobe koje su zatražile reviziju i regulatorna tijela. Revizor također treba o odustajanju i razlozima za to razgovarati s odgovarajućom razinom menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje.

11.7 Kontrole za sprječavanje prijevare (kontrola koje suzbijaju prijevaru)

Menadžmentovo zaobilaženje kontrola u manjim subjektima često se može ublažiti ili usporiti kreiranjem, a zatim dokumentiranjem ključnih politika i postupaka. Na primjer, pisana politika prema kojoj je za sva knjiženja u dnevnik potrebno odobrenje omogućila bi knjigovođi da od menadžera zatraži odobrenje predloženih knjiženja u dnevnik. To ne bi spriječilo menadžment da zaobilazi kontrole, ali bi ga od toga moglo odvratiti. Ako se ne primjenjuju politike za suzbijanje prijevare, revizor će se morati osvrnuti na rizik menadžmentova zaobilaženja kontrola dok bude provodio druge revizijske postupke.

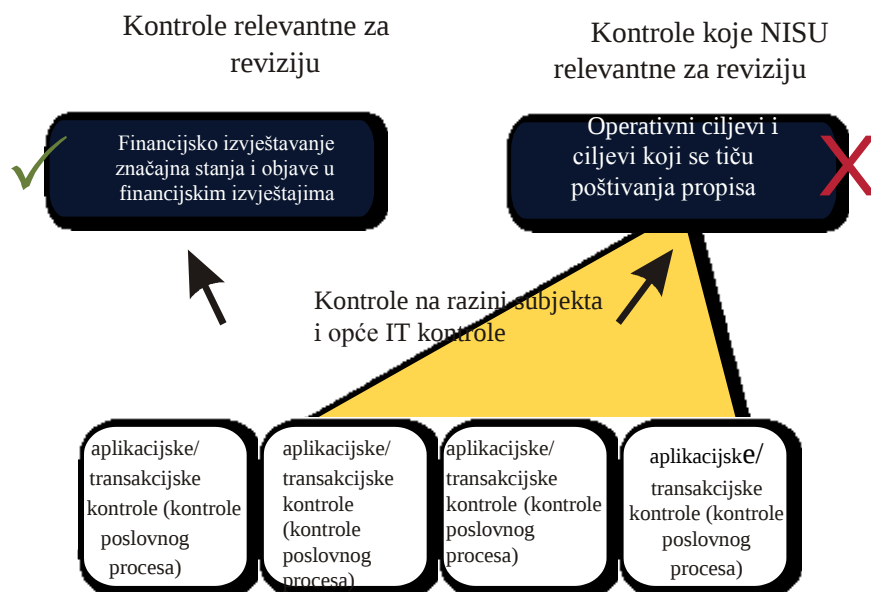
Napomena: Ne treba se u reviziji baviti s kontrolama koje se bave poštivanjem propisa koji nisu relevantni za reviziju (tj. one čije nepoštivanje ne bi rezultiralo značajnim pogrešnim prikazima u financijskim izvještajima)

11.8 Interne kontrole relevantne za reviziju (opseg razumijevanja)

Nisu sve kontrole relevantne za reviziju. Revizor se treba usredotočiti samo na razumijevanje i ocjenjivanje onih kontrola koje mogu ublažiti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (uzrokovano prijevaram ili pogreškom) u financijskim izvještajima. To znači da se određene vrste kontrola mogu u cijelosti izostaviti iz revizije, kao što je prikazano u sljedećem prikazu. To su kontrole:

- Koje ne utječu na financijsko izvještavanje (kao što su operativne kontrole i kontrole koje analiziraju poštivanje propisa); te
- Čak i da ne postoje, vjerojatnost značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima bila bi vrlo mala.

Prikaz 11.8-1



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

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

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

Prikaz 11.8-2

Opis	
Značajni rizici	Značajni rizici su prepoznati i procijenjeni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje.
Rizici s kojima se ne može baviti samo dokaznim	Oni uključuju prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja za koje sami dokazni postupci ne bi pružili dostatne i primjerene revizijske dokaze.
Ostali rizici značajnog pogrešnog prikazivanja	Oni uključuju prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji bi, prema revizorovoj prosudbi, mogli rezultirati značajnim pogrešnim prikazima.

Na revizorovu prosudbu o tome je li određena kontrola relevantna za reviziju utječu sljedeći elementi:

- Znanje o prisutnosti/odsutnosti kontrola prepoznatih u drugim komponentama interne kontrole. Ako je određen rizik već analiziran (primjerice u okruženju kontrola, informacijskom sustavu i sl.), nije potrebno prepoznavati bilo kakve dodatne kontrole koje bi mogle postojati;
- Postojanje više kontrolnih aktivnosti kojima se postiže isti cilj. Nije potrebno steći razumijevanje svake kontrolne aktivnosti povezane s takvim ciljem;
- Potreba za testiranjem operativne učinkovitosti određenih ključnih kontrola. Na primjer, ako ne postoji izvediv način da se testira potpunost prodaje (tj. izvođenjem dokaznih postupaka), bit će nužan test operativne učinkovitosti kontrola; i
- Utjecaj koji testiranje operativne učinkovitosti kontrola može imati na opseg (tj. smanjivanje) nužnih dokaznih postupaka.

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

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Od vrha prema dnu i na temelju rizika

Revizorov pristup razumijevanju interne kontrole trebao bi ići od vrha prema dnu. Prvi je korak prepoznati relevantne rizike na razini subjekta i transakcijske rizike, a zatim utvrditi je li menadžmentova reakcija prikladna.

Dobro razumijevanje kontrola na razini subjekta osigurava važan temelj za ocjenjivanje relevantnih kontrola nad financijskim izvještavanjem na transakcijskoj razini (razini poslovnih procesa). Primjerice, ako su kontrole cjelovitosti podataka na razini subjekta slabe, to će utjecati na pouzdanost svih informacija koje kreiraju sustavi kao što su prodaja, nabava i obračun plaća.

Primjer

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

- Prepoznavanje poslovnih procesa (uključujući i računovodstvo) za svako značajno stanje računa;
- Utvrđivanje, za svaki prepoznati proces, hoće li doći do značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima ili pak postoje li drugi čimbenici koji bi ga učinili značajnim; te
- Izostavljanje iz revizije onih procesa i kontrola koji nisu relevantni.

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

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

U ovoj situaciji direktna prodaja u trgovini pored pogona vjerojatno neće rezultirati pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima, stoga se može izostaviti iz revizije. Međutim, prije nego što se donese ovakva odluka, bilo bi dobro:

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

11.9 Studije slučaja—Prepoznavanje relevantnih kontrola

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja. Imajte na umu da se sljedeći korak često provodi kao dio procesa planiranja.

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

Kada određujete koja područja financijskih izvještaja i s njima povezani poslovni procesi se nalaze unutar djelokruga, koristite sveukupnu značajnost kao vodilju da biste prepoznali:

- Koja područja financijskih izvještaja su značajna ili bi to mogla biti; te
- Koje su kontrole na razini subjekta i poslovni procesi relevantni.

Neznačajna stanja, transakcije, poslovni procesi i kontrole u kojima vjerojatno neće doći do značajnih pogrešnih prikaza ne trebaju se razmatrati u nastavku revizije. Međutim, prije nego što izuzmete neko područje, razmotrite sljedeće:

- Moguću akumulaciju neznačajnih pogrešnih prikaza koji bi, u zbroju, mogli dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja, te
- Je li navedeno područje financijskih izvještaja podcijenjeno zbog prijevare ili greške.

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

Prepoznajte sve procese koji ublažavaju rizike	
Prožimajući rizici	Godišnji poslovni ciklus planiranja, mjesečni sastanci menadžmenta/vlasnika, koji uključuju preglede financijskih podataka, kodeks ponašanja za osoblje, proračun namijenjen za informacijske tehnologije, svakodnevno sudjelovanje menadžmenta u poslovanju, politike ljudskih resursa i opće IT kontrole.
Novac i novčani ekvivalenti	Potraživanja, obrada primitaka, ulaganja kratkoročnih depozita kod banaka, bankovna poravnanja i upravljanje gotovim novcem
Potraživanja od kupaca i ostala potraživanja	Prihodi, potraživanja, proces izdavanja potvrda o uplatama, vrednovanje nepodmirenih računa, prodaja imovine
Zalihe	Nabava, obveze prema dobavljačima, proces plaćanja, upravljanje zalihama, inventura, vrednovanje neupotrebljivih zaliha
Nekretnine, postrojenja i oprema	Nabava, obveze prema dobavljačima, proces plaćanja, izračun amortizacije, kapitalizacija imovine, prodaja imovine
Zaduženost u bankama	Potraživanja, proces izdavanja potvrda o uplatama, poravnanje bankovnih izvješća s poslovnim knjigama i upravljanje gotovinom
Obveze prema dobavljačima i ostale obveze	Nabava, obveze prema dobavljačima, obračun plaća, proces plaćanja, kapitalizacije imovine
Obveza poreza na dobit	Priprema rezervacija za porez na dobit
Kamatonosni zajam	Financijski troškovi, usklađivanje bankovnih izvješća s poslovnim knjigama
Kapital i pričuve	Izdavanje/otkup kapitala, dividende
Prodaja	Prihodi, potraživanja, proces izdavanja potvrda o uplatama (uključujući prodaje škarta preko Interneta, kataloga i narudžbe prilagođene pojedinom kupcu)
Trošak prodane robe	Nabava, obveze prema dobavljačima, obračun plaća, proces isplate, usklađivanje zaliha
Troškovi distribucije	Nabava, obveze prema dobavljačima, obračun plaća, isplate.
Administrativni troškovi	Nabava, obveze prema dobavljačima, obračun plaća, isplate.
Amortizacija	Izračun amortizacije
Troškovi financiranja	Financijski troškovi, proces bankovnog poravnanja
Porez na dobit	Priprema rezervacija za porez na dobit

Pripremio: FJ

Datum: 18. veljače 20X3.

Pregledao: LF

Datum: 5. ožujka 20X3.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Zabilješka za dosje: Utvrđivanje obujma značajnih područja financijskih izvještaja i procesa

Razina subjekta i opće informacijske tehnologije

- Raj priprema godišnji proračun svakog razdoblja za banku.
- Raj komunicira s menadžerom banke na tromjesečnoj razini, kada se financijski izvještaji šalju u banku.
- Raj obično pregledava te izvještaje sa Suraj i Jawadom jer je Dephta dioničar, ali i zato što Raj cijeni njihov doprinos, kao i Jawadovo znanje o računovodstvu i financijama.

Ne postoji formalna IT struktura ili proces. Raj odlučuje koji će se softver i hardver zamijeniti prema potrebi. Iako je Raj osigurao da Ruby svakoga tjedna ažurira računovodstvene podatke, ne postoji plan oporavka od katastrofe ili dokumentirani IT proces.

Značajna područja financijskih izvještaja

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

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

Pripremio: FJ

Datum: 18. veljače 20X3.

Pregledao: LF

Datum: 5. ožujka 20X3.

12. Ocjenjivanje interne kontrole

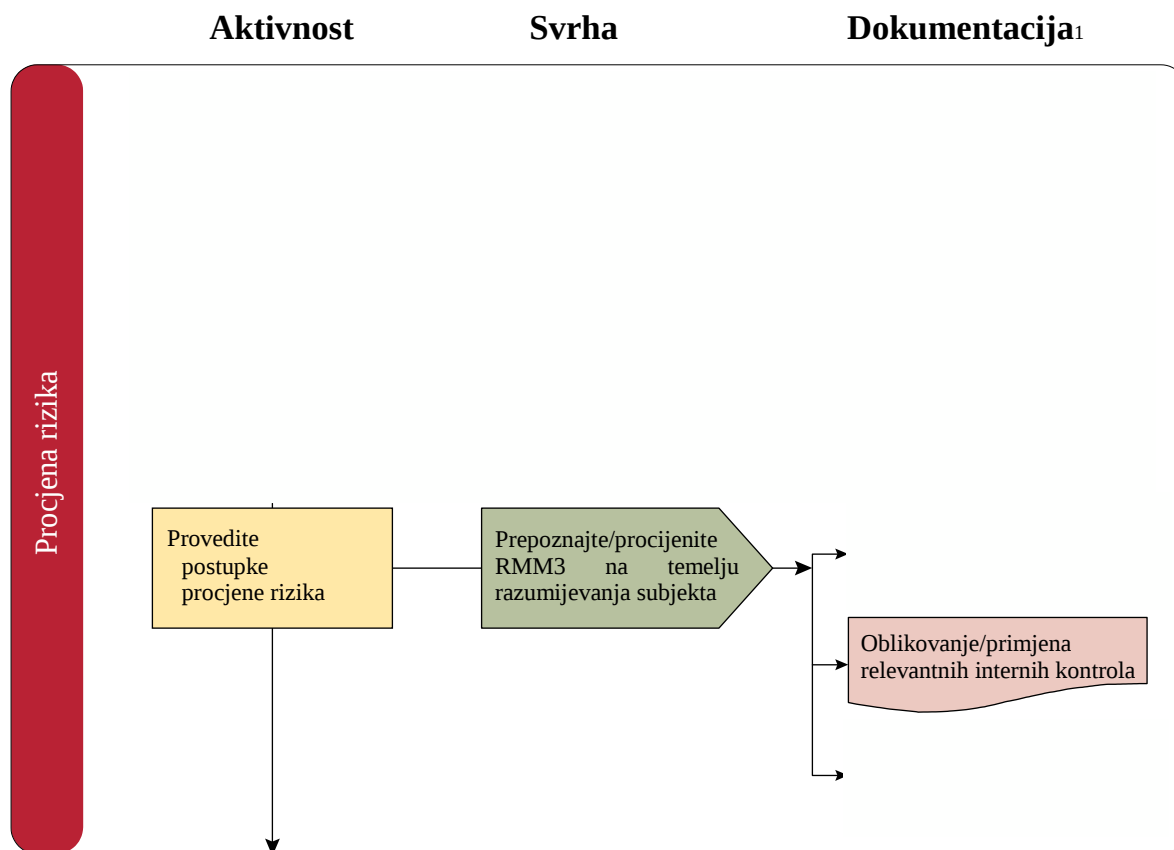
Sadržaj poglavlja

Smjernice o četiri ključna koraka uključena u procjenu oblikovanja i primjene kontrole te u dokumentiranje rezultata.

Relevantni MRevS

315

Prikaz 12.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
315.13	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 A66-A68.)
315.29	Ako je revizor utvrdio da postoji značajan rizik, revizor će steći razumijevanje subjektovih kontrola, uključujući kontrolne aktivnosti, relevantne za taj rizik. (Vidjeti točke A124-A126.)
315.32	Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti: (a) raspravu između angažiranog tima, gdje to zahtijeva točka 10, te donesene značajne odluke; (b) ključne elemente za razumijevanja stečenog u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenog u točki 11, i svaku komponentnu internih kontrola, navedenu u točkama 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika; (c) prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje, kako zahtijeva točka 25; i (d) prepoznate rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz točki 27-30. (Vidjeti točke A131-A134.)

12.1 Pregled

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

Prikaz 12.1-1

Opis	
1. korak Koji rizici zahtijevaju ublažavanje?	Prepoznajte inherentne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja (poslovni rizici i rizici prijevare) te jesu li to prožimajući rizici koji utječu na sve tvrdnje ili specifični rizici koji utječu na određena područja financijskih izvještaja i tvrdnje.
2. korak Ublažuju li kontrole koje je menadžment oblikovao navedeni rizik?	Pogledajte koji poslovni procesi postoje (ako ih ima). - Razgovarajte s osobljem subjekta kako biste prepoznali koje kontrole ublažavaju rizike prepoznate u gore navedenom 1. koraku. - Pregledajte rezultate i procijenite ublažuju li te kontrole zaista navedene rizike. - Obavijestite menadžment i one zadužene za upravljanje o svim značajnim nedostacima koje ste prepoznali u internoj kontroli subjekta. U većim subjektima ovaj korak može zahtijevati poveznice na dokumentaciju o sustavu ili njezinu pripremu (pogledajte 3. korak u nastavku) radi sagledavanja konteksta djelovanja pojedinih kontrola.
3. korak Djeluju li kontrole koje ublažavaju čimbenike rizika?	Promatrajte ili provjerite djelovanje relevantnih internih kontrola kako biste osigurali da se one zaista provode. Imajte na umu da postavljanje upita menadžmentu nije dovoljno da bi se procijenilo je li neka relevantna kontrola zaista provodi. Ovaj korak često se može kombinirati s gore navedenim 2. korakom .

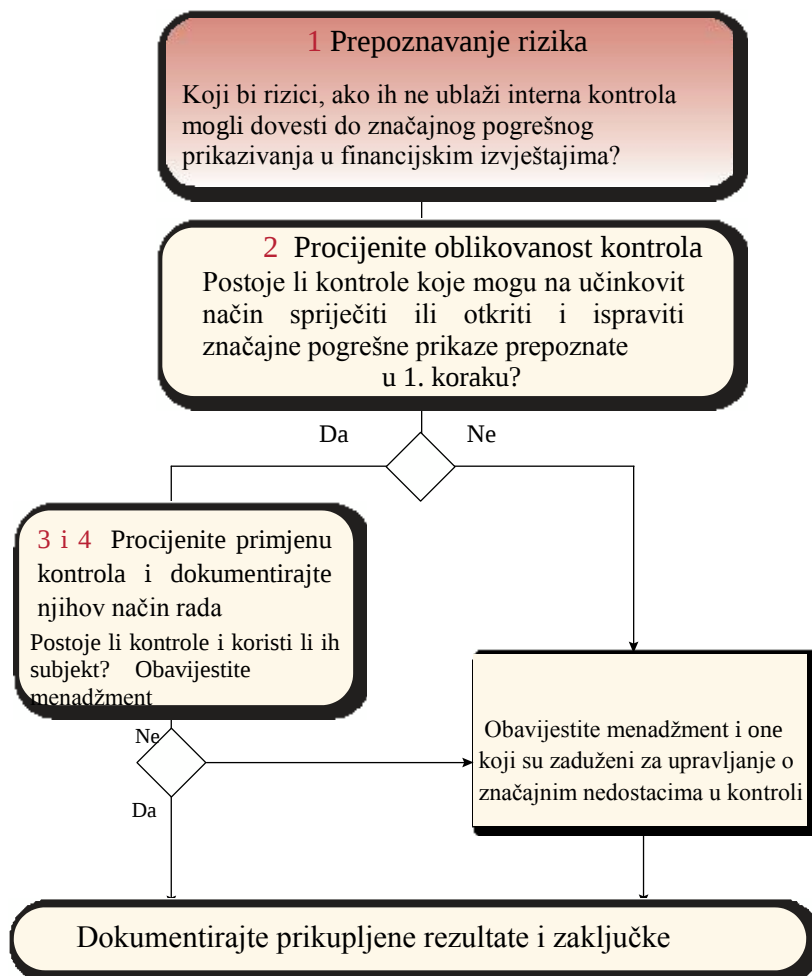
4. korak
Je li dokumentiran
način na koji
relevantne kontrole
funkcioniraju?

Ovaj korak može se sastojati od jednostavnog narativnog opisa glavnih procesa (koji je pripremio subjektov menadžment ili revizor), a koji opisuje način rada prepoznatih relevantnih internih kontrola.

Ova dokumentacija *ne treba* sadržavati:

- Detaljan opis poslovnog procesa ili načina na koji dokumenti kruže u subjektu; ni
- Interne kontrole koje možda postoje, ali nisu relevantne za reviziju.

Prikaz 12.1-2



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

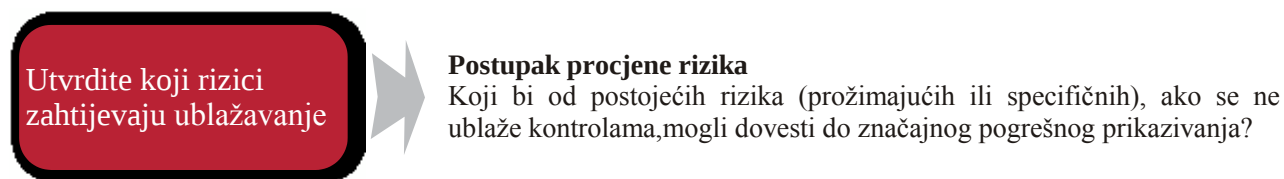
Prikaz 12.1-3

	Opis
Ograničenja internih kontrola	- Ljudska prosudba i jednostavni ljudski propusti kao što su pogreške ili zabune. - Zaobilaženje interne kontrole uslijed dosluha dviju ili više osoba. - Neprikladno menadžmentovo zaobilaženje internih kontrola, primjerice mijenjanje uvjeta ugovora o prodaji ili zaobilaženje kreditnog limita nekog kupca.

Razumijevanje potrebne interne kontrole obrađeno je u 2. svesku u 11. poglavlju. Vrste internih kontrola prikazane su u 1. svesku u 5. poglavlju, pri čemu je dan i detaljan opis svih pet komponenata interne kontrole.

12.2 1. korak - Koji rizici zahtijevaju ublažavanje?

Prikaz 12.2-1



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

Prepoznavanje rizika je razmatrano u 2. svesku u 8. poglavlju. Rizici koji zahtijevaju ublažavanje mogu biti prožimajući, tj. mogu se odnositi na mnoge tvrdnje i područja financijskih izvještaja, ili specifični, ako se odnose na određene tvrdnje i područja financijskih izvještaja.

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

Prikaz 12.2-2

Što može poći po zlu?	Izvori rizika	Ublažavajuće kontrole
Nepouzdana financijska izvješća <i>prožimajući rizici</i>	Vanjski čimbenici industrije Priroda subjekta Računovodstvene politike Ciljevi Mjere uspješnosti Prijevarena	Kontrole i procesi na razini subjekta, Opće IT kontrole Transakcijske kontrole
Pogrešni prikazi koji proizlaze iz pripreme financijskih izvještaja <i>(prožimajući rizici)</i>	Računovodstvene procjene Rezervacije Računovodstvene politike Korištenje tablice Nerutinske transakcije Knjiženja u dnevnik, poravnanja Informacije potrebne za objave u financijskim izvještajima	Kontrole na razini subjekta Opće IT kontrole Transakcijske kontrole
Transakcije koje nisu točno obrađene ili evidentirane <i>(specifični rizici)</i>	Prepoznavanje/evidentiranje ovlaštenih transakcija Klasifikacija transakcija Mjerenje, razgraničenje Zaštite imovine	Transakcijske kontrole IT aplikacijske kontrole Neke specifične kontrole na razini subjekta

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

- Eliminirati svaki čimbenik rizika za koji ne postoji velika vjerojatnost da će rezultirati značajnim pogrešnim prikazom čak i ako ga se nimalo ne ublaži. Kontrole koje se odnose na takve rizike ne bi bile relevantne za reviziju;
- Prilagoditi tekst čimbenika rizika kako bi ih se učinilo relevantnima za određeni subjekt;
- Pobrinuti se da su analizirane sve značajne tvrdnje; i
- Razmotriti postoje li dodatni rizici (na razini subjekta i transakcija) koji bi mogli rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjima ako se ne ublaže.

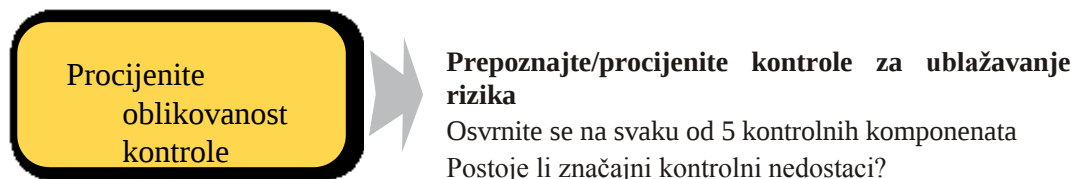
TOČKA ZA RAZMATRANJE

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

- Uklonite kontrolne ciljeve (ili čimbenike rizika) za koje nije vjerojatno da će rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjima čak i da ne postoji interna kontrola;
- Dodajte druge dodatne kontrolne ciljeve (čimbenike rizika) koji bi u subjektu mogli rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjima ako se ne ublaže; te
- Prepoznajte područja financijskih izvještaja i tvrdnje na koje utječu ti čimbenici rizika.

12.3 2. korak - Ublažuju li kontrole koje je menadžment osmislio navedeni rizik?

Prikaz 12.3-1



Kada ocjenjujete je li menadžment ispravno oblikovao neku kontrolu, trebate također procijeniti činjenicu hoće li prepoznate kontrole (samostalno ili u kombinaciji s drugim kontrolama) zaista ublažiti određeni čimbenik rizika. Pritom trebate razmotriti i pitanje može li kontrola učinkovito:

- Spriječiti pojavu značajnih pogrešnih prikazivanja; ili
- Otkriti i otkloniti značajna pogrešna prikazivanja nakon što su se dogodila.

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

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

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

- "Jedan rizik i više kontrola" i
- "Više rizika i više kontrola".

"Jedan rizik i više kontrola"

U ovom pristupu svaki čimbenik rizika razmatra se zasebno. Utvrđuju se sve kontrole koje se odnose na taj pojedini čimbenik rizika. Ovaj pristup osobito je koristan za povezivanje prožimajućih čimbenika rizika (tj. onih koji postoje na razini subjekta) s kontrolama. Ovaj postupak ilustriran je u nastavku.

Prikaz 12.3-2

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

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

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

Sljedeći primjer pokazuje kako može djelovati pristup "jedan rizik i više kontrola". Jedan cilj okruženja kontrola proizlazi iz potrebe da menadžment, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, stvori i održava okruženje poštenja i etičnog ponašanja. Ako se ovaj cilj prikaže kao čimbenik rizika, to bi moglo značiti da menadžment nije stvorio ili održao okruženje s poštenim i etičnim ponašanjem.

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

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

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

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

Prikaz 12.3-3

Interna kontrola (IC)			
Komponenta	Čimbenik rizika	Prepoznata kontrola	Oblikovanost kontrole
Okruženje kontrola	Ne naglašava se poštenje ili etično ponašanje	<i>Zaposlenici svake godine potpisuju kodeks ponašanja koji se ostvaruje kroz discipliniranost osoblja.</i>	<i>Pročitati ste kodeks ponašanja i on zaista naglašava nužnost poštenja i etičnog ponašanja.</i>
	Mogućnost zapošljavanja nekompetentnih osoba	<i>Precizno navedeno znanje i vještine koji su potrebni za svako radno mjesto.</i>	<i>Pregledani su opis poslova za ključna radna mjesta, uključujući računovodstvo, i čini se da su prihvatljivi.</i>
Procjena rizika	Menadžment često iznenade predviđivi događaji	<i>Poslovni rizici utvrđuju se i ocjenjuju svake godine kao dio poslovnog planiranja.</i>	<i>Pregledan poslovni plan, a rizici su prepoznati, ažurirani i procijenjeni.</i>

Nakon što su kontrole utvrđene, revizor će koristiti profesionalnu prosudbu da bi zaključio je li oblikovanost kontrola dovoljna da bi riješila navedeni čimbenik rizika.

Kada se donosi zaključak o okruženju kontrola, sukladno MRevS-u 315.14 revizor treba procijeniti sljedeće:

- Je li menadžment, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i održavao okruženje poštenja i etičnog ponašanja; te
- Stvaraju li elementi okruženja kontrola zajedno odgovarajući temelj za druge komponente interne kontrole i narušavaju li možda nedostaci u okruženju kontrola te druge komponente.

Ovakva formulacija mogla bi se koristiti kao opći zaključak revizora o kontrolama na svim razinama subjekta. Takav zaključak također će imati velik utjecaj na revizorovu procjenu rizika na razini financijskih izvještaja.

"Više rizika za više kontrola"

Najčešći pristup koji se koristi za procjenu oblikovanosti specifičnih i transakcijskih rizika jest korištenje onoga što se ponekad naziva "matricom oblikovanosti kontrole". Ove matrice omogućuju revizoru da odmah uoči:

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

Primjer jednostavne matrice oblikovanosti kontrole prikazan je u nastavku.

Prikaz 12.3-4

Proces = Prodaja						
Značajni čimbenici rizika		Rizik A	Rizik B	Rizik C	Rizik D	Ključne kontrole
	Tvrdnje	C	EA	AC	CE	
Kontrole	<i>Komponenta interne kontrole</i>					
Postupak #1	<i>Okruženje kontrola</i>	D				
Postupak #2	<i>Informacijski sustavi</i>		D			
Postupak #3	<i>Kontrolna aktivnost</i>	P	P		P	Da
Postupak #4	<i>Monitoring</i>	D				
Postupak #5	<i>Kontrolna aktivnost</i>		P		P	Da
Postupak #6	<i>Kontrolna aktivnost</i>					
Postupak #7	<i>Informacijski sustavi</i>	D	D		D	
Je li oblikovanost kontrola u redu? Drugim riječima, hoće li prepoznate kontrole ublažiti čimbenike rizika?		Da	Da	Ne	Da	

Legenda:

P = Preventivna kontrola

D = Detektivna kontrola (Otkriva i ispravlja)

Napomena: Matrica navedena gore u tekstu sadrži sljedeće informacije:

- Čimbenike rizika koji bi, ako se ne ublaže, mogli rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima;
- Tvrdnje na koje utječu čimbenici rizika; i
- Ondje gdje postupak interne kontrole analizira rizik koji se nalazi u matrici (ili se s njime siječe), on se evidentira kao "P" ako sprječava pogrešan prikaz ili kao "D" ako otkriva i zatim ispravlja pogrešan prikaz nakon što je nastupio.

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

- Frekvenciju djelovanja kontrole, npr. kontinuirano, tjedno ili mjesečno;
- Pitanje provodi li se kontrola ručno ili automatski; te
- Očekivanu pouzdanost interne kontrole u određenom vremenskom razdoblju. To bi, primjerice, moglo uključivati procjenu kompetentnosti (i neovisnosti o drugim funkcijama) osobe koja provodi kontrolu, pitanje provodi li se kontrola redovito i povijest ponavljanja grešaka.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Višestruki kontrolni postupci

Imajte na umu da je mala vjerojatnost da će bilo koji kontrolni postupak samostalno ublažiti ključni čimbenik rizika. Često će kombinacija kontrolnih aktivnosti, zajedno s drugim komponentama interne kontrole (poput okruženja kontrola), biti dovoljna za rješavanje čimbenika rizika.

Počnite s rizicima

Oduprite se iskušenju sastavljanja popisa svih poznatih kontrola i njihova povezivanja s rizicima. Prvo se osvrnite na rizike, a zatim na kontrole koje ublažavaju te rizike. Učinkovitije je analizirati svaki rizik (ili cilj kontrole) zasebno, a zatim prepoznati postojeće kontrole koje se odnose na taj rizik. Nakon što ste prepoznali dovoljno kontrola koje se odnose na rizik, nema smisla da trošite dodatno vrijeme za utvrđivanje eventualne dodatne kontrole.

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

- Pravovremeno obavijestiti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje o značajnom nedostatku, kako bi se poduzele korektivne radnje; i
- Razviti primjerenu revizijsku reakciju.

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

Prikaz 12.3-5

Prepoznajte	Opis—Korištenje matrice oblikovanosti kontrola
Nedostatke interne kontrole	Pregledajte svaki stupac s rizicima (u gore navedenoj matrici oblikovanosti kontrole) kako biste vidjeli koji postojeći postupci interne kontrole mogu ublažiti navedene rizike. Ako postoje dovoljne kontrole, u tom slučaju ne postoji nedostatak u kontroli. Gdje postupci interne kontrole koji ublažavaju navedeni rizik ne postoje ili su nedovoljni, mogao bi postojati značajan nedostatak interne kontrole. Pogledajte Rizik C u gore navedenoj matrici, za koji se čini da u njemu postoji značajan nedostatak. U tom slučaju, revizor će: • Postaviti upit o bilo kojim drugim postupcima interne kontrole ili kompenzacijskim postupcima interne kontrole koji bi mogli postojati. Ako ih nema, mogao bi postojati značajan nedostatak koji bi se čim prije trebao priopćiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi se mogle poduzeti korektivne radnje; te • Razmotriti koji bi daljnji revizijski postupci mogli biti potrebni kako bi se reagiralo na prepoznati rizik. Kompenzacijske kontrole mogu biti aktivnosti koje indirektno utječu na čimbenik rizika. Primjerice, rizik otpreme robe koju se ne fakturira mogao bi otkriti direktor prodaje prilikom tromjesečnih pregledavanja rezultata prodaje. Takva kontrola, dakako, ne bi bila sama po sebi dovoljna za ublažavanje rizika.

Prepoznajte	Opis—Korištenje matrice oblikovanosti kontrola
Prednosti internih kontrola	Pregledajte redove gore navedene matrice oblikovanosti kontrola da biste prepoznali postupke interne kontrole kojima bi se spriječila ili otkrila i ispravila pogrešna prikazivanja koja proizlaze iz više čimbenika rizika. Imajte na umu da se kontrolni postupak 3 u gore navedenoj matrici odnosi na tri rizika i tri tvrdnje. Ovo je primjer jedne vrste kontrole (koja se često naziva ključnom kontrolom) čija bi se uporaba, ako se smatra pouzdanom, mogla razmotriti za testiranje operativne učinkovitosti, posebice u slučajevima gdje bi se to testiranje koristilo za smanjivanje obujma detaljnijih testova.

12.4 Kako prepoznati relevantne interne kontrole

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

Prikaz 12.4-1

Aktivnost	Opis
Prepoznajte inherentne rizike	Prepoznajte prožimajuće rizike (rizike na razini subjekta) i specifične (transakcijske) rizike koji zahtijevaju ublažavanje kroz interne kontrole, kojima će se spriječiti ili otkriti i ispraviti značajna pogrešna prikazivanja.
Raspitajte se o postupcima interne kontrole koji se odnose na navedeni inherentni rizik (osvrnite se pojedinačno na svaki čimbenik rizika)	Pitajte vlasnika-menadžera ili odgovornu osobu koji postojeći postupci interne kontrole u subjektu pojedinačno ublažavaju svaki čimbenik rizika. Dokumentirajte kontrole koje ste utvrdili na temelju razgovora s intervjuiranom osobom. Kada (na temelju profesionalne prosudbe) utvrdite da postoji dovoljno kontrola koje učinkovito ublažavaju navedeni rizik, nemojte se više raspitivati o dodatnim kontrolama. Nije potrebno popisivati sve ostale postojeće kontrole koje ublažavaju navedeni rizik, osim ako to izričito nije potrebno za neku drugu svrhu.
Dokumentirajte rezultate	Prepoznate kontrole mogu se dokumentirati na više načina. One se mogu popisati pod svakim čimbenikom rizika na koji se odnose ili ih se može popisati u matricu kontrole i povezati s različitim čimbenicima rizika na koje se odnose. Ključno je da se prepoznati kontrolni postupci povežu s čimbenikom rizika za čije su ublažavanje oblikovani. To omogućava da se procijeni ublažavaju li zaista prepoznate kontrole navedeni rizik. Ako koristite kontrolnu matricu: - Unesite prepoznate postupke interne kontrole direktno u matricu i označite (ondje gdje se oni sijeku s rizikom) hoće li spriječili ili otkrili i ispravili potencijalna pogrešna prikazivanja povezana s čimbenicima rizika; te - Razmislite bi li navedena kontrola također učinkovito ublažila ostale čimbenike rizika. Sasvim je moguće da neki postupci interne kontrole mogu spriječiti ili otkriti više čimbenika rizika. Ondje gdje nisu prepoznate kontrole koje se odnose na neki rizik, revizor odmah treba obavijestiti menadžment o (vjerojatno značajnom) nedostatku kontrole kojim će se možda trebati pozabaviti.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Izbjegavajte korištenje općih kontrola

Ne popuštajte iskušenju da koristite uobičajene popise aktivnosti interne kontrole koje su prikladne za tzv. "tipične" subjekte. Obično čitanje i razumijevanje popisa "standardnih" ili "tipičnih" kontrola uzima dosta vremena, a one su često suviše složene ili jednostavno nerelevantne za manje subjekte. Umjesto toga, koristite ih kao referentni izvor, ali samo kada je to potrebno. Daleko je bolje dokumentirati vrstu svake prepoznate kontrole pomoću klijentova vlastitog opisa.

Višestruki ciljevi

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

Na primjer, ako se prepozna politika prema kojoj se nerutinska knjiženja ne mogu unositi u dnevnik bez odobrenja, zatražite uvid u tu politiku (procijenite oblikovanost kontrole) i neka knjiženja u dnevnik kako biste provjerili postoje li dokazi o odobrenju (primjena kontrola).

Upravljanje rizikom

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

Zaključno o oblikovanosti kontrola

Posljednji korak u procjenjivanju oblikovanosti kontrola uključuje donošenje zaključka o tome ublažavaju li prepoznate kontrole zaista određeni čimbenik rizika. Pritom je nužno koristiti profesionalnu prosudbu. Za svaku relevantnu tvrdnju ili čimbenik rizika razmotrite je li menadžmentova reakcija dovoljna da se rizik značajnog pogrešnog prikazivanja smanji na prihvatljivo nisku razinu. Ako se koristi pristup s matricom oblikovanosti kontrola, donji red matrice mogao bi se upotrijebiti za dokumentiranje zaključaka o tome jesu li kontrole dovoljne ili ne za ublažavanje svakog čimbenika rizika.

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

Prikaz 12.4-2

	Procesi na razini subjekta	Prodajni procesi	Proces nabave	Proces obračuna plaća
Prepoznati su ključni rizici povezani s izvještavanjem				
Računovodstvene politike dosljedno se primjenjuju				
Osoblje je kompetentno i ima potrebno znanje				
Postoji jasna podjela nadležnosti i odgovornosti				
Kontrolne aktivnosti primjereno se oblikuju i provode				
Postoje kontrole protiv prijevare usmjerene na rizik				
Informacijski sustavi pružaju pouzdane podatke				
Kontrole se nadziru				

Legenda:

Zeleno = bazni rizici primjereno su ublaženi

Žuto = mogu postojati neki problemi

Crveno = potencijalno značajni nedostaci

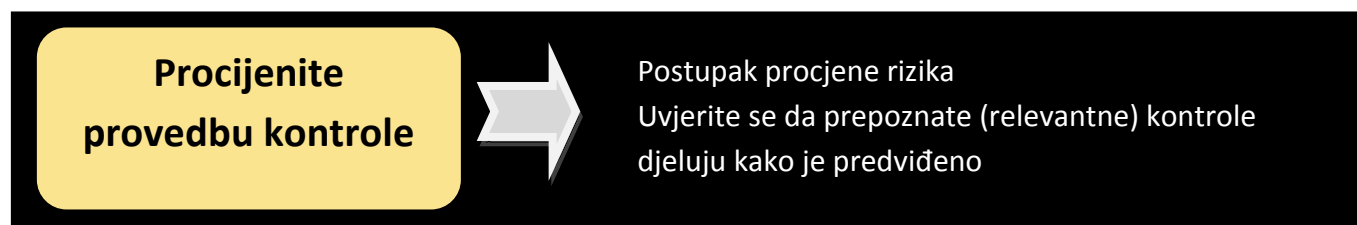
TOČKA ZA RAZMATRANJE

U manjim subjektima postoji još jednostavniji način procjene transakcijskih kontrola. Prvo prepoznajte čimbenike rizika (vidi 1. korak gore) i tvrdnje na koje oni utječu. Potom umjesto povezivanja prepoznatih kontrola sa svakim pojedinim čimbenikom rizika prepoznajte kontrole koje se odnose na tvrdnje na koje utječe pojedini rizik.

Ako se za određenu tvrdnju ne prepozna nijedna kontrola, trebalo bi se odrediti dokazna revizijska reakcija. Ako se očekuje da će prepoznate kontrole pouzdano djelovati, revizijska reakcija mogla bi uključivati test relevantnih ključnih kontrola. Primjerice, rizik neevidentiranih prodaja odnose se na tvrdnju o potpunosti. Za prepoznavanje relevantnih kontrola može biti dovoljno koristiti one koje se općenito odnose na tvrdnju o potpunosti, a ne nužno na neki određeni rizik.

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

Prikaz 12.5-1



Samo postavljanje upita menadžmentu nije dovoljno da se ocijeni oblikovanost postupaka interne kontrole niti da se utvrdi provode li se one. To se događa jer ljudi mogu zaista vjerovati ili se nadati da određene kontrole postoje, a da u stvarnosti to nije istina. Dokumentiran opis kontrola (koliko god dobar on bio) koje ne postoje ili ne funkcioniraju nema nikakve koristi za reviziju.

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

- **Promjene procesa**
Procesi se s vremenom mijenjaju zbog izmijenjenih/novih proizvoda ili usluga, učinkovitosti, promjena u osoblju i primjene novih IT aplikacija za podršku;
- **Nerealna očekivanja**
Osoblje subjekta može revizoru objasniti kako *bi* sustav *trebao* funkcionirati, a ne kako *zaista* funkcionira u praksi; te
- **Nedostatak znanja**
Neki aspekti sustava možda su se nehotice previdjeli dok se nastojalo razumjeti internu kontrolu.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Ako se sumnja da neke od kontrola prepoznate u gore navedenom 2. koraku nisu provedene, nemojte procjenjivati oblikovanost kontrola ni dokumentirati njihovo funkcioniranje dok niste poduzeli određene radnje da utvrdite postoje li one i funkcioniraju li. Nemojte ni odvajati vrijeme za procjenu kontrola za koje je vjerojatno da neće biti relevantne za reviziju ili koje su neprimjereno oblikovane.

Postupci procjene rizika koji su potrebni za dobivanje revizijskih dokaza o provedbi kontrola uključivat će one navedene u nastavku.

Prikaz 12.5-2

Opis	
Procjenjivanje provedbe kontrola	• Postavljanje upita osoblju subjekta; • Promatranje ili ponovna primjena specifičnih kontrola; • Provjera dokumenata i izvješća; te • Praćenje jedne ili dviju transakcija relevantnih za financijsko izvještavanje • kroz informacijski sustav. To se često naziva test dijagrama toka (test provlačenja).

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

Provedba kontrola pruža dokaze o tome je li neka kontrola zaista bila na snazi u određenom trenutku, no ne odnosi se na operativnu učinkovitost iste tijekom cijelog razdoblja revizije. Dokazi o operativnoj učinkovitosti (ako je to dio revizijske strategije koja se razvija) mogu se dobiti pomoću testa kontrola koji će prikupiti dokaze o funkcioniranju kontrola kroz neko vremensko razdoblje, primjerice godinu dana.

Tek kada se utvrdi da je interna kontrola relevantna za reviziju primjereno oblikovana i provedena, razborito je razmotriti:

- Koji će testovi operativne učinkovitosti kontrola (ako ih ima) smanjiti potrebu za drugim dokaznim testovima; te
- Koje kontrole zahtijevaju testiranje jer ne postoji drugi način dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

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

Oblikovanost kontrola

Jesu li oblikovane kontrole koje će ublažiti inherentne rizike?

Provedba kontrola

Provode li se zaista oblikovane kontrole? Postupci provedbe kontrola trebaju se provesti u svakom razdoblju kako bi se prepoznale sve promjene u sustavu.

Testovi kontrola

Jesu li kontrole tijekom određenog vremenskog razdoblja učinkovito funkcionirale? Testiranje operativne učinkovitosti kontrola nije obavezno, osim ako ne postoji drugi način pribavljanja potrebnih revizijskih dokaza (npr. u visoko automatiziranim sustavima bez papirnatih dokumenata). Zbog toga je odluka o testiranju operativne učinkovitosti kontrola pitanje profesionalne prosudbe.

Nemojte ignorirati povezanost između oblikovanosti i provedbe kontrola

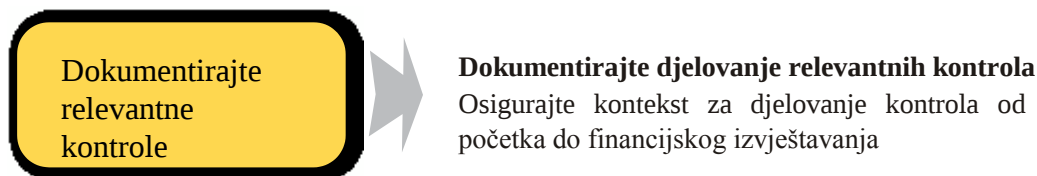
Ako postoji sumnja o tome jesu li zaista provedene neke od kontrola prepoznatih u gore navedenom 2. koraku, nemojte procjenjivati oblikovanost kontrola dok niste poduzeli određene radnje da utvrdite postoje li one i funkcioniraju li. Osim toga, ako revizor zaključi da kontrola nije odgovarajuće oblikovana, nema smisla nastaviti i procjenjivati njezinu provedbu. Vjerojatno značajan nedostatak već postoji.

Procijenite provedbu u svakom razdoblju

Nakon početnog revizijskog angažmana, najprije ocijenite provedbu kontrole kako biste utvrdili što se promijenilo. Koristite dokumentaciju o oblikovanosti kontrole dobivenu u prethodnom razdoblju kao polazište. Ako se uoči promjena u internoj kontroli, razmislite ublažuju li izmijenjene ili nove kontrole još uvijek određeni čimbenik rizika, odnosno postoje li sada novi rizici koji se trebaju ublažiti.

12.6 4. korak - Je li funkcioniranje relevantnih kontrola dokumentirano?

Prikaz 12.6-1



Svrha ovog koraka je prikupiti informacije o djelovanju relevantnih kontrola prepoznatih u gore navedenom 2. koraku. Opseg potrebne dokumentacije određuje se na temelju profesionalne prosudbe.

Dokumentacija dobivena na taj način pomoći će revizoru da:

- Razumije vrstu, djelovanje (pokretanje, obradu, evidentiranje, itd.) i kontekst (primjerice, tko provodi kontrolu, gdje se ona provodi, koliko često te tako dobivenu dokumentaciju) prepoznatih kontrola; te

- Odredi je li vjerojatno da će kontrole biti pouzdane i učinkovito funkcionirati. Ako je tako, one bi se mogle testirati u sklopu revizijske reakcije na procijenjene rizike. Ako revizor odluči testirati operativnu učinkovitost kontrola, ta će mu dokumentacija također pomoći da oblikuje odgovarajući test, primjerice da odluči koju će populaciju koristiti pri odabiru uzorka, koje karakteristike kontrola treba ispitati, tko provodi kontrolu i gdje se može naći potrebna dokumentacija.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Dokumentacija kontrola ne mora biti složena ili opsežna. Ne postoji zahtjev prema kojemu bi revizor trebao dokumentirati cijeli poslovni proces, odnosno opisati funkcioniranje kontrola koje nisu relevantne za reviziju.

Neka od pitanja koja treba uzeti u obzir prilikom dokumentiranja relevantnih internih kontrola navedena su u prikazu u nastavku.

Prikaz 12.6-2

Dokumentiranje relevantnih internih kontrola

- Kako se značajne transakcije pokreću, odobravaju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju;
- Protok transakcija s dovoljno pojedinosti kako biste utvrdili mjesta na kojima bi se mogli dogoditi značajni pogrešni prikazi zbog pogreške ili prijevare; te
- Interne kontrole nad procesom financijskog izvještavanja na kraju razdoblja, uključujući značajne računovodstvene procjene i objave.

Najčešći oblici dokumentacije koju priprema menadžment ili revizor su:

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

Vrsta i opseg potrebne dokumentacije ovise o profesionalnoj prosudbi. Čimbenici koje treba razmotriti uključuju:

- Vrstu, veličinu i složenost subjekta i njegove interne kontrole,
- Dostupnost informacija iz subjekta, te
- Revizijsku metodologiju i tehnologiju koje se koriste tijekom revizije.

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

12.7 Ažuriranje dokumentacije o kontrolama u kasnijim razdobljima

Prilikom planiranja revizije narednog razdoblja, revizor može koristiti dokumentaciju pripremljenu ili dobivenu u prethodnom revizijskom razdoblju. Ta dokumentacija uključuje elemente navedene u nastavku.

Prikaz 12.7-1

Opis	
Ažuriranje dokumentacije o kontrolama pripremljene u prijašnjim razdobljima	• Izradite kopiju dokumenata o kontrolama iz proteklog razdoblja kao polazišne informacije koje će se ažurirati u tekućoj godini. Ako se ništa nije promijenilo, procijenite provedbu kontrola, a zatim njihovu oblikovanost. Ako se kontrola provodi a rizik se nije mijenjao, oblikovanost kontrola bit će prihvatljiva; • Ažurirajte popis rizika koji se trebaju ublažiti kontrolom; • Utvrdite gdje je došlo do promjena u internoj kontroli na razini subjekta i u transakcijama. Ovo se postiže postupcima koji se odnose na provedbu kontrola; • Ondje gdje primijetite promjene (u rizicima ili kontrolama), utvrdite jesu li oblikovane i provedene nove interne kontrole; • Ažurirajte način na koji se interne kontrole povezuju s odgovarajućim čimbenikom rizika; te • Ažurirajte zaključke o kontrolnom riziku.

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

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Promjene u prožimajućim kontrolama (kontrolama na razini subjekta)

Kada ažurirate dokumentaciju o kontrolama, pažljivo razmotrite promjene u prožimajućim kontrolama (kontrolama na razini subjekta). Te bi promjene mogle imati značajan utjecaj na učinkovitost drugih specifičnih (transakcijskih) kontrola, a mogu utjecati i na revizijsku reakciju na procijenjene rizike. Na primjer, odluka menadžmenta da se zaposli kvalificirani stručnjak za pripremu financijskih izvještaja može znatno smanjiti rizik pogrešaka u financijskim podacima i pospješiti učinkovitost transakcijskih kontrola koje su ranije možda podcijenjene. U protivnom, tj. ako menadžment ne zamijeni nekompetentnog IT menadžera ili ne odvoji dovoljno sredstava za rješavanje rizika povezanih sa sigurnošću IT sektora, to bi moglo ugroziti druge interne kontrole koje su na snazi. U svakom slučaju, ove promjene mogle bi izazvati značajne promjene u odgovarajućoj revizijskoj reakciji.

12.8 Pisane izjave o internoj kontroli

Menadžment bi trebao dati pisane izjave o svojoj odgovornosti za takve interne kontrole budući da smatra da je potrebno omogućiti pripremu financijskih izvještaja u kojima nema značajnih pogrešnih prikazivanja koji proizlaze iz prijevare ili pogreške.

12.9 Studije slučaja—Procjena interne kontrole

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

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

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

1. korak — Prepoznavanje rizika

Prvi i najvažniji korak u procjeni interne kontrole jest utvrditi koje rizike treba ublažiti internom kontrolom. To uključuje rizike koji su prepoznati na temelju stečenog razumijevanja subjekta, ostale prožimajuće čimbenike rizika i uobičajene transakcijske čimbenike rizika povezane s poslovnim procesima kao što su nabava i prodaja, isplata plaća i sl.

2. korak — Oblikovanost kontrola

Drugi korak sastoji se od postavljanja upita o kontrolama koje menadžment provodi da bi se suočio s rizicima koji su prepoznati u gore navedenom 1. koraku i procijenio ih.

Kontrole na razini subjekta

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

- čimbenika rizika s kojima se treba baviti pomoću različitih elemenata interne kontrole (Prepoznavanje rizika – 1. korak (gore));
- postojećih kontrola (ako ih ima) koje ublažavaju navedene rizike (Oblikovanost kontrola – 2. korak (gore));
- prikupljenih dokaza koji pokazuju da prepoznate kontrole zaista postoje i koriste se. (Provedba kontrola – 3. korak (dolje)); te
- konteksta i djelovanja kontrola koje su prepoznate i provode se (Dokumentiranje kontrola – 4. korak (dolje)).

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola ?	Opišite vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti menadžmenta	Opišite upite/promatranja koji dokazuju da se prepoznate kontrole provode
1. rizik: Uopće se ne naglašava nužnost poštenja i etičkih vrijednosti			
Moguće kontrole (<i>odaberite one koje se mogu primijeniti</i>):			
a) Menadžment riječima i djelima uvijek pokazuje ustrajanje u visokim etičkim standardima.	Da	<i>Suraj i menadžmentov tim u svakodnevnoj komunikaciji sa zaposlenicima uvijek naglašavaju nužnost poštivanja sigurnosnih i etičkih standarda.</i>	<i>Razgovarao s dva zaposlenika, Jonom i Amadom, koji su to potvrdili.</i>
b) Menadžment ukida ili smanjuje poticaje ili iskušenja zbog kojih bi se osoblje moglo upustiti u nepoštene ili neetičke radnje.	Da	<i>Suraj je prihvatio našu preporuku u proteklom razdoblju i sastavio je kodeks ponašanja koji navodi kakvo se ponašanje očekuje od osoblja.</i>	<i>Zaposlenici su dobili kopiju kodeksa ponašanja i nazočili su sastanku 13. svibnja na kojem su pojašnjene smjernice.</i>
c) Postoji kodeks ponašanja ili neki njegov ekvivalent u kojem su izloženi očekivani standardi etičkog i moralnog ponašanja.	Da	<i>Vidi gore naveden odgovor na pitanje b).</i>	<i>Pregledan kodeks ponašanja.</i>

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola ?	Opišite vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti menadžmenta	Opišite upite/promatranja koji dokazuju da se prepoznate kontrole provode
d) Zaposlenici posve razumiju koje je ponašanje prihvatljivo, a koje neprihvatljivo i što učiniti kada se susretnu s neprimjerenim ponašanjem.	Da	<i>Zaposlenici su u prošlosti disciplinski sankcionirani za neprimjereno ponašanje.</i>	<i>Suraj odmah otpusti osobe koje su uhvaćene u krađi ili neetičkom ponašanju. Prošle su godine zabilježena dva takva slučaja s privremenim radnicima. Zabilježeno je da je novi zaposlenik otpušten ubrzo nakon što je uhvaćen u krađi uredske opreme.</i>
e) Neprimjereno ponašanje zaposlenika uvijek se sankcionira.	Da	<i>Suraj ne tolerira nezakonito ili neetičko ponašanje kod zaposlenika, klijenata ili dobavljača.</i>	
f) Ostalo (objasnite).	Ne		
2. rizik: Zapošljavanje ili zadržavanje nekompetentnih zaposlenika			
Moguće kontrole (odaberite one koje se mogu primijeniti):			
a) Osoblje tvrtke ima kompetencije i edukaciju koje su potrebne za obavljanje dužnosti koje su im dodijeljene.	Da	<i>Svi zaposlenici educiraju se na radnom mjestu i osigurava se odgovarajuće praćenje njihova rada.</i>	<i>Intervjuirana su dva zaposlenika, Jon i Amada, koji:</i> <i>su posve razumjeli svoje uloge i odgovornosti unatoč nedostatku pisanog opisa posla.</i> <i>su izjavili da dobiju upute svaki put kada se neki stroj ili postupak promijeni.</i> <i>dobiju pohvalu kada stvari idu bolje nego što se očekivalo i kojima se odmah kaže ako neki posao nije dobro obavljen.</i>
b) Menadžment definira znanje i vještine neophodne za radna mjesta svojih zaposlenike.	Da	<i>Menadžment ima vještine koje se tiču proizvodnje, prodaje i administracije. Ravi i Parvin daju savjete o poslovanju, marketingu i pravnim pitanjima.</i>	
c) Opisi radnih mjesta postoje i učinkovito se koriste.	Ne		
d) Menadžment za osoblje osigurava edukacije o relevantnim temama.	Ne		
e) Održava se broj zaposlenika koji je potreban za učinkovito obavljanje potrebnih zadataka.	Da	<i>Tijekom godine nije bilo slobodnih radnih mjesta na bilo kojem radno mjestu koje ima utjecaja na financijsko izvještavanje.</i>	
f) Nastoji se osoblje uvijek zaposliti na radno mjestu koje odgovara njihovim vještinama.	Ne		<i>Upiti postavljeni zaposlenima u administraciji (Mirelli i Cliffu) pokazali su da se broj zaposlenika nije mijenjao tijekom navedenog razdoblja.</i>
g) Osoblje prima naknade i nagrađuje se za dobro izvršenje posla.	Ne	<i>Zaposlenike se pohvali kada posao dobro odrade. Ne postoji sustav bonusa, osim za prodavače.</i>	

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola ?	Opišite vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti menadžmenta	Opišite upite/promatranja koji dokazuju da se prepoznate kontrole provode
h) Ostalo (objasnite).	Ne		
3. rizik: Menadžment ima loš stav prema internoj kontroli i/ili upravljanju poslovnim rizicima			
Moguće kontrole (odaberite one koje se primjenjuju): Menadžment pokazuje pozitivne stavove i postupke za: a) Uspostavljanje i održavanje kvalitetne interne kontrole nad financijskim izvještavanjem (uključujući i menadžmentovim zaobilaženjem kontrola i drugim prijevarama): – Odgovarajući izbor/primjena računovodstvenih politika, – Kontrole obrade informacija, i – Postupanje s računovodstvenim osobljem. b) Menadžment osoblju pokazuje koje je ponašanje primjereno. c) Menadžment je uspostavio postupke za sprječavanje neovlaštenog pristupa ili uništavanja imovine, dokumenata i evidencije.	Da Da Da	<i>Menadžment dobro usvaja preporuke čija provedba nije skupa ili komplicirana i ima pozitivan stav prema internoj kontroli.</i> <i>Pogledajte gore navedene komentare o stavovima i kodeksu ponašanja.</i>	<i>Pregledan poslovni plan, koji je uključivao:</i> • Prodaju i prognozu novčanog toka. • Očekivane kapitalne izdatke. • Raspravu o tome kako recesija može utjecati na njihovo poslovanje u smislu prodaje i mogućnosti da neki dobavljač ode u stečaj. <i>Preporuke iz našeg pisma menadžmentu su uvijek bile prihvaćane ako su bile izvedive.</i> <i>Na temelju naših razgovora sa zaposlenicima (vidi 2. korak), oni razumiju što je potrebno i koja pravila treba poštivati.</i>

Okruženje kontrola	Postoji li kontrola?	Opišite vrstu popratne dokumentacije ili aktivnosti menadžmenta	Opišite upite/promatranja koji dokazuju da se prepoznate kontrole provode
d) Menadžment analizira poslovne rizike i poduzima odgovarajuće mjere.	Neke	<i>Iako menadžment upravlja poslovnim rizicima na neformalan način, o tome se raspravlja na sastancima, što se odražava i na poslovni plan.</i>	<i>U razgovoru nam je Jawad rekao da je Suraj otvoren za razgovor o problemima te da nije osjetio da se na njega vrši pritisak kako bi manipulirao financijskim izvještajima. Prema Surajevim riječima: "Brojke su takve kakve jesu, bile one ovoga mjeseca dobre ili loše."</i>

Čimbenici rizika: što može poći po zlu

Ključne tvrdnje C=Potpunost E= Postojanje A= Točnost V= Vrednovanje	Komponenta interne kontrole CE= Okruženje kontrola CA= Kontrolne aktivnosti IS = Informacije i priopćavanje MO= Monitoring	Komponenta interne kontrole	Računi su djelomično ili uopće nisu pohranjeni i zabilježeni	Prodaja za gotovinu nije evidentirana ili je djelomično evidentirana	Zabilježeni računi pripisani su krivom kupcu (pogreška ili prijevarena)	Računi su zabilježeni u krivom razdoblju	Nije se pravodobno bavilo dospjelim potraživanjima											
	Vrsta kontrole P= Sprječava D= Otkriva i ispravlja																	
	Tvrdnje prema čimbenicima rizika			CAE	CAE	CAE	CAE	AV										
Karla priprema potvrdu o pohrani, ali Jawad vrši pohranu kako bi se osigurala podjela funkcija.		CA	P															
Pri otvaranju pošte, čekovi se označuju “samo za pohranu” uz Dephtin broj računa. Banka se upućuje da ne unovačuje čekove.		CA	P															
Zaprimljeni čekovi se popisuju, prebrojavaju i pregledavaju prije pohrane.		CA	P															
Suraj i Jawad istražuju Račune starije od 90 dana te se dokumentiraju poduzete mjere.		CA					D											
Postoje postupci razgraničenja kako bi se osiguralo dasu u računi zabilježeni u ispravnom razdoblju.		CA				P												
Redovito se priprema popis zastarjelih potraživanja te se jednom mjesečno dostavlja Suraju i Jawadu.		IS					D											
Suraj redovito pregledava zastarjela potraživanja i bavi se dospjelim računima. Računi sa zakašnjelim plaćanjem navedeni u COD uvjetima.		MO					P											
Ublažavaju li kontrolni postupci čimbenik rizika?				Ne	Ne													
Oznaka:D=Rizik ublažen, U=umjereno ublažen, N=postoji značajan nedostatak																		
Prepoznata slabost																		
Kako se kupcima ne šalju izjave, slabost kontrole je u tome da bi se određenom kupcu mogao pripisati krivi račun.																		
Kako je većina izložbene prodaje u gotovini, a računi se izdaju samo kada se to traži, postoji rizik da se neće zabilježiti sve prodaja za gotovinu.																		

Poslovni proces ili transakcijske kontrole

Gore navedena matrica oblikovanosti kontrole uključuje dva od ukupno četiri koraka. Ona povezuje transakcijske rizike s prepoznatim kontrolama, a mogla bi se koristiti i za davanje poveznica o njihovoj provedbi.

3. korak —Provedba kontrole

Treći korak jest utvrditi postoje li kontrole i koristi li ih subjekt.

Izvadak iz postupaka provedbe kontrola prihoda/potraživanja

Postavite upite osoblju zaduženom za obradu određene transakcije.

Ispitane osobe:

Karla Datum 16. veljače 20X3.

Dameer

Datum 17. veljače 20X3.

Maria Ho

Datum 17. veljače 20X3.

Opišite izvedene postupke koji se odnose na određenu transakciju. Osvrnite se na pokretanje, odobravanje, unošenje u računovodstvene evidencije i izvještavanje u financijskim izvještajima.	<i>Sustav funkcionira kako je opisano u dokumentaciji sustava. Vidi WP 530 za kopije dokumenata koje opisuju djelovanje internih kontrola. Međutim, uočili smo da je Maria Ho nova zaposlenica te da zna vrlo malo o aktualnom sustavu.</i>
Opišite postupak bilo kojeg prijenosa informacija od jedne osobe (kreatora postupka) do druge.	<i>Riječ je o prijenosu iz prodaje u računovodstvo. Na temelju testa hodograma aktivnosti, prijenos je dobro obavljen.</i>
Obratite pozornost na učestalost i vrijeme provedenih postupaka interne kontrole.	<i>Zabilježeno u matrici oblikovanosti kontrola.</i>
Prepoznajte sve opće IT kontrole nužne za zaštitu datoteka s transakcijskim podacima i osigurajte pravilno funkcioniranje primjene internih kontrola.	<i>Opće IT kontrole su minimalne zbog male veličine subjekta.</i>
Dokumentirajte postojeće postupke kojima se pokrivaju bolovanja i godišnji odmor osoblja. Ako godišnji odmor nije iskorišten u posljednjih 12 mjeseci, navedite zašto.	<i>Mjesto službenika u odjelu prodaje bilo je prazno četiri mjeseca prije nego što je Maria zaposlena. Zbog toga je tijekom toga vremena podjela dužnosti bila ograničena.</i>
Upitajte za opseg i vrstu pogrešaka prepoznatih u proteklom razdoblju.	<i>Većina pogrešaka dogodila se zbog grešaka u određivanju cijene, što se zasada uglavnom provodi ručno.</i>
Pitajte je li se od bilo koga zahtijevalo da zaobiđe dokumentirane postupke.	<i>Odbijen je zahtjev voditelja prodaje da se njegovom prijatelju znatno spusti cijena seta za spavaću sobu.</i>

4. korak—Dokumentacija o kontrolama

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

Poslovni proces—Sustav prihoda/potraživanja/potvrda

Ključni rizici na koje se treba osvrnuti i relevantni postupci kontrole

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

Kada klijent potpiše nalog za prodaju da bi ga se odobrilo, taj se nalog unosi u računovodstveni sustav koji mu automatski dodijeli serijski broj. Čim je nalog spreman za isporuku, pripremi se dokument o isporuci, unese se u sustav i poveže s narudžbom. Zatim Karla iz računovodstvenog sustava pripremi račun, kojemu se automatski dodijeli serijski broj u sustavu. Postoji strogo pravilo da neće doći do isporuke ako se broj dokumenta isporuke ne unese u sustav. Sustav zatim može pratiti koji su nalozi popunjeni, a koji su još uvijek u tijeku prema datumu isporuke.

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

Prodajni nalozi pripremaju se za svaku zaprimljenu narudžbu i unose u računovodstveni sustav, koji narudžbi automatski dodjeljuje serijski broj. Jedina iznimka je namještaj koji se prodaje izravno u trgovini ili drugi manji artikli u direktnoj prodaji.

3. ***Nisu prepoznate transakcije s povezanim strankama***

Zasada nema kontrola.

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

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

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

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

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

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

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

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

8. ***Naplate se djelomično ili uopće ne deponiraju/bilježe (prijevarena ili pogreška)***

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

9. ***Za naplate se odobrava pogrešno konto (prijevarena ili pogreška)***

To se može primijetiti tijekom pregleda mjesečne prodaje i potraživanja.

10. ***Naplate su evidentirane u pogrešnom obračunskom razdoblju***

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

11. ***Nema evidentiranih olakšica za sumnjiva ili nenaplativa salda***

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

12. ***Dospjela potraživanja ne prate se pravodobno***

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

Pogledajte posebnu zabilješku 545-6 (nije uključena) za kontrole nad internetskom prodajom.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

1. korak - Prepoznavanje rizika

Prvi i najvažniji korak u procjeni interne kontrole jest utvrditi koje rizike internom kontrolom treba ublažiti. To uključuje rizike koji su prepoznati na temelju stečenog razumijevanja subjekta, ostale prožimajuće čimbenike rizika i uobičajene transakcijske čimbenike rizika povezane s poslovnim procesima kao što su nabava i prodaja, isplata plaća i sl.

2. korak — Oblikovanost kontrola

Drugi korak sastoji se od postavljanja upita o kontrolama i ocjenjivanja kontrola koje menadžment provodi kako bi se suočio s rizicima koji su prepoznati u gore navedenom 1. koraku.

Prožimajuće kontrole (na razini subjekta) i opće IT kontrole

Prikaz u nastavku obrađuje svaki od 4 koraka navedenih u ovom poglavlju. On se može koristiti za dokumentiranje sljedećega:

- čimbenika rizika koje treba riješiti pomoću različitih elemenata interne kontrole (Prepoznavanje rizika – 1. korak (gore));
- postojećih kontrola (ako takve postoje) koje ublažavaju rizike (Oblikovanost kontrola – 2. korak (gore));
- prikupljenih dokaza koji pokazuju da prepoznate kontrole zaista postoje i koriste se; (Provedba kontrola – 3. korak (dolje)); te
- konteksta i djelovanja kontrola koje su prepoznate i koje se provode (Dokumentiranje kontrola – 4. korak (dolje)).

Kontrole na razini subjekta	
Rizici koje treba razmotriti	Relevantne kontrole
Okruženje kontrola: • Ne naglašava se važnost/potreba poštenja i etičkih vrijednosti. • Ne inzistira se na kompetentnosti zaposlenika. • Osobe zadužene za upravljanje ne nadgledaju učinkovito rad menadžmenta. • Uprava ima negativan stav prema internoj kontroli i/ili upravljanju poslovnim rizikom. • Neučinkovita/neprijmjerena organizacijska struktura za planiranje, kontrolu i postizanje ciljeva. • Nema politika/postupaka koji bi osigurali učinkovito upravljanje ljudskim potencijalima.	<i>Raj u svakodnevnoj komunikaciji sa zaposlenicima i svojim postupcima stalno naglašava potrebu za poštenjem i etičkim poslovanjem.</i> <i>Ima dobar stav prema internoj kontroli—u prošlosti je primijenio revizijske preporuke koje su bile izvedive.</i> <i>Nema formalne upravljačke strukture, ali Raj se redovito sastaje sa Surajem i Jawadom (Dephta).</i>

Kontrole na razini subjekta	
Rizici koje treba razmotriti	Relevantne kontrole
Ublažavaju li kontrole navedene čimbenike rizika?	Da
Opišite upite/promatranja koji osiguravaju da su prepoznate kontrole provedene.	Obavljen razgovor s Ruby, koja je potvrdila da se Raj uvijek prema dobavljačima i kupcima odnosi etički i pošteno. Pregledan zapisnik s prošlog sastanka koji je pripremio Jawad.
Procjena rizika: • Menadžment često bude iznenađen događajima koji prethodno nisu prepoznati/procijenjeni ili samo reagira na događaje, umjesto da planira reakcije unaprijed.	Poslovni plan priprema se na godišnjoj razini. Raj prati mjesečne novčane tokove i trendove u prodaji.
Ublažavaju li kontrole navedene čimbenike rizika?	Da
Opišite upite/promatranja koji osiguravaju da su prepoznate kontrole provedene.	Pregledan primjerak poslovnog plana, koji je doista uključio mogućnost da gospodarstvo utječe na prodaju. Pregledana mapa s podacima o mjesečnim novčanim tokovima koja je dana Raju. Dokaz da je Raj izvršio pregled su komentari u dokumentima i zahtjevi za promjene.
Rizici vezani uz financijsko izvještavanje: • Događaji i uvjeti (izuzev transakcija) značajni za financijske izvještaje možda neće biti zamijećeni ili evidentirani; • Slab nadzor/kontrola nad financijskim izvještavanjem, unosima u dnevnik i pripremom značajnih procjena/objava mogao bi dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima; • Značajna pitanja koja se odnose na financijsko izvještavanje možda nisu spomenuta upravnom odboru ili vanjskim strankama, kao što su bankari ili nadzorna tijela.	Raj se sastaje sa Surajem i Jawadom (Dephta) kako bi pregledali financijske izvještaje i poslovne planove. Raj pregledava financijske izvještaje, a unose u dnevnik samo kada ima vremena. (Povećan rizik zbog nedostatka podjele dužnosti, što Ruby daje mogućnost da knjiži unose koje nitko ne kontrolira.)
Ublažavaju li kontrole navedene čimbenike rizika?	Ne. Slabosti kontrola uključuju rizik menadžmentova zaobilaženja kontrola i nedostatak podjele dužnosti u tako malom subjektu.
Opišite upite/promatranja koji osiguravaju da su prepoznate kontrole provedene.	Pregledana mapa s mjesečnim financijskim podacima koja je predana Raju. Međutim nema dokaza da je Raj zaista pregledao izjave.
Sprječavanje prijevara: • Menadžment nije razmotrio ili procijenio rizike prijevare (uključujući menadžmentovo zaobilaženje kontrola).	Raj drži gotovinu i dragocjenosti pod ključem. Raj je uključen u svaki korak poslovanja, uključujući i proizvodnju, stoga nadzor nad svim operacijama smanjuje rizik prijevare.
Ublažavaju li kontrole navedene čimbenike rizika?	Ne. Dragocjenosti se čuvaju na sigurnom, ali Raj je bio dosta odsutan ove godine, što je smanjilo doseg menadžmentova nadzora. Osim toga, poznato je da je knjigovođa imao osobnih financijskih problema.
Opišite upite/promatranja koji osiguravaju da su prepoznate kontrole provedene.	Pregledano mjesto gdje se gotovina čuva pod ključem i provjereno da samo Raj ima ključ.

Opće IT kontrole	
Rizici koje treba razmotriti	Relevantne kontrole
Rizici koje treba razmotriti - Nema politika/postupaka koji bi osigurali učinkovito upravljanje informacijskim tehnologijama ili nadgledanje zaposlenika u IT odjelu. - Ne postoji usklađivanje poslovnih ciljeva, rizika i IT planova; - Oslanjanje na sustave/programe koji netočno obrađuju podatke ili obrađuju netočne podatke; te - Neovlašten pristup podacima. Moguće uništavanje podataka, nepravilne izmjene, neovlaštene ili nepostojeće transakcije ili netočno evidentiranje transakcija.	Nema IT politika i postupaka. IT troškovi i najveće nabave dio su godišnjeg proračuna (ako su predviđeni). Raj osigurava da je softver ažuriran i da Ruby radi sigurnosne kopije podataka.
Ublažavaju li kontrole navedene čimbenike rizika?	Da, s obzirom na malu veličinu poslovanja.
Opišite upite/promatranja koji osiguravaju da su prepoznate kontrole provedene.	Pregledan godišnji proračun u kojem su jedna stavka bili i IT troškovi. Za navedeno razdoblje nisu planirane veće nabave.

Poslovni proces ili transakcijske kontrole

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

Subjekt: Kumar & Co. Kraj razdoblja: 31. prosinca 20XX.

1. korak - Opišite transakcijske rizike		Tvrdnje na koje utječu	2. korak –opišite RCIP-ove (postoji li više kontrola, pogledajte matricu oblikovanosti kontrola)	Ocijenite kontrolu		Rezidualni rizik(V,U
				Oblikovanost	Provedba	
1	Isporučena roba / obavljene usluge koje nisu fakturirane.	C	Evidencije isporuke se na tjednoj bazi uspoređuju s evidencijama prodaje da se osigura da postoji faktura za svaku evidenciju.	OK	545-2	N
2	Prihodi su djelomično evidentirani ili uopće nisu evidentirani (npr. prodaja za gotovinu).	CA	Računovođa svaki mjesec uspoređuje izdane prodajne fakture i zabilježene prihode u računovodstvenim evidencijama,	OK	545-2	N
3		CE	Raj pregledava mjesečne prodaje, potraživanja i evidencije računa(Napomena: malo kupaca a većina prodaje je vezana uz Cambridge)	OK	545-2	N

4	Ne primjenjuju se politike priznavanja prihoda.	CEA	Prihod se bilježi nakon isporuke robe i izdavanja faktura. Međutim, nema stvarne kontrole razgraničenja	Djelomična	545-2	M
5	Prihodi/primici evidentirani u pogrešnom	A	Raj i Ruby svaki tjedan pregledavaju prodaje	Djelomična	545-2	M
6	Primici su djelomično / uopće nisu deponirani ili evidentirani.	CA	Raj bi vjerojatno primijetio nedeponirane prihode u svojim mjesečnim pregledima potraživanja	Ne	Ne	M
7	Nema ispravaka za sumnjiva i nenaplativa salda.	V	Samo na kraju godine	Ne	Ne	H
8	Nisu prepoznate transakcije s povezanim strankama.	CEAV	Prodaje Dephti bilježe se u poseban račun i Raj ih pregledava svaki mjesec. Ali nisu utvrđene povezane stranke	Djelomična	545-2	M
9						

Na temelju profesionalne prosudbe (koja će uzeti u obzir gore navedene informacije) procijenite rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (RMM) za svaku tvrdnju.

Tvrdnja		RMM	Opišite revizijske postupke (poput testa detalja ili testa kontrola) kako bi reagirali na procijenjene rizike	Ref. RL
Potpunost		Niska	Pogledajte revizijski programa prodaja i potraživanja.	705-C.100
Postojanje		Niska	Pogledajte revizijski programa prodaja i potraživanja.	705-C.100
Točnost		Umjereno	Obavite dodatan posao za priznavanje prihoda i razgraničenje. Pojediniosti su navedene u programu prodaja i potraživanja.	705-C.100
Vrednovanje		Umjereno	Pažljivo pregledajte ispravke za sumnjive račune kako je opisano u C.100	705-C.100

Napomena: RMM na razini tvrdnja temelji se na tvrdnjama na koje utječu transakcijski rizici (gore) i obujmu "rezidualnog rizika" koji ostaje nakon ublažavanja.

3. korak 3—Provedba kontrole

Provedba transakcijske kontrole

Izvadak iz postupaka provedbe kontrola prihoda/potraživanja

Ispitane osobe:

Ruby Datum 22. veljače, 20X3.

Raj Datum 22. veljače 20X3.

Opišite izvedene postupke koji se odnose na određenu transakciju. Osvrnite se na inicijaciju, odobrenje, unošenje u računovodstvene evidencije i izvještavanje u financijskim izvještajima.	<i>Sustav funkcionira kako je opisano u dokumentaciji sustava. Vidi WP 535 za kopije dokumenata koji pokazuju djelovanje internih kontrola.</i>
Opišite postupak bilo kojeg prijenosa informacija od jedne osobe (vlasnika postupka) do druge.	<i>Riječ je o prijenosu iz prodaje u računovodstvo. Na temelju testa hodograma aktivnosti, prienos je dobro obavljen.</i>
Obratite pozornost na učestalost i vrijeme provedenih postupaka interne kontrole.	<i>Zabilježio na matrici oblikovanosti kontrola.</i>
Prepoznajte sve opće IT kontrole nužne za zaštitu datoteka s transakcijskim podacima i osigurajte pravilno funkcioniranje primjene internih kontrola.	<i>Opće IT kontrole su minimalne zbog male veličine subjekta.</i>
Dokumentirajte postojeće postupke koji pokrivaju bolovanja i godišnje odmore osoblja. Ako godišnji odmor nije iskorišten u posljednjih 12 mjeseci, naznačite zašto.	<i>Ruby je zaposlena na skraćeno radno vrijeme pa rješava sve zaostatke u evidenciji kada se vratila u ured. Zbog minimalnog broja transakcija, to je bilo dovoljno.</i>
Upitajte za opseg i vrstu pogrešaka prepoznatih u proteklom razdoblju.	<i>Većina pogrešaka dogodila se zbog grešaka u količini naručene i isporučene robe. Rajeva kontrola za uočavanje takvih pogrešaka sastoji se u povezivanju popisa prodaje i narudžbi, a naš test hodograma aktivnosti pokazao je da ona učinkovito funkcionira.</i>
Pitajte je li se od bilo koje osobe zahtijevalo da zaobiđe dokumentirane postupke.	<i>Nije zabilježen takav slučaj.</i>

4. korak—Dokumentacija o internoj kontroli

Napomena: kontrole se navode masnim slovima.

Izvadak iz dokumentacije poslovnih procesa uz korištenje narativnog pristupa—Kumar&Co.

Poslovni proces—Sustav prihoda/potraživanja/potvrda

Prodajni nalozi

Prodajni nalozi pripremaju se za svaku zaprimljenu narudžbu i unose u računovodstveni sustav, koji svakoj narudžbi **automatski dodjeljuje serijski broj**. Jedina iznimka je namještaj koji se prodaje izravno u trgovini ili drugi manji artikli koji su u direktnoj prodaji.

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

Raj **uspoređuje i pregledava** podatke iz zapisnika o narudžbama s onim iz zapisnika o prodaji kako bi provjerio njihovu točnost.

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

Prodaja u trgovini

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

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

Potraživanja

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

Ruby priprema **starosni popis potraživanja** i predaje popis Raju kako bi ga on pregledao.

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

13. Priopćavanje nedostataka u internoj kontroli

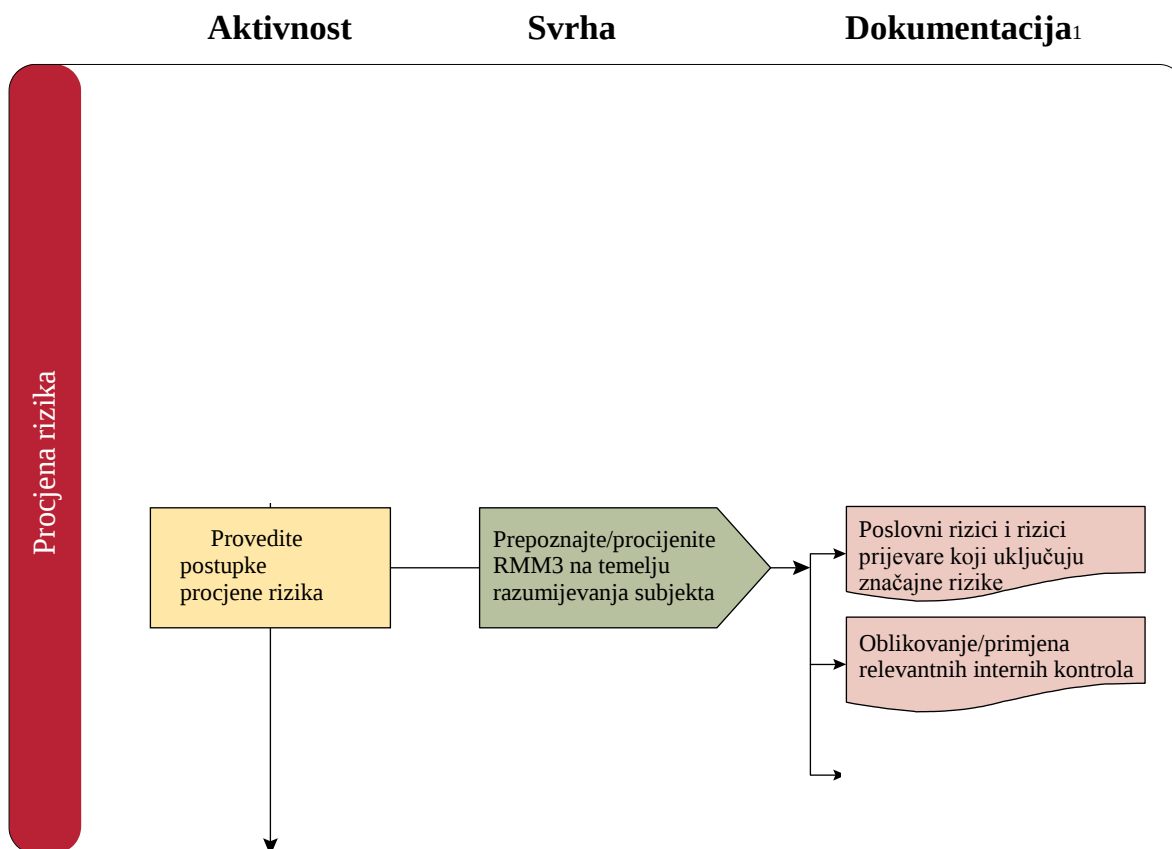
Sadržaj poglavlja

Smjernice za priopćavanje o prepoznatim nedostacima interne kontrole koji, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, zaslužuju pozornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Relevantni MRevS

265

Prikaz 13.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
260.10	Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (primjerice, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, primjerice, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike-menadžere. Za razmatranje različitosti struktura upravljanja, vidjeti točke A1-A8. (b) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, primjerice, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-menadžere.
265.6	Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Nedostatak u internim kontrolama – postoji kada: (i) kontrole su oblikovane, implementirane ili djeluju na takav način da ne mogu pravodobno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima, ili (ii) nedostaju kontrole za pravodobno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje, pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima. (b) Važan nedostatak u internim kontrolama – nedostatak ili kombinacija nedostataka u internoj kontroli koji su, po revizorovoj prosudbi, od dostatne važnosti da zaslužuju pozornost onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točku A5.)
265.7	Revizor će utvrditi je li, na osnovi obavljenog revizijskog posla, revizor otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama. (Vidjeti točke A1-A4.)
265.8	Ako je revizor otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama, revizor će odrediti, na osnovi obavljenog revizijskog posla, tvore li oni, pojedinačno ili skupno, važne nedostatke. (Vidjeti točke A5-A11.)
265.9	Revizor će pravodobno onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku priopćiti važne nedostatke u internim kontrolama otkrivene tijekom revizije. (Vidjeti točke A12-A18, A27.)
265.10	Odgovarajućoj razini menadžmenta revizor će također pravodobno priopćiti: (Vidjeti točke A19, A27.) (a) u pisanom obliku, važne nedostatke u internim kontrolama koje je revizor priopćio ili namjerava priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako bi bilo neprimjereno komunicirati s menadžmentom u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A14, A20-A21.) ostale nedostatke u internim kontrolama otkrivene tijekom revizije koje menadžmentu nisu priopćile druge stranke i koje su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od dostatne važnosti da zaslužuju menadžmentovu pozornost. (Vidjeti točke A22-A26.)

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
265.11	U pisano priopćenje o važnim nedostacima u internim kontrolama revizor će uključiti: (a) opis nedostataka i objašnjenje njihovih potencijalnih učinaka; i (Vidjeti točku A28.) (b) dostatne informacije kako bi se onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu omogućilo razumijevanje konteksta priopćenja. Revizor će naročito objasniti: (Vidjeti točke A29-A30.) (i) kako je svrha revizije da revizor izrazi mišljenje o financijskim izvještajima; (ii) da revizija uključuje razmatranja internih kontrola relevantnih za sastavljanje financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su odgovarajući u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola; i (iii) da su pitanja o kojima se izvješćuje ograničena na one nedostatke koje je revizor otkrio tijekom revizije i za koje je revizor zaključio da su od dostatne važnosti da bi se o njima izvijestili oni koji su zaduženi za upravljanje.

13.1 Pregled

Tijekom revizije mogu se prepoznati nedostaci u internoj kontroli. Može ih se prepoznati kao rezultat razumijevanja i procjene internih kontrola (vidi 2. svezak, poglavlja 11 i 12), ali i pri stvaranju procjene rizika, obavljanju revizijskih postupaka ili na temelju drugih opažanja u bilo kojoj fazi procesa revizije.

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

Neki od češćih nedostataka kontrola navedeni su u nastavku.

Prikaz 13.1-1

Potencijalni nedostaci interne kontrole	
Prožimajuće kontrole (kontrole na razini subjekta)	Slabe kontrole okruženja kontrola (kontrole na razini subjekta) kao što su neučinkovit nadzor, negativan stav prema internoj kontroli ili zabilježeni slučajevi menadžmentova zaobilaženje kontrola ili prijevare.
	Promjene u osoblju zbog kojih su ključna radna mjesta ostala prazna ili na kojima zaposleno osoblje (primjerice u računovodstvu) nije kompetentno za obavljanje potrebnih zadataka.
	Utvrđeni nedostaci u općim IT kontrolama.
	Provedene neadekvatne kontrole radi rješavanja značajnih nerutinskih događaja kao što je uvođenje novog računovodstvenog sustava, automatizacija sustava kao što je prodaja ili stjecanje nove tvrtke.

Potencijalni nedostaci interne kontrole	
Prožimajuće kontrole (kontrole na razini subjekta)	Nemogućnost menadžmenta da nadgleda pripreme financijskih izvještaja. To bi moglo uključivati nedostatak: • Općih kontrola monitoringa (primjerice nadzora osoblja zaposlenog u financijskom računovodstvu); • Kontrola koje se tiču sprječavanja i otkrivanja prijevare; • Nadzora odabira i primjene značajnih računovodstvenih politika; • Kontrola značajnih transakcija s povezanim osobama; • Kontrola nad značajnim transakcijama izvan subjekta redovnog poslovanja; i • Kontrola nad procesom financijskog izvještavanja na kraju razdoblja (kao što su kontrole nad jednokratnim knjiženjima u dnevnik).
	Značajni nedostaci, o kojima se već izvijestilo menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje, nisu ispravljani nakon razumnog vremenskog razdoblja.
Specifične (transakcijske) kontrole	Neučinkovita reakcija menadžmenta na prepoznate značajne rizike (npr. izostanak kontrole nad takvim rizikom).
	Revizor je primijetio pogrešna prikazivanja, iako su ona trebala biti spriječena ili otkrivena i ispravljena putem subjekta internih kontrola.
	Postojeće interne kontrole nisu: • Bile dovoljne za ublažavanje rizika (loša oblikovanost); i/ili • Djelovale kako su oblikovane (loša provedba). To bi moglo biti rezultat loše edukacije, nedostatka kompetentnosti zaposlenika ili neodgovarajućih sredstava za obavljanje potrebnih zadataka.

13.2 Prijevarena

Ako se dobiju dokazi da prijevarena postoji ili može postojati, to bi se pitanje trebalo pripočeti odgovarajućoj razini menadžmenta što je prije moguće. To bi se trebalo učiniti čak i ako se pitanje može smatrati nevažnim.

Koja je odgovarajuća razina menadžmenta pitanje je profesionalne prosudbe, ali bi trebala biti barem jednu razinu iznad osoba koje su uključene u prijevarena na koju se sumnja. Na to bi utjecala i vjerojatnost dosluha te vrsta i veličina prijevare na koju se sumnja. Kada je u prijevarena uključen viši menadžment, potrebna je komunikacija i s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ona može biti usmena ili pismena.

TOČKA ZA RAZMATRANJE**Prijevarena koju je počinio vlasnik-menadžer ili oni koji su zaduženi za upravljanje**

Kada dođe do prijave na samom vrhu organizacije, ne postoji osoba u subjektu kojoj bi se to moglo prijaviti. U tim situacijama revizor može dobiti pravni savjet kako bi utvrdio odgovarajućitijek postupanja u danim okolnostima. Svrha pribavljanja takvog savjeta jest utvrditi koji su koraci (ako ih ima) potrebni da bi se razmotrilo pitanja javnog interesa u slučaju prepoznate prijave.

U većini zemalja revizorova je profesionalna dužnost čuvati tajnost klijentovih podataka. To može uključivati neprijavljivanje prijave vanjskoj stranci. Međutim, revizorova pravna odgovornostvarira od zemlje do zemlje i u određenim okolnostima statuti, zakoni ili sudovi dopuštaju zaobilaženje obveze čuvanja povjerljivosti. U nekim zemljama revizor financijske institucije ima zakonsku obvezuprijaviti nadzornim tijelima pojavu prijave. Također, u nekim zemljama revizor je dužan nadležnim tijelima prijaviti pogrešna prikazivanja u slučajevima kada menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu korektivne radnje.

13.3 Procjena ozbiljnosti nedostatka

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

Predlaže se da se pri ocjeni interne kontrole (vidi 2. svezak, 12. poglavlje) čimbenici rizika koji vjerojatno neće dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima eliminiraju (izostave) iz revizorova razumijevanja interne kontrole. Ako se ove upute poštuju, većina nedostataka kontrola koje revizor prepozna vjerojatno će biti značajna.

Kriteriji za utvrđivanje toga je li nedostatak značajan ili ne slični su kriterijima za bilo koji drugi rizik (vidi 2. svezak, 9. poglavlje). Profesionalna prosudba koristi se za procjenu vjerojatnosti pojave pogrešnog prikaza i potencijalne veličine pogrešnog prikazivanja ako do njega zaista dođe. Ako zaista dođe do pogrešnog prikazivanja, procjena se treba temeljiti na obujmu stvarnog pogrešnog prikazivanja.

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

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

Prikaz 13.3-1

Prepoznavanje značajnog nedostatka	
Kriteriji procjene nedostataka	Vjerojatnost da nedostaci dovode u budućnosti do značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.
	Osjetljivost imovine ili obveza na gubitak ili prijevaru.
	Subjektivnost i složenost utvrđivanja procijenjenih iznosa, kao što su računovodstvene procjene fer vrijednosti.
	Iznosi iz financijskih izvještaja izloženi su nedostatnim kontrolama.
	Opseg aktivnosti, koje su se dogodile ili bi se mogle dogoditi na stanju računa ili klasi transakcija, i izložen je nedostatku ili nedostacima.
	Važnost kontrola u procesu financijskog izvještavanja.
	Uzrok i učestalost izuzetaka otkrivenih kao rezultat nedostataka kontrola.
	Međudjelovanje navedenih nedostataka s drugim nedostacima u internim kontrolama.

13.4 Manji subjekti

Pri procjeni nedostatke kontrola u manjim subjektima, revizor bi trebao obratiti pozornost na sljedeće čimbenike.

Prikaz 13.4-1

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

Osim toga, prijava nedostataka osobama koje su zadužene za upravljanje može biti manje strukturirana nego u većim subjektima.

13.5 Dokumentiranje nedostataka kontrole

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

Jedan mogući pristup dokumentiranju prepoznatih nedostataka naveden je u nastavku. Ova dokumentacija može se koristiti za:

- Raspravljanje o nedostacima s menadžmentom;
- Procjenu ozbiljnosti nedostataka;
- Razmatranje potrebe za dodatnim revizijskim postupcima radi reagiranja na neublaženi rizik; i
- Pripremu potrebnog priopćenja za menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje.

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

Prikaz 13.5-1

Na koji čimbenik rizika ili tvrdnju utječe?	Opišite prepoznati	Koji je potencijalni učinak na financijske izvještaje?	Značajan nedostatak ? (Da/Ne)	Revizijska reakcija
Menadžment nije razmotrio ili procijenio koji su rizici pojave prijevare.	Članovi menadžmentova tima vjeruju jedni drugima i neradujuvode skupe politike i sl. za suočavanje s rizikom prijevare.	Menadžment bi mogao zaobići kontrole i u značajnoj mjeri manipulirati financijskim izvještajima.	Da	Pogledajte provedene specifične postupke koji se tiču knjiženja u dnevnik, povezanih stranaka i priznavanja prihoda.
Prodaja/usluge evidentirane u pogrešnom obračunskom razdoblju	Nema kontrola koje bi spriječile da se to dogodi, a i na temelju testova detalja pronašli smo niz pogrešaka u razgraničenju.	Prihodi bi mogli biti značajno pogrešno prikazani u financijskim izvještajima.	Da	Pogledajte koji se provedeni dodatni postupci odnose na razgraničenje.
Slab nadzor i dokumentiranje kao podrška pripremi procjena.	Klijent nije osigurao gotovo nikakve dodatne dokumente kojima bi potvrdio svoje procjene.	S obzirom na veličinu procjena, određena pogreška mogla bi dovesti do značajne pogreške u financijskim izvještajima.	Da	Prikupite dokaze kako biste potvrdili pretpostavke i ponovno obavili izračune.

TOČKA ZA RAZMATRANJE**Evidentirajte nedostatke na jednom mjestu**

Kada prepoznate nedostatke kontrola, izaberite određeni revizijski obrazac da biste evidentirali relevantne podatke o njima. Na taj ćete način osigurati da su svi prepoznati nedostaci evidentirani na dosljedan način i na jednom mjestu. Ako su nedostaci raspršeni po dosjeu, može ih se previdjeti. To bi moglo rezultirati nepotpunom revizijskom reakcijom na uključene rizike i nepotpunim prijavljivanjem tih rizika menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje.

Opišite implikacije

Pri dokumentiranju nedostataka, odvojite vrijeme i opišite implikacije navedenih nedostataka (tj. "što bi moglo poći po zlu") i, ako postoji, predloženu revizijskureakciju na neublaženi rizik.

Koji je preporučeni tijek djelovanja?

Nije nužno dati menadžmentu prijedlog o radnjama kojima će se ispraviti prepoznati nedostaci kontrola. Međutim, takve preporuke mogle bi biti korisne menadžmentu za određivanje odgovarajućih korektivnih radnji. Kada postoji velika vjerojatnost da ćete menadžmentu dati preporuke, dokumentirajte prijedloge za poboljšanje istovremeno dok evidentirate nedostatke. Ako se ovaj korak ostavi za kasnije, možda će trebati odvojiti dodatno vrijeme za ponovno pregledavanje činjenica.

13.6 Usmene rasprave s menadžmentom

Prije izdavanja pisanog priopćenja, obično se smatra najboljim da se s odgovarajućom osobom ili razinom menadžmenta usmeno razgovara o nalazima (primjerice na temelju predloška pisma), a možda i s onima koji su zaduženi za upravljanje. Odgovarajuća osoba je ona koja može ocijeniti nedostatke i poduzeti potrebne mjere za njihovo otklanjanje. Ovaj korak pomaže revizoru osigurati da su nalazi činjenično točni i formulirani na način koji odgovara okolnostima. To također može omogućiti revizoru dobivanje preliminarnog uvida u menadžmentovu reakciju na navedene nalaze.

Kod značajnih nedostataka, odgovarajuća razina menadžmenta je najviša razina u subjektu, a to može biti vlasnik-menadžer, glavni izvršni direktor ili direktor financija (ili njegov ekvivalent). Za ostale nedostatke, odgovarajućom razinom mogu se smatrati članovi operativnog menadžmenta koji su izravno uključeni u područja kontrola koja su pogođena tim nedostatkom. Ako su sve osobe zadužene za upravljanje također uključene u upravljanje subjektom, imajte na umu da prijava takvih nedostataka najvišem menadžmentu možda neće biti najbolji način za informiranje svih koji su odgovorni za upravljanje.

Ako se neki nedostatak izravno tiče menadžmenta (npr. pitanja o njegovom poštenju ili kompetentnosti), ne bi bilo primjereno o njemu izravno razgovarati s menadžmentom. O tim nalazima obično se razgovara s onima koji su zaduženi za upravljanje.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Ako se neki značajan nedostatak tiče ponašanja ili kompetentnosti vlasnika-menadžera ili onih koji su zaduženi za upravljanje, ne postoji viša razina u subjektu koju bi se izvijestilo o nalazima. U tim situacijama revizor bi trebao razmotriti koliko mu je moguće nastaviti s obavljanjem revizije. Osim toga, u tom slučaju može zatražiti i pravni savjet.

Razgovori s menadžmentom pružaju mu priliku za razgovaranje o nalazima i upoznavanje s reakcijom menadžmenta prije nego što se načini konačna verzija rezultata i prije nego ih se priopći pisanim putem, kako je prikazano u nastavku.

Prikaz 13.6-1

Prednosti	
Razgovori s menadžmentom	Pravovremeno upozorava menadžment o postojanju nedostataka.
	Prilika za dobivanje relevantnih informacija za daljnje razmatranje, kao što su:
	• Potvrda da su opis nedostatka i s njim povezane činjenice (kao što je opseg nekog stvarnog pogrešnog prikazivanja) točni; • Postojanje drugih potencijalnih kompenzacijskih kontrola; • Reakcija menadžmenta i razumijevanje stvarnih uzroka nedostatakaili onih na koje se sumnja; te • Postojanje iznimaka koje proizlaze iz nedostataka koje je menadžmentprimijetio.
	Zatražite od menadžmenta preliminaran odgovor na nalaze.

13.7 Pisana komunikacija

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

Zahtjev da se značajni nedostaci priopće pisanim putem vrijedi za subjekte svih veličina, uključujući i one u kojima je vlasnik ujedno i menadžer, kao i vrlo male subjekte. Priopćavanje takvih pitanja pisanim putem osigurava da su oni koji su zaduženi za upravljanje zaista obaviješteni o problemima.

Čim revizor zaključi da postoje značajni nedostaci, o njima treba razgovarati s menadžmentom, a zatim pisanim putem o tome obavijestiti osobe zadužene za upravljanje. Iako to nije potrebno, takvo pisano priopćenje može uključivati i prijedloge korektivnih mjera. Zahvaljujući navedenim koracima, menadžment može pravovremeno poduzeti korektivne radnje.

13.8 Odgovor menadžmenta na priopćenje

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

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

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

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

Ako značajan nedostatak koji je otkriven u prethodnom razdoblju i dalje postoji, u priopćenju vezanom za tekuće razdoblje može se ponoviti isti opis ili jednostavno pozivati na prethodno priopćenje.

Ako takav nedostatak nije značajan, nije ga potrebno navesti u pisanom priopćenju niti ga ponovno navesti u priopćenju iz tekućeg razdoblja. Međutim, revizor bi mogao ponovno prijaviti ostale nedostatke ako je došlo do promjene u subjektovom menadžmentu ili ako je dobio nove informacije.

Sadržaj priopćenja

Priopćenje značajnih nedostataka obično uključuje:

- Opis vrste svakog značajnog nedostatka i njihovih potencijalnih učinaka. Nije potrebnabrojati njihove učinke;
- Sve prijedloge za otklanjanje nedostataka;
- Aktualne ili predložene reakcije menadžmenta; te
- Izjavu o tome je li revizor poduzeo korake kako bi provjerio jesu li menadžmentovereakcije provedene.

Značajni nedostaci mogu se grupirati za potrebe izvještavanja u slučajevima kada je to prikladno.

Pismo s priopćenjem može sadržavati i ove dodatne elemente:

- Ako bi revizor na internoj kontroli proveo opsežnije postupke, naznaku da bi otkrio više nedostataka o kojima se treba izvijestiti ili da bi zaključio da neke od prijavljenih nedostataka nije trebalo navesti; te
- Bilješku da se priopćenje izdaje za potrebe onih koji su zaduženi za upravljanje se ne može koristiti u druge svrhe.

Lokalni uvjeti vezani za izvještavanje

U nekim pravosudnim sustavima postoje zakoni i propisi koji postavljaju dodatne uvjete za revizora u pitanju priopćavanja jednog ili više specifičnih vrsta nedostataka interne kontrole otkrivenih tijekom revizije. Kada se to dogodi:

- Zahtjevi MRevS-a 265 ostaju na snazi, bez obzira na to zahtijevaju li zakon ili drugi propisi od revizora da koristi specifične pojmove ili definicije;
- Revizor koristi definirane izraze i definicije kako bi njegova priopćenja bila u skladu s važećim zakonima ili propisima.

13.9 Najbolje vrijeme za pisana priopćenja

Revizor je dužan značajne nedostatke u internoj kontroli koje je prepoznao tijekom revizije pravovremeno prijaviti osobama zaduženima za upravljanje. Treba razmotriti ove čimbenike:

- Bi li informacije zbog neopravdanog kašnjenja u njihovom priopćavanju izgubile relevantnost?
- Bi li informacije bile važan čimbenik u omogućavanju onima koji su zaduženi za upravljanje da ispune svoju dužnost nadzora?

Osim ako lokalni zahtjevi ne određuju određeni datum, najkasniji datum kada se pisana komunikacija može izdati je datum prije datuma izvješća revizora ili nedugo nakon toga. Budući da pisana komunikacija čini dio revizijskog dosjea, to omogućuje revizoru da pravovremeno dopuni konačni revizijski dosje.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kada je to moguće, prijavite nedostatke u internim kontrolama mnogo prije nego što započne revizijski rad vezan za kraj razdoblja. Takva rana obavijest omogućila bi menadžmentu da poduzme korektivne mjere koje bi pomogle revizoru jer bi smanjile opasnost od pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja ili tvrdnja. Na primjer, preporuka da se zamijeni ili premjesti nekompetentan računovođa/knjigovođa mogla bi značajno smanjiti opseg posla koji je nužan za pregledavanje pripreme financijskih izvještaja sa stanjem na kraju razdoblja.

13.10 Studije slučaja - Priopćavanje nedostataka u internoj kontroli

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

Nedostaci u internim kontrolama mogu se uočiti u svim fazama revizije (procjena rizika, reakcija na rizik i izvješćivanje), a revizor ih mora prikupljati za naknadne izvještaje koje će podnositi menadžmentu. Značajni nedostaci interne kontrole (vezani i za njihovu oblikovanost i djelovanje) prijavljuju se menadžmentu putem pisma kao što je ono nastavku.

Studija slučaja A — Dephta Furniture, Inc.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. ožujka 20X3.

Suraj Dephta

Dephta Furniture Inc.

[Adresa]

Re: Revizija financijskih izvještaja iz 20X2.

Dragi Suraj,

Cilj je naše revizije steći razumno uvjerenje da u financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja. Naša revizija nije oblikovana s ciljem uočavanja pitanja koja nekome treba priopćiti. Sukladno tome, našom revizijom obično se ne mogu uočiti sva pitanja koja bi vas mogla zanimati i bilo bi pogrešno zaključiti da takva pitanja ne postoje.

Tijekom naše revizije društva Dephta Furniture, Inc. za razdoblje koje je završilo 31. prosinca 20X2, prepoznali smo sljedeće nedostatke u internim kontrolama koje smatramo značajnima. Značajan nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama jesu oni koji su, po našoj profesionalnoj prosudbi, dovoljno važni da osobe zadužene za upravljanje obrate pozornost na njih.

Neovlaštena knjiženja u dnevnik

Trenutno nema kontrole nad knjiženjima u dnevnik koja su se tijekom cijelog razdoblja ručno unosila. Ako ne postoji podjela dužnosti i kontrole nad unesenim knjiženjima, pogreške ili pogrešna prikazivanja mogu proćineopaženo. Iako tijekom revizije nismo naišli na takve značajne pogreške ili pogrešna prikazivanja, činjenica da sada sve osoblje društva ima neograničen i nekontroliran pristup knjiženjima u dnevnik predstavlja rizik za točnost financijskih izvještaja.

Preporučujemo da se dužnosti pravilno rasporede po ulogama i odgovornostima. Nadalje, trebalo bi uspostaviti formalizirani proces pregledavanja. Sva značajna knjiženja u dnevnik prije unosa treba li bi se odobriti, a menadžment bi ih svakog mjeseca još jednom trebao pregledati.

Slabe kontrole zaliha

Trenutno postoje vrlo ograničene kontrole zaliha. Bez odgovarajuće kontrole, zalihe bi mogle biti nepotpune, nepravilno vrednovane ili ukradene.

Preporučujemo da Dephta provede formalizirane kontrole nad označavanjem i povremenim prebrojavanjem zaliha. Evidencija zaliha trebala bi se na mjesečnoj razini uspoređivati sa stvarnim stanjem proizvoda u skladištu. Svakoga mjeseca trebalo bi i fizički pregledati zastarjele i oštećene proizvode kako bi se osiguralo da su svi otpisi zaliha propisno zabilježeni.

Ovo priopćenje pripremljeno je isključivo u svrhu pružanja informacija menadžmentu te nije namijenjeno nijednoj drugoj svrsi. Ne preuzimamo odgovornost prema trećoj stranki koja koristi ovo priopćenje.

S poštovanjem,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Studija slučaja B—Kumar & Co.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. ožujka 20X3.

Rajesh Kumar

Kumar & Co. [Adresa]

Re: Revizija financijskih izvještaja iz 20X2.

Dragi Rajesh,

Cilj je naše revizije steći razumno uvjerenje da u financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja. Naša revizija nije oblikovana s ciljem uočavanja pitanja koja nekome treba priopćiti. Sukladno tome, našom revizijom obično se ne mogu uočiti sva pitanja koja bi vas mogla zanimati i neprimjereno je zaključiti da takva pitanja ne postoje.

Tijekom naše revizije društva Kumar & Co. za razdoblje koje je završilo 31. prosinca 20X2, prepoznali smo sljedeće nedostatke u internim kontrolama koje smatramo značajnima. Značajan nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama jest onaj koji je, po našoj profesionalnoj prosudbi, dovoljno važan da na njega obrate pozornost oni koji su zaduženi za upravljanje.

Nedostatak podjele dužnosti

U društvu Kumar & Co. trenutno postoji nedostatak podjele dužnosti. Honorarni knjigovođa ima potpuni pristup i kontrolu nad vođenjem svih evidencija u Kumaru. Ako se dužnosti ne podijele između više zaposlenika, postoji rizik da knjigovođa napravi nenamjerne ili namjerne pogreške koje se možda neće zamijetiti.

Preporučujemo da društvo Kumar & Co. razmisli o zapošljavanju još jednog honorarnog zaposlenika koji će preuzeti dio knjigovođinih dužnosti. Ako to nije moguće zbog male veličine društva i ograničenja u smislu troškova, preporučujemo da se Raj i Kumar više uključe u aspekte poslovanja koji se tiču vođenja evidencije kako bi se osigurao adekvatan nadzor knjigovođina rada.

Ovo priopćenje pripremljeno je isključivo u svrhu pružanja informacija menadžmentu te nije namijenjeno nijednoj drugoj svrsi. Ne preuzimamo odgovornost prema trećoj stranki koja koristi ovo priopćenje.

S poštovanjem,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. Zaključivanje faze procjene rizika

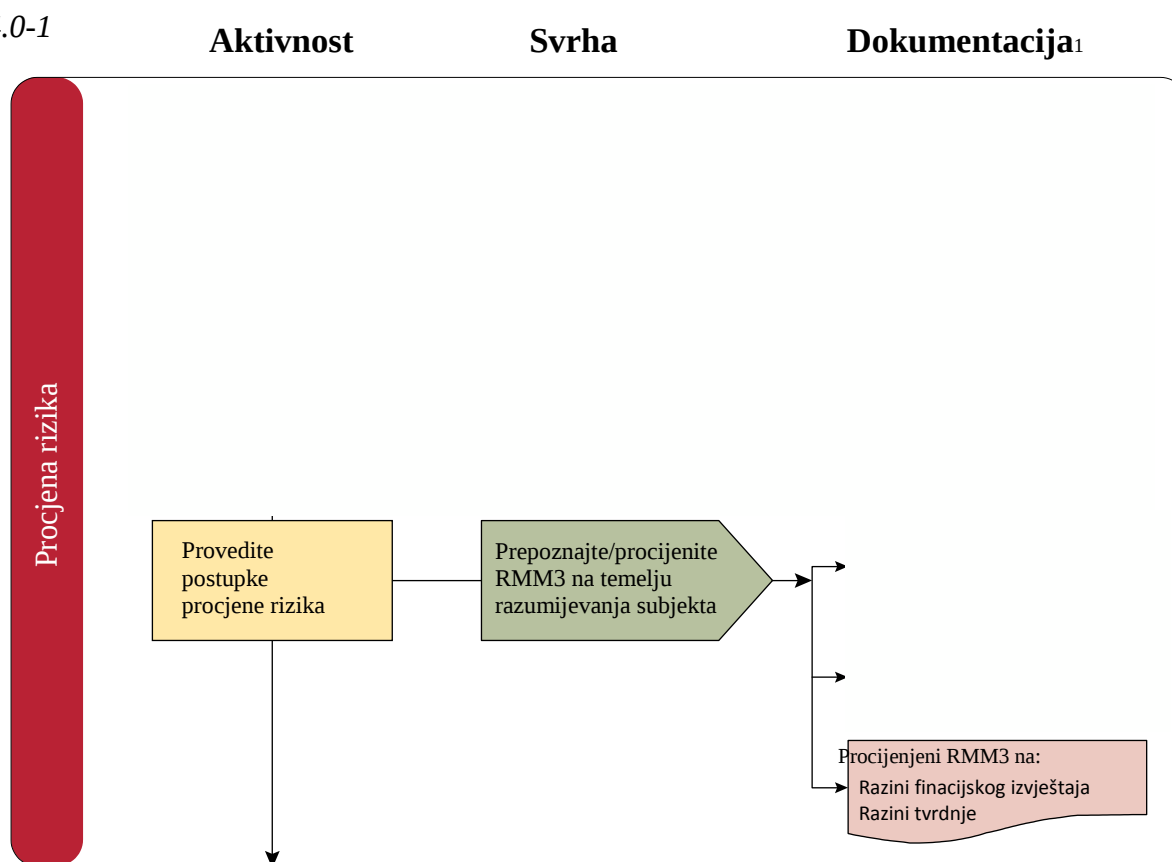
Sadržaj poglavlja

Privođenje kraju faze revizije koja se tiče procjene rizika dokumentiranjem procijenjenih rizika na razini financijskih izvještaja i tvrdnja.

Relevantni MRevS

315

Prikaz 14.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
315.25	Revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini: (a) financijskog izvještaja; i (Vidjeti točke A105-A108.) (b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti točke A109-A113.) kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.
315.26	Za tu svrhu, revizor će: (a) prepoznati rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući relevantne kontrole koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klasa transakcija, stanja računa i objava u financijskim izvještajima; (Vidjeti točke A114-A115.) (b) procijeniti prepoznate rizike i ocijeniti jesu li rasprostranjeniji u financijskim izvještajima kao cjelini i potencijalno imaju učinak na mnoge tvrdnje; (c) 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 A116-A118.) (d) razmotriti vjerojatnosti pogrešnog prikazivanja, uključujući mogućnosti višestrukih pogrešnih prikazivanja, i je li raspon potencijalnog pogrešnog prikazivanja takav da može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje.
315.32	Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti: (a) raspravu između angažiranog tima, gdje to zahtijeva točka 10, te donesene značajne odluke; (b) ključne elemente za razumijevanja stečenog u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenog u točki 11, i svaku komponentnu internih kontrola, navedenu u točkama 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika; (c) prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje, kako zahtijeva točka 25; i (d) prepoznate rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz točki 27-30. (Vidjeti točke A131-A134.)

14.1 Pregled

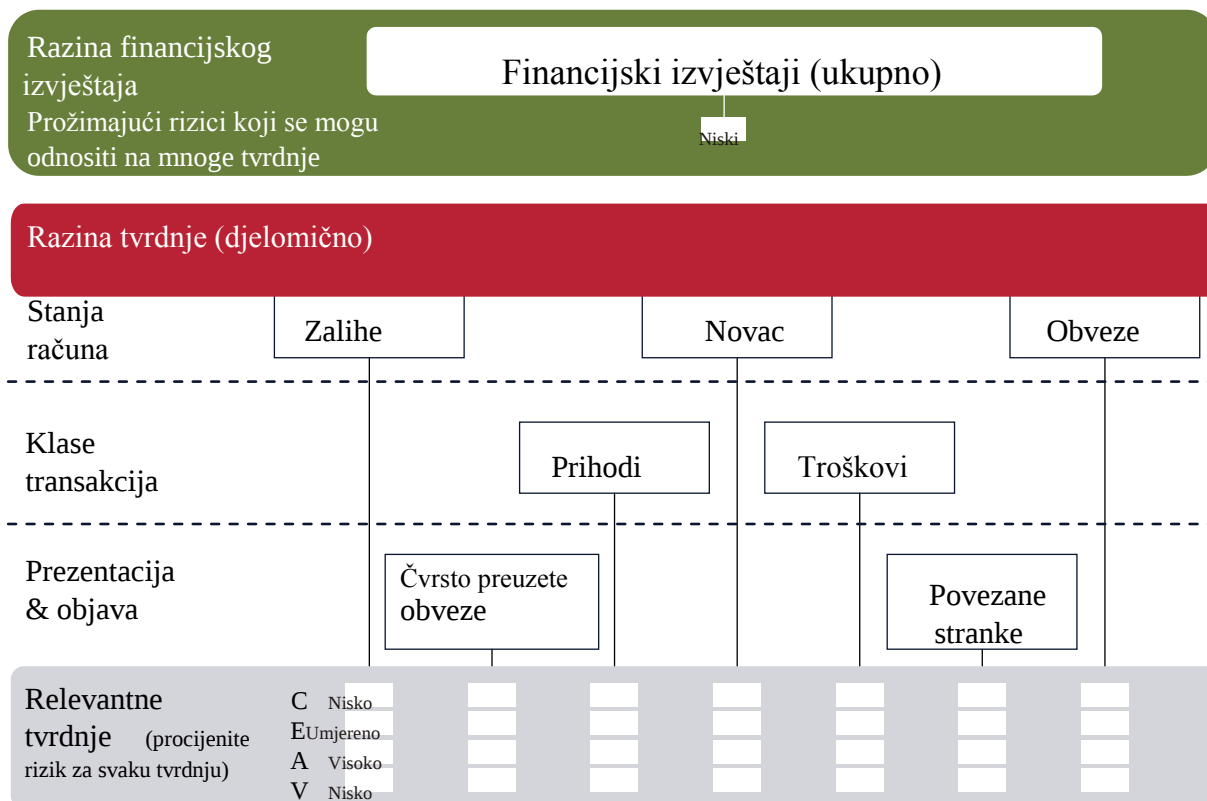
Završni korak u revizijskoj fazi procjene rizika odnosi se na pregled rezultata obavljenih postupaka procjene rizika, a potom na procjenu (ili, ako je ona već provedena, na sažimanje) rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na:

- Razini financijskih izvještaja i
- Razini tvrdnja u slučaju klasa transakcija, stanja računa i objava.

Popis procijenjenih rizika koji time dobijete bit će temelj za sljedeću fazu u reviziji, a to je određivanje kako primjereno reagirati na procijenjene rizike oblikovanjem daljnjih revizijskih postupaka.

Navedene dvije razine procjene rizika prikazane su u sljedećem prikazu:

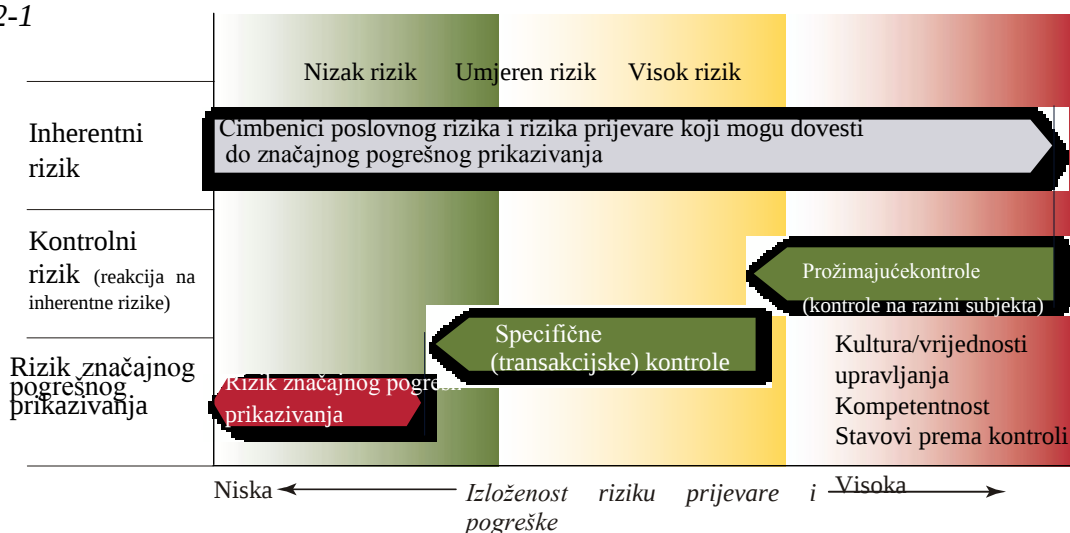
Prikaz 14.1-1



14.2 Dosada prikupljeni revizijski dokazi

Dokazi koji su dobiveni već obavljenim postupcima procjene rizika uzimali su u obzir prepoznavanje i procjenu inherentnih rizika, kao i oblikovanost i provedbu internih kontrola koje se odnose na te rizike. Ono što ostaje jest rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Jednostavno rečeno, to je rizik koji preostaje nakon što se uzme u obzir učinak internih kontrola koje su uvedene da se ublaže inherentni rizici. To je prikazano u prikazu u nastavku.

Prikaz 14.2-1



Napomena: Dužina horizontalnih traka u ovom prikazu je čisto u ilustrativne svrhe te će varirati od subjekta do subjekta.

Izvori revizijskih dokaza koji bi mogli biti relevantni za sažimanje i procjenu rizika na navedene dvije razine navedeni su u nastavku.

Prikaz 14.2-2

Revizijski dokazi	Svezak i poglavlja
Opća strategija revizije	sv. 2 - 5
Značajnost i prepoznavanje značajnih područja financijskih izvještaja i objava	sv. 2 - 6
Rasprave revizijskog tima	sv. 2 - 7
Rezultati provođenja postupaka procjene rizika	sv. 1 - 3 i sv. 2 - 3 do 14
Prepoznavanje i procjena inherentnih rizika	sv. 2 - 8 do 9
Značajni rizici	sv. 2 - 10
Razumijevanje i ocjenjivanje internih kontrola	sv. 2 - 11 i 12
Prepoznati značajni nedostaci	sv. 2 - 13

14.3 Sažimanje raznih procjena rizika

Svrha procjene rizika je osigurati temelj i referentnu točku za ono što je potrebno da se dobro oblikovanim i učinkovitim daljnjim revizijskim postupcima osigura odgovarajuća revizijska reakcija.

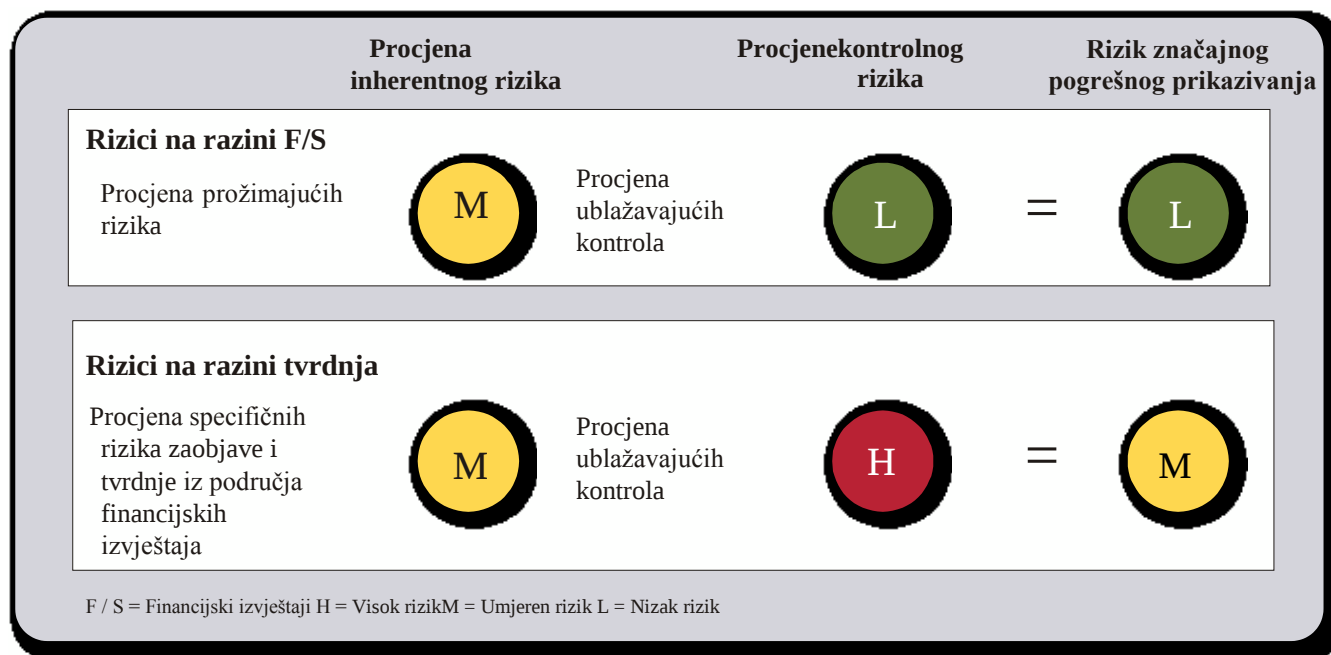
Ako su rizici koji su do sada prepoznati već dokumentirani i dosljedno procijenjeni, bit će ih prilično jednostavno pregledati i sažeti.

U sažetku procijenjenih rizika trebaju se objediniti uočeni čimbenici inherentnog rizika i ocjene svih internih kontrola koje su oblikovane da bi ublažile takve rizike. To je pojašnjeno u prikazu 14.3-1.

Napomena: Postoji umjerena razina rizika na razini financijskih izvještaja koja se ublažava dobrim kontrolama na razini subjekta, a možda i drugim kontrolama. Rezultat je nizak procijenjeni rizik na razini financijskih izvještaja.

Sažetak procijenjenih rizika na razini tvrdnja je kombinacija procjene inherentnih i kontrolnih rizika koji se odnose na pojedina stanja iz financijskih izvještaja, transakcije i objave. U slučaju navedenom u nastavku, inherentni rizici su umjereni i ne postoje relevantne interne kontrole, stoga je kontrolni rizik visok. Rezultat je, dakle, umjeren rezidualni rizik u slučaju ove tvrdnje.

Prikaz 14.3-1



Napomene:

- Prije nego što zaključite da ne postoje osobiti rizici vezani za određeno područje financijskih izvještaja ili objavu, razmotrite postoje li drugi relevantni čimbenici kao što je činjenica da su se pogreške već ponavljale, izloženost imovine/obveza prijevari, mogućnost za menadžmentovo zaobilaženje kontrola i iskustvo iz prethodnog razdoblja.
- Ako se revizor planira osloniti na kontrolni rizik koji je ocijenjen niskim (npr. smanjiti opseg dokaznih postupaka), nije potrebno provesti testove operativne učinkovitosti kontrola da bi se potkrijepila takva procjena.
- U nekim slučajevima subjekt može imati neke interne kontrole, ali revizor može ocijeniti da one nisu relevantne za reviziju i ne procijeniti ih. U ovakvim slučajevima navedeni kontrolni rizik bio bi procijenjen visokim.
- Specifične (transakcijske) kontrole općenito funkcioniraju (rezultirajući s niskim procijenjenim rizikom) ili ne funkcioniraju (rezultirajući s visokim procijenjenim rizikom). To bi podrazumijevalo da nema rizika s procjenom da je umjeren. Međutim, neki revizori procjenjuju da je kontrolni rizik umjeren kada funkcioniranje određene kontrole nije posve pouzdano, ali se očekuje da će ona većinu vremena funkcionirati. To često može biti slučaj u manjim subjektima.
- Određivanje rezidualnog rizika koji je rezultat kombinacije inherentnog i kontrolnog rizika pitanje je profesionalne prosudbe. Prikaz u nastavku pokazuje različite kombinacije rizika, ali nije zamjena za profesionalnu prosudbu na temelju određenih okolnosti.

Prikaz 14.3-2

Inherentni rizik	Kontrolni rizik	Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja
V	V	V
V	U	U
V	N	U ili N
U	V	U
U	U	U
U	N	N
N	V	U/N
N	U	N
N	N	N

Legenda: V = Visok U = Umjeren N = Nizak

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Dokumentirajte obrazloženje vezano za procjenu rizika

Prilikom sažimanja procijenjenih rizika, svakako uključite i kratak opis razloga za svaku procjenu ili navedite poveznice gdje se takvi razlozi mogu pronaći. To je često važnije od same procjene jer pomaže pri oblikovanju reakcija na rizik koje će biti skrojene po mjeri i ekonomične.

Procjena inherentnih rizika

Imajte na umu da procjenu inherentnih rizika uvijek treba završiti prije nego što se počne razmatrati kontrole koje mogu ublažiti navedeni rizik. Ako pretpostavimo da će većina područja iz financijskih izvještaja koja treba revidirati premašiti sveukupnu značajnost, inherentni rizik pogrešnog prikazivanja (prije interne kontrole) vjerojatno će (ili u većini slučajeva) za većinu tvrdnja biti visok.

Nizak rizik za sve tvrdnje

Kada se procijeni da je rizik nizak kod svih tvrdnji određenog područja financijskih izvještaja, nema potrebe isto zaključivati za svaku pojedinu tvrdnju. No treba se navesti razlog zašto su svi rizici procijenjeni niskima.

14.4 Izmjena procjena rizika

Procjena rizika ne završava u određenom trenutku. Kako revizija napreduje, mogu se prikupljati nove informacije i na temelju provedenih revizijskih postupaka prepoznati dodatni rizici ili se može uočiti da interne kontrole ne djeluju kako bi trebale. Kada se to dogodi, potrebno je izmijeniti izvornu procjenu rizika i razmotriti kakav to utjecaj ima na vrstu i opseg daljnjih revizijskih postupaka.

14.5 Dokumentiranje

Sažetak procijenjenih rizika može se dokumentirati na razne načine. U nastavku su navedena tri moguća pristupa.

- **Samostalan dokument.**
Zaseban dokument koji sažima procjene inherentnih i kontrolnih rizika te glavne razloge za kombinirane procjene rizika. Taj se dokument također može koristiti kao opći pregled reakcija na rizik.
- **Uključen u opću strategiju revizije i plan revizije.**
U prvom dijelu svakog odjeljka plana revizije (npr. onog koji se odnosi na potraživanja, obveze itd.) mogle bi se iznijeti procjene rizika i njihov utjecaj na planirane revizijske postupke.
- **Navedite i procjene rizika u revizorovoj dokumentaciji o daljnjim postupcima.**
U ovom slučaju, za svako područje financijskih izvještaja procjene rizika, planovi revizije i rezultati obavljenog posla mogu se dokumentirati u sveobuhvatnom radnom papiru za svako područje financijskih izvještaja.

Osim procjena rizika, na oblik i opseg popratne dokumentacije može utjecati i sljedeće:

- Vrsta, veličina i složenost subjekta i njegovih internih kontrola;
- Dostupnost informacija iz subjekta, te
- Revizijska metodologija i tehnologija koje su korištene tijekom revizije.

Ostali čimbenici koje treba razmotriti pri izradi dokumentacije obuhvaćaju:

- Jednostavnost i razumljivost;
- Poveznice na oblikovanost i provedbu odgovarajuće revizijske reakcije;
- Mogućnost da se olakša ažuriranje podataka u narednim razdobljima, te
- Jednostavnost pregleda. Osoba koja pregledava dokumentaciju trebala bi moći utvrditi jesu li ključni rizici uočeni i je li predviđena revizijska reakcija bila odgovarajuća.

Na sastancima tima u narednim razdobljima koji se bave planiranjem aktivnosti, a na kojima se može razgovarati o vrsti rizika i revizijskim reakcijama, bit će korisno imati kvalitetno dokumentiran sažetak procijenjenih rizika.

Pristup u kojem se koristi samostalan dokument, a koji je usko povezan s planom revizije, ilustriran je u sljedećem prikazu. Primijetite da se u prikazu koriste četiri "kombinirane" tvrdnje (za potrebe ovog Vodiča), kako je definirano u 6. poglavlju 1. sveska.

Prikaz 14.5-1

Procijenjene razine rizika

		Tvrdnje	IR	CR	RMM	Dokumentirajte ključne rizike i druge čimbenike koji pridonose procjeni rizika
						<i>Industrija je u općem padu zbog pojave novih tehnologija. No prodaja još uvijek bilježi dobre rezultate, a subjekt ulaže u istraživanja i razvoj.</i>
	Razina financijskih izvještaja	P	U	N	N	<i>Menadžment ima pozitivan stav prema internoj kontroli. Na ključnim pozicijama nalaze se kompetentne osobe.</i>
						<i>Menadžment bi mogao zaobići kontrole, ali bi ga novouvedene politike trebale odvratiti od toga u najčešćim slučajevima.</i>
						<i>Upravni odbor sastoji se od članova obitelji.</i>
	Razina tvrdnja					
	FSA ili objava u financijskim izvještajima					
1	Prodaja	C	V	N	U	<i>Vlasnik želi uštedjeti na porezima. Priznavanje prihoda nije dosljedno.</i>
		E	U	N	N	<i>Prepoznate su relevantne interne kontrole. Za ovu tvrdnju mogli bi se provesti testovi internih kontrola.</i>
		A	U	N	N	<i>Prepoznate su relevantne interne kontrole i nema dokaza o tome da su se pogreške prije događale.</i>
		V	NA	N	NA	
2	Potraživanja	C	N	N	N	<i>Prepoznate su relevantne interne kontrole i nema zabilježenih pogrešaka.</i>
		E	V	U	U	<i>Bonusi prodavača temelje se na evidentiranim prodajama.</i>
		A	N	N	N	<i>Prepoznate su relevantne interne kontrole i nije bilo zabilježenih pogrešaka.</i>
		V	V	U	U	<i>Namirivanje potraživanja moglo bi biti problematično zbog općeg pada u industriji.</i>
3	Zalihe	C	N	N	N	<i>Prepoznate su relevantne interne kontrole i nema zabilježenih pogrešaka.</i>
		E	V	V	V	<i>Krađa zaliha i loša fizička interna kontrola u skladištu.</i>
		A	N	N	N	<i>Prepoznate su relevantne interne kontrole i nema zabilježenih pogrešaka.</i>
		V	V	V	V	<i>Zbog nove tehnologije dijelovi proizvoda pa i čitavi proizvodi postat će zastarjeli.</i>

Legenda:

V = Visoko

U = Umjeren

N = Nizak

D = Detektivne kontrole

NP = Nije primjenjivo

IR = Inherentni rizik

KR = Kontrolni rizik

RMM = Rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (kombiniran rizik)

FSA = Područje financijskog izvještaja A = Točnost

P = Prožimajući rizici V = Vrednovanje

C = Potpunost

E = Postojanje

Dokumentacija procijenjenih rizika može uključivati i:

- Pojedinosti o značajnim rizicima kojima treba posvetiti posebnu pozornost; te

- Rizike za koje dokazni postupci sami za sebe neće osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze.

14.6 Studije slučaja—Zaključivanje faze procjene rizika

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje—Uvod u studije slučaja.

Završni korak u procesu procjene rizika sastoji se od procjene kombiniranih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i tvrdnja.

Procjene rizika mogu se sažeti pomoću pristupa kakav je prikazan u nastavku. Dodatne informacije (u slučajevima gdje su procjene inherentnih i kontrolnih rizika dokumentirane) nisu prikazane. U praksi bi se dodale i poveznice s potkrjepljujućim podacima.

Studija slučaja A—Deptha Furniture, Inc.

Procijenjene razine rizika

		Tvrdnje	IR	KR	RMM	Dokumentirajte ključne rizike i druge čimbenike koji pridonose procjeni rizika
						<i>Menadžment ima pozitivan stav prema internim kontrolama, a na ključnim položajima nalaze se kompetentne osobe.</i>
	Razina financijskih izvještaja	P	U	N	N	<i>Moguće je menadžmentovo zaobilaženje kontrola, ali nismo pronašli slučajeve gdje se to dogodilo i menadžmentov stav prema kontroli je pozitivan.</i>
						<i>Mjesečni sastanak radi pregleda poslovanja daje menadžmentu određenu odgovornost.</i>
	Razina tvrdnja					
	FSA ili objava u financijskim izvještajima					
1	Prodaja	C	V	N	U	<i>Politike priznavanja prihoda su proturječne.</i>
		E	N	N	N	<i>Politike priznavanja prihoda su proturječne. Pritisak da se uveća prodaja zbog prodajnih bonusa i pritisaka tržišta.</i>
		A	N	N	N	<i>Sustav prodaje dobro funkcionira.</i>
		V	NA	N	NA	
2	Potraživanja	C	N	N	N	<i>Nisu uočeni značajni rizici.</i>
		E	V	U	U	<i>Bonusi prodavača temelje se na evidentiranim prodajama.</i>
		A	N	N	N	
		V	V	U	U	<i>Naplata većeg potraživanja iz maloprodaje mogao bi predstavljati problem ako je upitna kvaliteta proizvoda ili provedeni povrati robe. Osim toga, unatoč padu gospodarstva ne provjerava se kreditna sposobnost prije odobravanja zajmova.</i>

Legenda:

V = Visoko

U = Umjeren

N = Nizak

D = detektivne kontrole

NP = Nije primjenjivo

IR = Inherentni rizik

KR = Kontrolni rizik

RMM = Rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (kombiniran rizik)

FSA = Područje financijskih izvještaja

P = Proizimajući rizici

C = Potpunost

E = Postojanje

A = Točnost

V = Vrednovanje

U ovom trenutku bilo bi dobro pripremiti priopćenje za menadžment u kojem će se dati opći prikaz prepoznatih značajnih slabosti internih kontrola.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Zaključivanje faze procjene rizika

Procijenjene razine rizika

		Tvrdnje	IR	KR	RM	Dokumentirajte ključne rizike i druge čimbenike koji pridonose procjeni rizika
						<i>Menadžment ima pozitivan stav prema internim kontrolama, a na ključnim položajima nalaze se kompetentne osobe.</i>
	Razina financijskih izvještaja				U	<i>Moguće je menadžmentovo zaobilaženje kontrola zbog pritiska da se izvrše obveze prema bankama i smanje porezi. Raj nije dosljedno pregledavao knjigovođin rad tijekom cijelog razdoblja. Knjigovođa je nezadovoljan i mogao bi se naći u prilici da pogrešno prikaže podatke. Zbog toga bi i nenamjerne pogreške i namjerne prijevare mogle proći neopaženo.</i>
						<i>Mjesečni sastanak radi pregleda poslovanja daje menadžmentu određenu odgovornost.</i>
	Razina tvrdnja					
	Područje ili objava financijskih izvještaja					
1	Prodaja	C	V	N	U	<i>Za ovu tvrdnju prepoznate su relevantne interne kontrole.</i>
		E	V	N	U	<i>Za ovu tvrdnju prepoznate su relevantne interne kontrole, ali zabrinjavajuće su transakcije s povezanim strankama.</i>
		A	V	N	U	<i>Za ovu tvrdnju prepoznate su relevantne interne kontrole, ali zabrinjavajuće su transakcije s povezanim strankama.</i>
		V	U	U	U	<i>Mogućnost za vraćene prodaje s obzirom na stanje industrije.</i>
2	Potraživanja	C	V	N	U	<i>Većina stanja potraživanja nalazi se u Dephti. Nisu prepoznati drugi specifični rizici.</i>
		E	V	U	U	<i>Većina stanja potraživanja nalazi se u Dephti. Nisu prepoznati drugi specifični rizici.</i>
		A	U	U	U	<i>Većina stanja potraživanja nalazi se u Dephti. Nisu prepoznati drugi specifični rizici.</i>
		V	V	U	U	<i>Manji korisnici mogu imati poteškoća s plaćanjem svojih računa u ovim teškim vremenima za gospodarstvo.</i>

Kazalo:

V = Visoko

U = Umjeren

N = Nizak

D = Detektivne kontrole

NP = Nije primjenjivo

IR = Inherentni rizik

KR = Kontrolni rizik

RMM = Rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (kombiniran rizik)

FSA = Područje financijskih izvještaja A = Točnost

P = Proizimajući rizici

C = Potpunost

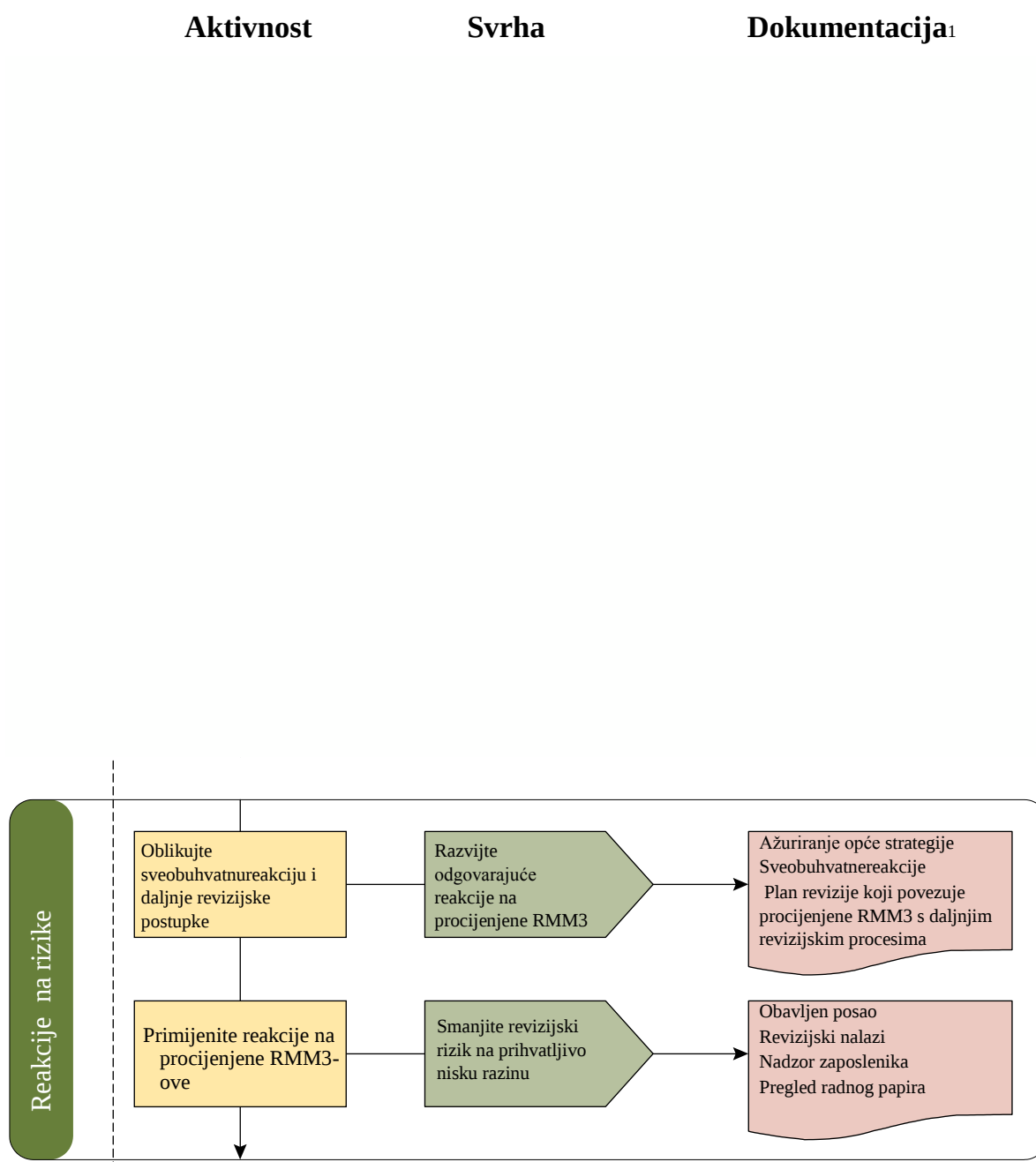
E = Postojanje

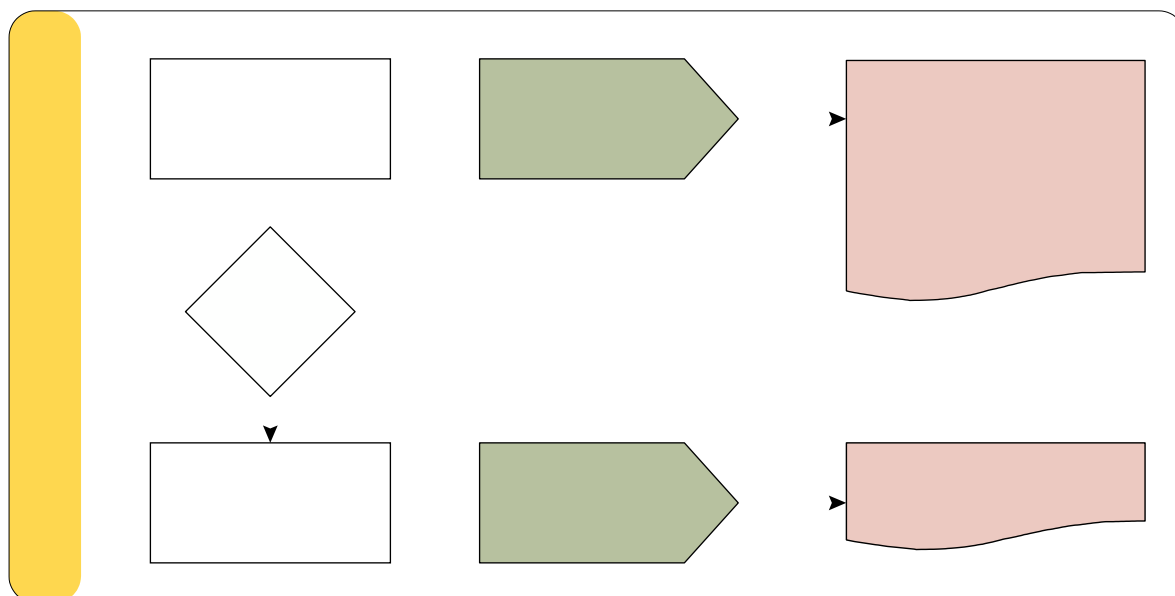
V = Vrednovanje

U ovom trenutku bilo bi dobro pripremiti priopćenje za menadžment u kojem će se dati opći prikaz prepoznatih značajnih slabosti internih kontrola.

15. Reakcije na rizik - Pregled

Prikaz 15.0-1





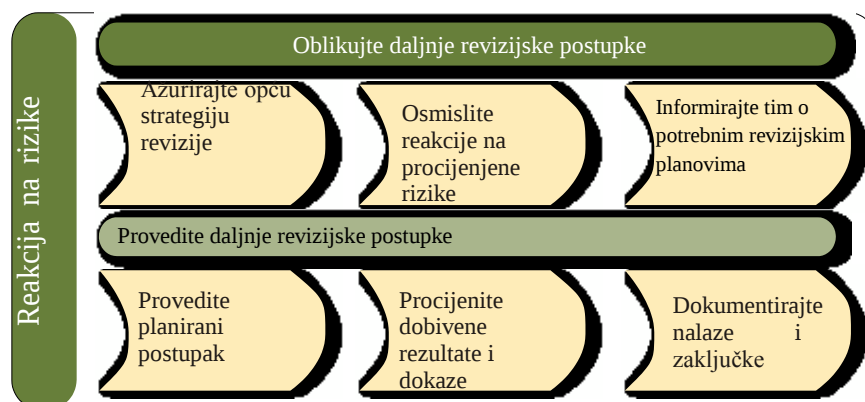
Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
330.5	Revizor će oblikovati i ugraditi sveobuhvatne reakcije kako bi se suočio s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A1-A3.)
330.6	Revizor će oblikovati i provoditi daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i koji predstavljaju reakciju na te rizike. (Vidjeti točke A4-A8.)

Faza reakcije na rizik uključuje korake koji su prikazani u nastavku.

Prikaz 15.0-2



Osnovni pojmovi na koje se treba osvrnuti u fazi reakcije na rizik navedeni su u nastavku.

	Svesci i poglavlja
Reagiranje na procijenjene rizike	sv. 1 - 9
Daljnji revizijski postupci	sv. 1 - 10
Računovodstvene procjene	sv. 1 - 11
Povezane stranke	sv. 1 - 12
Naknadni događaji	sv. 1 - 13
Vremenska neograničenost poslovanja	sv. 1 - 14
Sažetak ostalih zahtjeva iz MRevS-a	sv. 1 - 15
Revizijska dokumentacija	sv. 1 - 16

16. Plan revizije primjeren procijenjenim rizicima

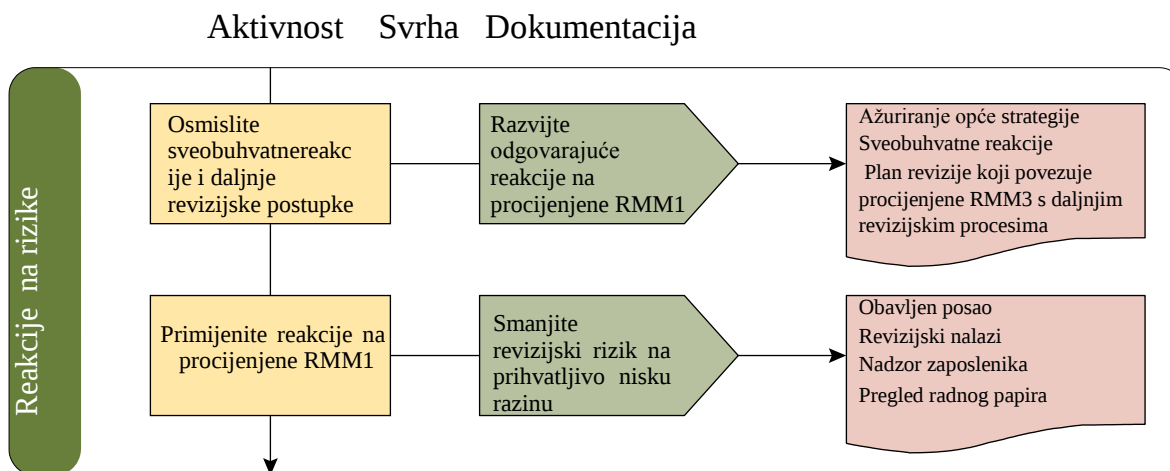
Sadržaj poglavlja

Kako planirati učinkovitu revizijsku reakciju na procijenjene rizike.

Relevantni MRevS-i

260, 300, 330, 500

Prikaz 16.0-1



Napomene:

1. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka # Relevantni izvaci iz MRevS-a

260.15	Revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti točke A11-A15.)
300.9	Revizor će sastaviti plan revizije koji će uključiti opis: (a) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih postupaka procjene rizika, kako je određeno u MRevS-u 315; (b) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje, kako je određeno u MRevS-u 330; (c) ostalih planiranih revizijskih postupaka za koje se zahtijeva da se obave kako bi angažman bio sukladan MRevS-ovima. (Vidjeti točku A12.)
300.10	Revizor će ažurirati i mijenjati opću strategiju revizije i plan revizije kako bude nužno tijekom odvijanja revizije. (Vidjeti točku A13.)

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
300.11	Revizor će planirati vrste, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihova rada. (Vidjeti točke A14-A15.)
300.12	Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti: (a) sveobuhvatne strategiju revizije; (b) plan revizije; i (c) svaku važnu promjenu izvršenu tijekom revizijskog angažmana u općoj strategiji revizije ili planu revizije, i razloge za takve promjene. (Vidjeti točke A16-A19.)
330.5	Revizor će oblikovati i ugraditi sveobuhvatne reakcije kako bi se suočio s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A1-A3.)
330.6	Revizor će oblikovati i provoditi daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i koji predstavljaju reakciju na te rizike. (Vidjeti točke A4-A8.)
330.7	Prilikom oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor će: (a) razmotriti razloge za danu procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za svaku klasu transakcija, stanje računa ili objavu, uključujući: (i) vjerojatnost značajnog pogrešnog prikazivanja zbog određenih karakteristika relevantne klase transakcija, stanja računa, ili objavljivanja (tj. inherentni rizik); i (ii) pitanje je li se prilikom procjene rizika vodilo računa o relevantnim kontrolama (tj. o kontrolnom riziku), zahtijevajući time od revizora da pribavi revizijske dokaze kako bi utvrdio djeluju li kontrole učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u učinkovito djelovanje kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka); i (Vidjeti točke A9-A18.) (b) prikupiti to uvjerljivije revizijske dokaze što je viši revizijski rizik. (Vidjeti točku A19.)
330.8	Revizor će oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za učinkovitost djelovanja relevantnih kontrola ako: (a) revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u učinkovitost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka); ili (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje. (Vidjeti točke A20-A24.)
330.9	Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola, što je veći stupanj revizorova pouzdanja u učinkovitost kontrola, revizor će prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze. (Vidjeti točku A25.)
330.10	Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola revizor će: (a) kako bi prikupio revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita, uključujući o: i. načinu na koji su kontrole korištene u relevantnom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom; ii. dosljednosti njihove primjene; i iii. tome tko ih je i u kojem smislu primijenio; (Vidjeti točke A26-A29.) (b) odrediti ovise li kontrole koje treba testirati o drugim kontrolama (indirektne kontrole) i, ako ovise, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji će potkrjepljivati učinkovitost djelovanja tih indirektnih kontrola. (Vidjeti točke A30-A31.)

Točka #	Relevantni izvaci iz MRevS-a
330.15	Ako se revizor planira pouzdati u kontrole nad rizikom koji smatra značajnim, revizor će testirati te kontrole u tekućem razdoblju.
330.18	Neovisno o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će oblikovati i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. (Vidjeti točke A42-A47.)
330.19	Revizor će razmotriti trebaju li se postupci eksternih konfirmiranja provoditi kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti točke A48-A51.)
330.20	Revizorovi dokazni postupci će uključiti sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja: (a) prihvaćanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s povezanim poslovnim knjigama; i (b) ispitivanje značajnih knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja učinjenih tijekom razdoblja pripreme financijskih izvještaja (Vidjeti točku A52.)
330.21	Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje značajan rizik, revizor će provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kada se revizijski pristup reagiranja na značajne rizike sastoji samo u provedbi dokaznih postupaka, ti će postupci uključiti testove detalja. (Vidjeti točku A53.)
330.22	Ako se dokazni postupci provode prije datuma bilance, revizor će pokriti preostalo razdoblje provodeći: (a) dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za promatrano razdoblje; ili (b) ako revizor odredi da je dovoljno, samo daljnje dokazne postupke, koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka na razdoblje od kada su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom. (Vidjeti točke A54-A57.)
330.24	Revizor će obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio je li cjelokupna prezentacija financijskih izvještaja zajedno s povezanim objavama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
500.6	Revizor će oblikovati i izvesti revizijske postupke koji su prikladni u danim uvjetima kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A1-A25.)
500.7	Prilikom oblikovanja i izvođenja revizijskih postupaka, revizor će razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje će upotrijebiti kao revizijske dokaze. (Vidjeti točke A26-A33.)
500.10	Prilikom oblikovanja testova kontrola i testova detalja poslovnih događaja, revizor će odabrati načine izbora stavki za testiranje koji su učinkoviti za ostvarivanje svrhe revizijskog postupka. (Vidjeti točke A52-A56.)

16.1 Pregled

U fazi revizije u kojoj se kreiraju reakcije na rizike, cilj je dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima. To se postiže oblikovanjem i primjenom odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji postoje na razini financijskih izvještaja i tvrdnja.

Revizor može obaviti taj zadatak na različite načine, primjerice:

- Osvrtanjem na svaki procijenjeni rizik sukladno njegovoj vrsti (odnosno ovisno o padu u gospodarstvu) i oblikovanjem odgovarajuće revizijske reakcije u obliku daljnjih revizijskih postupaka;

- Osvrtanjem na procijenjene rizike po značajnim područjima financijskih izvještaja ili tvrdnjama na koje utječu. Revizor potom smišlja odgovarajuću reakciju u obliku daljnjih revizijskih postupaka; ili
- Sastavljanjem standardnog popisa revizijskih postupaka za svako značajno područje financijskih izvještaja i tvrdnja, te njegovim prilagođavanjem (postupci dodavanja, mijenjanja i uklanjanja) s ciljem oblikovanja odgovarajuće reakcije na procijenjene rizike.

Reakcija na procijenjene rizike nije samo puko korištenje standardnog revizijskog programa (tzv. "jedna veličina odgovara svima") koji se, istina, može primijeniti na svaku tvrdnju, ali nije osmišljen da bi riješio procijenjeni rizik vezan za pojedinu tvrdnju u određenom području financijskih izvještaja u određenom subjektu. Revizijski programi općenito bi trebali biti prilagođeni (u mjeri u kojoj je to potrebno) razini rizika u subjektu i njegovim okolnostima.

16.2 Polazište

Polazna točka za oblikovanje učinkovite revizijske reakcije jest popis procijenjenih rizika koji je sastavljen na kraju revizijske faze procjene rizika (vidi 14. poglavlje 2. sveska).

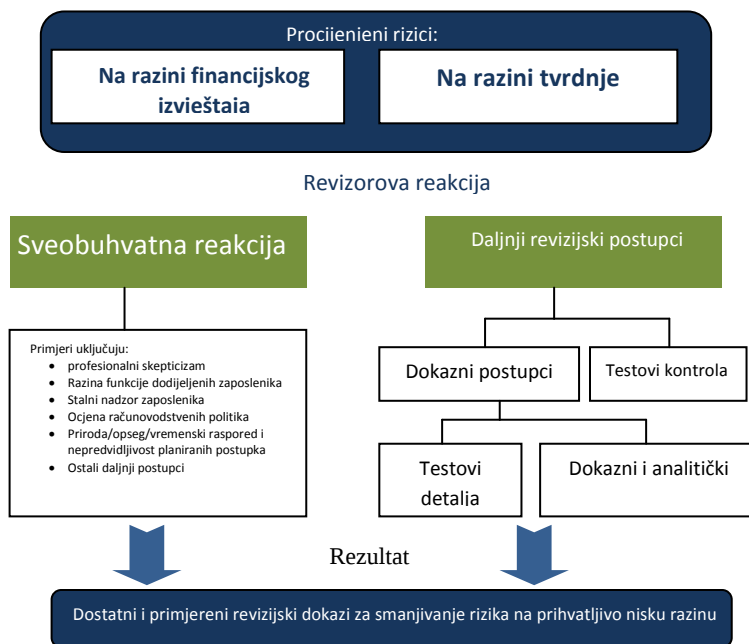
Rizici su prepoznati i procijenjeni na:

- Razini financijskih izvještaja i
- Razini tvrdnja za područja financijskih izvještaja i objave.

Manja područja financijskih izvještaja mogu se grupirati i promatrati kao jedno veće područje prilikom osmišljavanja odgovarajuće revizijske reakcije.

U 9. poglavlju 1. sveska navedene su moguće reakcije na rizike koji su procijenjeni na navedene dvije razine. Vrste nužnih reakcija sažete su u prikazu u nastavku.

Prikaz 16.2-1



16.3 Sveobuhvatne reakcije

Prožimajući rizici na razini financijskih izvještaja (rizici kao što su manjkavo okruženje kontrola i/ili potencijal za prijevare koji bi mogao utjecati na brojne tvrdnje) rješavaju se tako da revizor oblikuje i primjenjuje

sveobuhvatne reakciju, kako je prikazano u nastavku. Vidi 8. poglavlje 2. sveska za dodatne informacije o prožimajućim rizicima.

Područja na koja bi se revizor trebao osvrnuti prilikom oblikovanja sveobuhvatne reakcije uključuju određivanje sljedećega:

- Mjere u kojoj revizijski tim treba podsjećati na korištenje profesionalnog skepticizma;
- Kojim zaposlenicima treba dodijeliti koje zadatke, uključujući i one s posebnim vještinama, odnosno hoće li se angažirati stručnjaci;
- Obujma nadzora koji je potreban tijekom revizije;
- Potrebe za uključivanjem nepredvidivih elemenata u izboru daljnjih revizijskih postupaka koje treba provesti; te
- Svih potrebnih izmjena općeg karaktera koje se tiču vrste, datuma ili opsega revizijskih postupaka. To bi moglo uključivati i trenutak provođenja postupaka (u međurazdoblju ili na kraju razdoblja), odnosno nove/proširene postupke koji se odnose na specifične čimbenike rizika, primjerice na prijevaru.

Prikaz 16.3-1

Procjena rizika	Moguća sveobuhvatna reakcija
Učinkovito okruženje kontrola	To omogućuje revizoru da ima više povjerenja u interne kontrole i pouzdanost revizijskih dokaza nastalih unutar subjekta. Sveobuhvatna reakcija mogla bi uključivati određene revizijske postupke koji se provode na datum u međurazdoblju radije nego na kraju razdoblja.
Neučinkovito okruženje kontrola (postoje nedostaci)	Revizor će vjerojatno trebati obaviti dodatne radnje, kao što su: • Imenovanje iskusnijih zaposlenika u reviziji. • Provođenje više revizijskih postupaka na kraju razdoblja umjesto na datum u međurazdoblju. • Prikupljanje širih revizijskih dokaza na temelju dokaznih postupaka. • Izmjene vrste, vremenskog rasporeda ili obujma revizijskih postupaka koje treba provesti.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Gdje je to moguće, razvijte početnu procjenu rizika na razini financijskih izvještaja u fazi planiranja. To će omogućiti razvijanje početne sveobuhvatne reakcije koja se odnosi na pitanja kao što su: kojim zaposlenicima dodijeliti koje dužnosti (uključujući i one sa specijalnim vještinama), razina potrebnog nadzora i postupci koje treba provesti. Nužno je da se takva početna procjena rizika ažurira kako revizija napreduje, pri čemu se i sveobuhvatna reakcija na rizik treba mijenjati na odgovarajući način.

No to nije moguće u manjim subjektima u kojima nisu dostupne mjesečne informacije ili informacije iz međurazdoblja za obavljanje analitičkih postupaka i prepoznavanje/procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Ako se ne mogu provesti ograničeni analitički postupci ili upitima prikupiti informacije u svrhu planiranja revizije, revizor će možda trebati pričekati dok mu ne bude dostupan rani nacrt subjektovih financijskih izvještaja.

16.4 Korištenje tvrdnja pri oblikovanju testova

Procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja potrebno je provoditi na razini financijskih izvještaja i tvrdnja. Pri oblikovanju odgovarajuće revizijske reakcije cilj je dobiti dokaze koji se odnose na procjene rizika

razvijene za svaku relevantnu tvrdnju. Pogledajte 1. svezak, 6. poglavlje za više informacija o tvrdnjama.

Prilikom razvijanja reakcije za specifične tokove transakcija, revizor treba primijetiti da tvrdnje također predstavljaju zajedničku poveznicu između testiranja interne kontrole i dokaznih postupaka. To je važno za prepoznavanje situacija kada je kombinacija testova kontrola i dokaznih postupaka prikladna za smanjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na prihvatljivo nisku razinu.

Na primjer, revizijski postupci usmjereni na "postojanje" zaliha usredotočit će se na testiranje valjanosti stavki koje su već evidentirane u stanju zaliha, i na testiranje kontrola koje trebaju umanjiti rizik od pojavljivanja nepostojećih stavki u stanju zaliha. Test "potpunosti" zaliha treba se usredotočiti na testiranje stavki koje nisu navedene u stanju zaliha, ali će možda pružiti dokaze o stavkama koje nedostaju. To bi moglo uključivati narudžbe za nabavu robe i testiranje kontrola koje ublažavaju rizik od zaliha koje nedostaju.

16.5 Korištenje značajnosti pri oblikovanju testova

Ključan čimbenik u razmatranju opsega revizijskog postupka koji se smatra neophodnim jest ustanovljena značajnost za provedbu. Značajnost za provedbu temelji se na utvrđenoj značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu, ali može se i radi suočavanja s određenim rizicima koji se odnose na stanja računa, tokove transakcija ili objave u financijskim izvještajima.

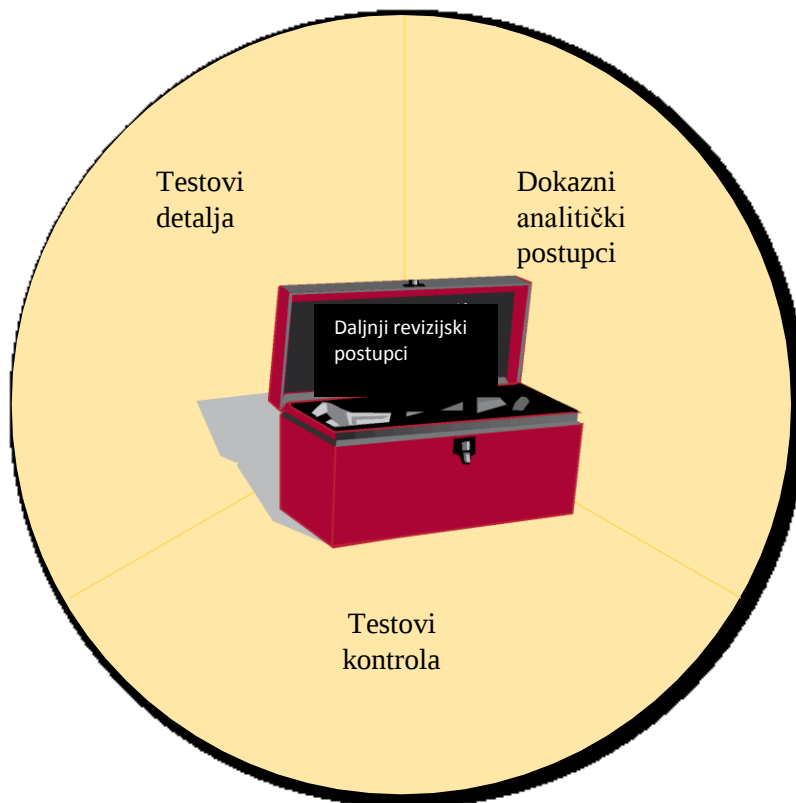
Opseg revizijskih postupaka koji se smatraju potrebnim određuje se nakon što se razmotrila značajnost za provedbu, procijenjeni rizik i stupanj uvjerenja koji revizor planira dobiti. Općenito govoreći, opseg revizijskih postupaka (kao što je veličina uzorka za test detalja ili razina detaljnosti nužna u nekom dokaznom analitičkom postupku) raste kako se povećava rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. No povećanje opsega određenog revizijskog postupka ima učinka samo ako je sâm postupak relevantan za taj specifičan rizik. Za dodatne informacije o primjeni značajnosti u oblikovanju testova pogledajte 1. svezak, 7. poglavlje i 2. svezak, 6. i 17. poglavlje ovog Vodiča.

16.6 Revizorova kutija s alatima

Kada izrađuje detaljni plan revizije, revizor treba koristiti profesionalnu prosudbu da bi odabrao odgovarajuće vrste mogućih revizijskih postupaka. Pogledajte sadržaj 1. sveska od 10. do 15. poglavlja za detaljniji opis daljnjih revizijskih postupaka.

Učinkovit revizijski program temeljit će se na odgovarajućem spoju postupaka koji zajedno smanjuju revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu. Za potrebe ovog Vodiča, različite vrste revizijskih postupaka koje revizor ima na raspolaganju podijelili smo po kategorijama, kako je ilustrirano sljedećim prikazom.

Prikaz 16.6-1



Prikaz 16.6-2

Vrsta postupka	Opis
Dokazni postupci	18. točka MRevS-a 330 zahtijeva da se dokazni postupci provedu za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu bez obzira na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja (RMM). To ukazuje na sljedeće činjenice: • Da je revizorova procjena rizika područje koje zahtijeva prosuđivanje i stoga se njome možda neće uočiti svi rizici značajnog pogrešnog prikazivanja; te • Postoje inherentna ograničenja interne kontrole koja uključuju i mogućnost za menadžmentovo zaobilaženje kontrola. Kada je RMM vrlo nizak, neki ograničeni dokazni postupci, primjerice testovi detalja ili analitički pregled, mogu biti sasvim dovoljni za dobivanje dostatnih i primjerenih dokaza za određenu tvrdnju.

Vrsta postupka	Opis
- Analitički postupci	Dokazni analitički postupci uključuju ocjene financijskih informacija na temelju analiza mogućih odnosa i između financijskih i nefinancijskih podataka. Oni zahtijevaju razvoj preciznih očekivanja za određene iznose (primjerice za prodaju) koji bi, u usporedbi sa stvarnim evidentiranim iznosima, bili dovoljni da ukažu na pogrešno prikazivanje. Analitički postupci mogu se podijeliti u kategorije na sljedeći način: • Jednostavne usporedbe podataka koje bi obično bile dio osnovnih dokaznih postupaka. Ti postupci obično se kombiniraju s ostalim testovima detalja na razini tvrdnja. No sami za sebe oni ne pružaju dostatne revizijske dokaze. • Predvidljivi modeli koji bi sami po sebi (ili u kombinaciji s testovima kontrola ili drugim dokaznim postupcima) bili dovoljni za smanjivanje revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu. Na primjer, ako neki subjekt ima šest zaposlenika koji rade za fiksni iznos plaće tijekom cijelog razdoblja, bilo bi moguće s visokim stupnjem točnosti procijeniti ukupne troškove plaća za to razdoblje. Uz pretpostavku da je broj zaposlenika i iznos plaća točan, taj postupak mogao bi osigurati sve revizijske dokaze koji se tiču obračuna plaća. Na taj način možda neće biti potrebno provoditi ostale dokazne postupke (osnovne ili proširene).
- Testovi detalja	Kada se za neke značajne rizike obavljaju samo dokazni postupci, ti dokazni postupci moraju uključivati testove detalja. Pogledajte 2. svezak, 10. poglavlje za detaljniji opis značajnih rizika i odgovarajućih revizijskih reakcija.
Testovi kontrola	Ondje gdje postoje ključne kontrole (koje će vjerojatno učinkovito djelovati) za rješavanje određenih tvrdnja, mogu se obaviti testovi kontrola radi prikupljanja potrebnih dokaza o određenoj tvrdnji. Testovi kontrola koji su provedeni da bi smanjili rizik na nisku razinu (a koji zahtijevaju veću veličinu uzorka) mogu osigurati većinu dokaza potrebnih za određenu tvrdnju. Alternativno bi se testovi kontrola mogli provesti s ciljem smanjenja rizika na umjerenu razinu (tada je nužan manji uzorak). U posljednjem slučaju, za dobivanje potrebnih dokaza revizor treba dopuniti testove kontrola dokaznim postupcima koji se odnose na istu tvrdnju. Prema određenim kriterijima, interne kontrole treba testirati samo u svakoj trećoj reviziji. Pogledajte raspravu o testovima kontrola u 1. svesku, 1. poglavlje 10.5.

16.7 Razvoj plana revizije primjerenog procijenjenim rizicima

Profesionalna prosudba i pomno razmišljanje nužni su za izradu plana revizije koji na odgovarajući način osigurava reakciju na procijenjene rizike. Što više vremena uložite u razvijanje odgovarajućeg plan revizije, gotovo ćete sigurno dobiti učinkovitiju i djelotvorniju reviziju, čime će i zaposlenicima ostati više vremena.

Postoje tri opća koraka koja revizor treba uključiti prilikom razvijanja plana:

- Reagirane na procijenjene rizike na razini financijskih izvještaja (sveobuhvatna reakcija);
- Prepoznavanje svih specifičnih postupaka potrebnih za značajna područja financijskih izvještaja; te
- Određivanje koji revizijski postupci (alati iz kutije s alatima) i opseg testiranja su potrebni.

1. korak - Reagirajte na procijenjene rizike na razini financijskih izvještaja

Prvi korak jest razviti odgovarajuću sveobuhvatnu reakciju na procijenjene rizike na razini financijskih izvještaja. Budući da su ti rizici prožimajući, umjerena ili visoka razina procjene rizika obično će dovesti do toga da je potreban dodatni rad za gotovo svako područje financijskih izvještaja. Pogledajte raspravu o sveobuhvatnim reakcijama u 2. svesku u poglavlju 16.3.

2. korak - Prepoznajte specifične postupke nužne za značajna područja financijskih izvještaja

Prije izrade detaljne reakcije na procijenjene rizike, bilo bi korisno da revizor (za svako značajno područje financijskih izvještaja) razmisli o pitanjima koja su navedena u sljedećem prikazu.

Prikaz 16.7-1

Za svako značajno ili potencijalno značajno područje financijskih izvještaja	
Pitanja koja treba razmotriti kada se razvija odgovarajuća revizijska reakcija	Postoje li tvrdnje koje se ne mogu riješiti samo putem dokaznih testova? Ako je tako, bit će potrebni testovi kontrola.
	To se može dogoditi kada: • Ne postoji dokumentacija koja bi pružila revizijske dokaze o tvrdnji kao što je potpunost prodaje; ili • Subjekt vodi svoje poslovanje koristeći IT i nema dokumentacije o transakcijama koja se generira ili održava izvan IT sustava.
	Očekuje li se da će interne kontrole nad povezanim tokovima transakcija/procesima biti pouzdane? Ako je tako, test kontrola mogao bi biti moguć osim ako su transakcije tako malobrojne da bi u tom slučaju dokazni postupci i dalje bili učinkovitiji.
	Jesu li dostupni dokazni analitički postupci (primjerice u odnosu na povezane transakcijske tokove)?
	Je li potreban element nepredvidljivosti (za analiziranje rizika prijevare itd.)?
	Postoje li "značajni rizici" (tj. prijevara, povezane stranke, i sl.) s kojima se treba baviti, a koji zahtijevaju posebno razmatranje?

3. korak - Odredite vrstu i opseg potrebnih revizijskih postupaka

Treći korak podrazumijeva korištenje profesionalne prosudbe kako biste odabrali odgovarajuću kombinaciju postupaka i opseg testiranja kako bi se na primjeren način reagiralo na procijenjene rizike na razini tvrdnja.

U nastavku je naveden jedan mogući pristup za utvrđivanje odgovarajuće kombinacije postupaka za reagiranje na tvrdnju o postojanju potraživanja uz pretpostavljene niske, umjerene i visoke razine procijenjenog rizika.

Potraživanja - Niska razina procijenjenog rizika

Značajnost za provedbu = 12.000 €

Planirana revizijska reakcija

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Nizak	Komentari
Dokazni postupci		Smatra se da su ti postupci sami adekvatni u odnosu na procijenjeni rizik. Oni će uključivati uobičajene testove detalja i/ili jednostavne analitičke postupke koji se trebaju provoditi u gotovo svakoj reviziji potraživanja. Ti će postupci često biti uključeni u standardni revizijski program za potraživanja.

Potraživanja - Umjerena razina procijenjenog rizika

Značajnost za provedbu = 10.000 €

Planirana revizijska reakcija

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Umjeren	Komentari
Dokazni postupci		Ovi postupci provode se radi bavljenja s rizikom postojanja općenito (tj. kao i gore u slučaju niskog rizika) i s ciljem: - Bavljenja sa specifičnim rizicima utvrđenim u odnosu na postojanje potraživanja (kao što je rizik prijevare), i - Obavljanja dovoljnih testova detalja radi smanjivanja procijenjenog rizika na prihvatljivo nisku razinu.

Ako subjekt ima interne kontrole (npr. koje se odnose na prodaju) koje se odnose na postojanje potraživanja, alternativa obavljanju samo dokaznih postupaka jest provođenje testa operativne učinkovitosti takvih kontrola.

Potraživanja—Visoka razina procijenjenog rizika

Značajnost za provedbu = 10.000 €

Planirana revizijska reakcija

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Visok	Komentari
Dokazni postupci		Ovi postupci provode se radi analiziranja postojanja rizika općenito (tj. kao i gore u slučaju niskog rizika) i s ciljem: - Analiziranja specifičnih rizika utvrđenih u odnosu na postojanje potraživanja (kao što je rizik prijevare), i - Obavljanja dovoljnih testova detalja radi smanjivanja procijenjenog rizika na prihvatljivo nisku razinu.
Testovi kontrola (Operativna učinkovitost)		Da bi se smanjila veličina uzorka potrebnog za test detalja kojim bi se rizik spustio na nisku razinu, trebaju se testirati interne kontrole koje se odnose na postojanje da se dobije umjerena razina smanjenja rizika. U kombinaciji s gore navedenim testovima detalja, na taj će se način procijenjeni rizik smanjiti na prihvatljivo nisku razinu.

U gornjem primjeru također je moguće dobiti većinu potrebnih dokaza obavljanjem testa kontrola koji smanjuje rizik na prihvatljivo nisku razinu. Na taj način neće biti potrebno provoditi brojne dokazne postupke.

Prilikom izrade revizijske strategije za pojedina stanja računa ili transakcije, revizor uvijek treba uzeti u obzir posao koji je obavljen na ostalim dijelovima predmetnog toka transakcija.

Drugi primjer je potpunost prodaje u slučaju subjekta koji posjeduje stambenu zgradu i u njoj iznajmljuje stanove.

Potraživanja—Umjerena razina procijenjenog rizika

Značajnost za provedbu = 6.000 €

Planirana revizijska reakcija

Procijenjeni rizik tvrdnje o postojanju	Umjeren	Komentari
Testovi detalja	—	U slučaju dokaznog analitičkog postupka opisanog u nastavku, ti postupci možda uopće neće biti potrebni ili će se ograničiti na prikupljanje dokaza radi potkrjepljivanja korištenih tvrdnja.
Dokazni analitički postupci		Poznati broj jedinica za najam je 64, a mjesečna stanarina iznosi 1.000 € za 46 dvosobna apartmana i 800 € za 18 jednosobnih apartmana. - Izračunati predviđeni prihod od najma iznosi 724.800€. - Stvarni prihodi evidentirani u računovodstvenoj evidenciji iznosili su 718.800€, dakle postoji razlika od 6.000 €. Nakon provjere, utvrđeno je da razlika postoji zbog činjenice da je šest dvosobnih apartmana bilo slobodno mjesec dana tijekom godine.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Izbjegavajte korištenje generičkih ili standardnih revizijskih postupaka gdje je to moguće

Najučinkovitiji revizijski postupci su oni koji se odnose baš na uzroke procijenjenih rizika.

Višestruke tvrdnje

Gdje god je to moguće, izaberite revizijske postupke koji se odnose na višestruke tvrdnje. Na taj ćete način smanjiti potrebu za ostalim testovima detalja.

Područja niskog rizika

Iskoristite podatke dobivene na temelju procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja da biste smanjili potrebu za provođenjem dokaznih postupaka u područjima niskog rizika.

Razmislite o korištenju testova kontrola

Iskoristite prikupljene informacije o internoj kontroli da biste prepoznali u slučaju kojih bi se ključnih kontrola mogla testirati operativna učinkovitost. Testiranje kontrola (pri čemu neke mogu zahtijevati testiranje tek svake tri godine) često može podrazumijevati mnogo manje posla od provođenja opširnih testova detalja. Također pogledajte 2. svezak, 17. poglavlje.

Ne ignorirajte IT kontrole

Veličina uzorka za testiranje automatizirane kontrole može uključivati samo jednu stavku jer će automatizirana kontrola vjerojatno svaki put djelovati na isti način, što je čini reprezentativnom za sve druge stavke u populaciji. Međutim, to bi se temeljilo na pretpostavci da se u subjektu provode učinkovite opće IT kontrole.

Testovi s dvostrukom svrhom

U slučaju gdje se testovi kontrola planiraju za istu klasu transakcija kao i dokazni testovi, razmislite o obavljanju testova s dvostrukom svrhom. To je u slučaju gdje se na istoj transakciji istovremeno izvodi test kontrola i test detalja. Iako se svrha testa kontrola razlikuje od one testa detalja, ciljevi i jednog i drugog mogu se ostvariti istodobno. Na primjer, mogao bi se pregledati račun da se utvrdi je li on odobren (test kontrola) i je li transakcija propisno evidentirana u računovodstvenim evidencijama (test detalja).

Razmotrite posao koji je obavljen na svim dijelovima toka transakcije

Iskoristite posao koji je obavljen na drugim dijelovima toka transakcija. Na primjer, test kontrola nad potpunosti prodaje može pružiti dokaze za potpunost potraživanja.

Odaberite revizijsku strategiju i postupke u fazi planiranja

Gdje je to moguće, odredite vrstu i opseg revizijskih postupaka u fazi planiranja revizije jer to je vrijeme u kojem se tim može dogovoriti o pristupu koji će koristiti. Na taj način manje iskusni zaposlenici neće sami morati oblikovati revizijske postupke ili ponovno koristiti one koje su proveli prethodne godine.

TOČKA ZA RAZMATRANJE (nastavak)**Ne zaboravite koristiti analitičke postupke**

Analitički postupci koriste se u svakoj fazi revizije.

- Na početku revizije analitički postupci koriste se kao postupak procjene rizika.
- Tijekom revizije analitički postupci izvode se radi analize odstupanja u podacima i radi potkrjepljivanja određenih tokova transakcija i stanja računa.
- Pri kraju revizije analitički postupci se izvode kako bi se utvrdilo jesu li financijski izvještaji u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta ili da se ukaže na prethodno neprepoznati rizik pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

16.8 Reagiranje na rizik prijevare

Rizik prijevare (uključujući menadžmentovo zaobilaženje kontrola) može postojati u gotovo bilo kojem subjektu i s njim se treba baviti u fazi razvoja plana revizije. Prvi korak jest procijeniti potencijalni rizik prijevare, a zatim oblikovati odgovarajuću detaljnu i sveobuhvatnu reakciju na njega.

Napomena: Revizor je dužan smatrati procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja nastalih uslijed prijevare značajnim rizicima. Značajan rizik zahtijeva od revizora sljedeće:

- Stjecanje razumijevanja subjektivih povezanih kontrola, uključujući kontrolne aktivnosti relevantne za takve rizike; i
- Izvođenje dokaznih postupaka koji su posebna reakcija na taj rizik.

U slučajevima gdje se pristup značajnom riziku sastoji isključivo od dokaznih postupaka, ti postupci trebaju uključivati i testove detalja.

Kada revizor procjenjuje potencijalni rizik i odgovarajuću reakciju na prijevaru, treba razmotriti sljedeće:

- Već razvijene sveobuhvatne reakcije bavljenja s procijenjenim rizicima na razini financijskih izvještaja;
- Već razvijene specifične reakcije u odnosu na ostale rizike procijenjene na razini tvrdnja;
- Scenarije prijevare (ako ih ima) koji su nastali tijekom rasprava u fazi planiranja;
- Rizike prijevare (prilike, poticaji i opravdavanja) prepoznate kao rezultat obavljanja postupaka procjene rizika;
- Osjetljivost određenih stanja financijskih izvještaja i transakcija na prijevaru;
- Sve poznate slučajeve stvarne prijevare u prošlosti ili u tekućem razdoblju; te
- Rizike koji se tiču menadžmentova zaobilaženja kontrola.

Sljedeći prikaz pokazuje neke moguće reakcije na gore navedene rizike.

Prikaz 16.8-1

Sveobuhvatne reakcije na prijevare	
Prožimajući rizici na razini financijskih izvještaja	Razmislite je li potrebno sljedeće: • Naglašeniji profesionalni skepticizam kod ispitivanja određene dokumentacije ili potkrjepljivanja značajnih menadžmentovih izjava; • Ljudi sa stručnim vještinama/znanjem, kao što su informacijske tehnologije (IT); • Razvijanje specifičnih revizijskih postupaka da bi se prepoznalo postojanje prijevare; te • Element nepredvidljivosti u izboru revizijskih postupaka koji će se koristiti. Razmislite o prilagodbi vremenskog rasporeda određenih revizijskih postupaka, korištenju različitih metoda uzorkovanja ili provođenju nenajavljenih postupaka.
Specifične reakcije na potencijalne rizike prijevare	
Specifični rizici na razini tvrdnja	Razmislite o sljedećem: • Promjeni vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka koji se odnose na navedeni rizik. To možete postići na sljedeći način: – Prikupite više pouzdanih i relevantnih revizijskih dokaza ili dodatnih potkrepljujućih informacija potrebnih za podržavanje menadžmentovih tvrdnja, – Obavite fizičko promatranje ili provjeru određene imovine, – Nenajavljeno provjerite popise zaliha, i – Obavite daljnji pregled zaliha da biste prepoznali neobične stavke, neočekivane iznose i ostale stavke za postupak praćenja. • Obavljanju dodatnog posla radi ocjenjivanja razumnosti menadžmentovih procjena i temeljnih pretpostavki i prosudbi. • Povećanju veličine uzoraka ili obavljanju detaljnijih analitičkih postupaka. • Korištenju računalno potpomognutih revizijskih tehnika. Možete primjerice: – Prikupiti više dokaza o podacima koji se nalaze na značajnim računima ili elektroničkim datotekama o transakcijama, – Obaviti opsežnije testiranje elektroničkih transakcija i datoteka o računima, – Odabrati transakcije za uzorak iz ključnih elektroničkih datoteka, – Sortirati transakcije specifičnih karakteristika, i – Testirati cijelu populaciju umjesto samo uzorka. • Traženju dodatnih informacija u eksternim konfirmacijama. Na primjer, za potvrdu potraživanja, revizor bi mogao zatražiti potvrdu detalja iz ugovora o prodaji kao što su datum ugovora, sva prava povrata i uvjeti isporuke. Razmislite, međutim, bi li zahtjev za dodatnim informacijama značajno usporio vrijeme odgovaranja. • Pomicanju izvođenja dokaznih postupaka s datuma u međurazdoblju na datum blizu kraja razdoblja. Međutim, ako postoji rizik namjerno pogrešnog prikazivanja ili manipulacije, revizijski postupci kojima bi se revizijski zaključci s datuma u međurazdoblju pomaknuli na kraj razdoblja ne bi bili učinkoviti.

Rizici koji se tiču menadžmentova zaobilaženja kontrola

Izvor rizika	Razmotrite
Knjiženja u dnevnik	Prepoznavanje, odabir i testiranje knjiženja u dnevnik i druga usklađivanja na temelju sljedećeg: • Razumijevanja subjektovog postupka financijskog izvještavanja i oblikovanja/provedbi interne kontrole. • Razmislite o sljedećem: – Obilježjima lažnih knjiženja u dnevnik ili drugih usklađivanja; – Prisutnosti čimbenika rizika prijave koji se odnose na određene klase knjiženja u dnevnik i ostala usklađivanja; te – Postavljanju upita pojedincima koji su uključeni u proces financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima.
Menadžmentove procjene	Pregledavanje procjena koje se odnose na specifične transakcije i stanja radi prepoznavanja moguće pristranosti menadžmenta. Daljnji postupci mogu uključivati sljedeće: • Ponovno razmatranje procjena kao cjeline; • Retrospektivne preglede menadžmentovih mišljenja i pretpostavki vezanih za značajne računovodstvene procjene iz prethodnog razdoblja; te • Određivanje dovodi li kumulativni efekt pristranosti u menadžmentovim procjenama do značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.
Značajne transakcije	Stjecanje razumijevanja poslovne logike u kontekstu značajnih transakcija koje su neobične ili se događaju izvan redovnog poslovanja. To uključuje i procjenu sljedećeg: • Stavlja li menadžment veći naglasak na potrebu za posebnim računovodstvenim tretmanom nego na ekonomske procese koji se nalaze u podlozi te transakcije; • Jesu li dogovori oko takvih transakcija pretjerano složeni; • Je li menadžment raspravio o vrsti takvih transakcija i njihovom opravdavanju s onima koji su zaduženi za upravljanje; • Jesu li u transakcije uključene ranije neprepoznate povezane stranke ili stranke koje nemaju sredstva ili financijsku moć za izvođenje navedene transakcije bez pomoći subjekta pod revizijom; • Jesu li osobe zadužene za upravljanje propisno pregledale i odobrile transakcije koje uključuju nekonsolidirane povezane stranke, uključujući i subjekte s posebnom namjenom; te • Postoji li odgovarajuća dokumentacija.

Rizici koji se tiču menadžmentova zaobilaženja kontrola

Transakcije s povezanim strankama	Steknite razumijevanje poslovnih odnosa koje su povezane stranke izravno ili neizravno stvorile sa subjektom na sljedeći način: • Postavljanjem upita i razgovaranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje; • Postavljanjem upita povezanim strankama; • Provjerom značajnih ugovora s povezanim strankama te • Odgovarajućim pozadinskim istraživanjem, primjerice pretragom na Internetu ili putem posebnih vanjskih baza podataka s poslovnim podacima. Na temelju gore navedenih nalaza: • Prepoznajte i procijenite rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji se tiču odnosa s povezanim strankama; • Smatrajte da značajne transakcije s povezanim strankama koje se javljaju izvan subjektovog redovnog poslovanja dovode do značajnih rizika; te • Utvrdite jesu li potrebni dokazni revizijski postupci kao reakcija na prepoznate rizike.
Priznavanje prihoda	Izvođenje dokaznih analitičkih postupaka. Razmislite o korištenju računalno potpomognutih revizijskih tehnika (CAATs) radi prepoznavanja neobičnih ili neočekivanih odnosa prihoda ili transakcija. Potvrđivanje relevantnih uvjeta ugovora s kupcima (kriteriji prihvaćanja, isporuke i uvjeti plaćanja) i odsutnosti pobočnih ugovora (primjerice ponude kupcu prava povrata robe odmah nakon kraja razdoblja).

16.9 Rizik pogrešnog prikazivanja u prezentaciji i objavama

Neki procijenjeni rizici mogu nastati iz prezentacije financijskih izvještaja i njihovih objava u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Zbog toga će možda biti potrebno oblikovati specifične postupke da se na odgovarajući način reagira na uključene rizike.

Ti revizijski postupci odnosili bi se na sljedeće:

- Jesu li pojedinačni financijski izvještaji prezentirani na način koji sadrži odgovarajuću klasifikaciju i opis financijskih informacija;
- Uključuje li prezentacija financijskih izvještaja odgovarajuće objave značajnih pitanja i neizvjesnosti. To uključuje oblik, raspored i sadržaj financijskih izvještaja i njima pridodane bilješke (uključujući terminologiju koja se koristi), iznos danih detalja, klasifikaciju stavki u izvještajima i osnove utvrđenih iznosa; te
- Je li menadžment objavio određena pitanja u svjetlu okolnosti i činjenica kojih jerevizor svjestan u trenutku potpisivanja revizorova izvješća.

16.10 Utvrđivanje je li plan revizije potpun

Prije nego što zaključi da je revizija potpuna, revizor treba razmotriti je li se bavio sljedećim čimbenicima na odgovarajući način.

Prikaz 16.10-1

Vrsta postupka	Opis
Jesu li obuhvaćena sva značajna područja financijskih izvještaja?	Dokazni postupci moraju se oblikovati i obaviti za sve značajne klase transakcija, stanja računa i objave. To vrijedi bez obzira na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.
Jesu li potrebne eksterne potvrde potvrde?	Razmislite trebaju li se provesti postupci eksterne potvrde kao dokazni revizijski postupci. Takvi primjeri mogu uključivati sljedeće: • Bankovna stanja; • Potraživanja; • Zalihe i ulaganja koja drže treće stranke; • Obveze prema pozajmljivačima; • Uvjete ugovora; • Ugovore; i • Transakcije između subjekta i drugih stranaka. Eksterna potvrda može se koristiti i da se analizira nedostaju li određeni uvjeti. Na primjer, činjenica da ne postoje "pobočni ugovori o prodaji" koji bi mogli utjecati na razgraničenje prihoda.
Mogu li se koristiti dokazi dobiveni u prethodnim razdobljima?	Ako se dokazi ne odnose na neki značajan rizik i ako se primjenjuju neki drugi kriteriji (primjerice ako nema promjene u kontrolama i značajnih manualnih elemenata u radu kontrola), test operativne učinkovitosti kontrola možda će se trebati izvoditi samo u svakoj trećoj reviziji (vidi 1. svezak, poglavlje 10.5 za više informacija).
Je li potreban revizorov ekspert?	Je li ekspertiza u nekom području osim računovodstva ili revizije potrebna za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza?
Je li se revizor bavio procesom dovršavanja financijskog izvještaja?	Sljedeći dokazni postupci potrebni su za proces dovršavanja financijskog izvještaja: • Usuglašavanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s računovodstvenim evidencijama; i • Ispitivanje knjiženja u dnevnik i ostalih usklađenja provedenih za vrijeme pripreme financijskih izvještaja.
Je li se bavio značajnim rizicima?	Za svaki rizik procijenjen značajnim, revizor je dužan oblikovati i obaviti dokazne postupke (koje eventualno može dopuniti testovima kontrola). Dokazni analitički postupci ne mogu se koristiti sami i moraju se nadopuniti testovima detalja. Kada se u kontekstu nekog značajnog rizika revizor oslanja na interne kontrole, dužan je testirati te kontrole u tekućem razdoblju.

Vrsta postupka	Opis
Jesu li dokazi dobiveni testiranjem u međurazdoblju ažurirani?	Ažurirajte dokazne postupke iz međurazdoblja pokrivanjem preostalog razdoblja. To možete učiniti na sljedeći način: - Dokaznim postupcima u kombinaciji s testovima kontrola za međurazdoblje; ili - Daljnijim dokaznim postupcima koji pružaju razumnu osnovu za proširenje revizijskih zaključaka od privremenog datuma do kraja razdoblja.
Jeste li se bavili s potencijalnim rizicima prijave?	Na primjer, pojačani profesionalni skepticizam, element nepredvidljivosti u oblikovanju revizijskih postupaka, itd. (Vidi 2. svezak, poglavlje 16.8)

16.11 Dokumentiranje sveobuhvatne reakcije i detaljnih planova revizije

Sveobuhvatne reakcije mogu se dokumentirati kao samostalan dokument ili, što je češće, kao dio sveobuhvatne strategije revizije.

Detaljan plan često se dokumentira u obliku revizijskog programa koji navodi vrste i opseg postupaka i tvrdnja koje se analiziraju. Nakon toga može se predvidjeti prostor za evidentiranje detalja o tome tko je izveo koji korak i za nalaze.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Vrijeme

Razmislite mogu li se neki od planiranih daljnjih revizijskih postupaka provesti istovremeno kada i postupci procjene rizika.

Izmjene plana

Ako se planirani postupci trebaju izmijeniti na temelju revizijskih dokaza ili drugih dobivenih informacija, ažurirajte opću strategiju i plan revizije te navedite razloge za uvođenje izmjena.

Pregled

Pobrinite se da su osobe zadužene za pripremu i pregledavanje potpisale i datirale revizijske postupke i s njima povezane radne papire prije završetka revizije.

16.12 Priopćavanje plana revizije

Revizor je u potpunosti odgovoran za opću strategiju revizije, sveobuhvatne reakcije i plan revizije. Međutim, često se može pokazati korisnim da se s menadžmentom razgovara o određenim elementima iz detaljnog plana revizije (kao što je njezin vremenski raspored). Ishod takvih razgovora često su manje izmjene plana radi koordinacije vremenskog rasporeda i lakše provedbe određenih postupaka.

S menadžmentom se ne treba detaljno razgovarati o točnoj vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu planiranih postupaka, niti se navedeno treba mijenjati ili smanjiti na zahtjev menadžmenta. Takvi menadžmentovi zahtjevi mogli bi kompromitirati učinkovitost revizije, učiniti revizijske postupke suviše predvidljivima i ograničiti djelokrug revizije.

U MRevS-u 260 navodi se niz pitanja koja revizor treba priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje. (Pogledajte 2. svezak, poglavlje 5.3 za popis takvih pitanja.) Ti su zahtjevi oblikovani radi osiguravanja učinkovite dvosmjerne komunikacije između revizora, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Revizori trebaju razmisliti o povremenim ili redovnim kontaktima s menadžmentom radi ažuriranja statusa te kako bi menadžment informirali o svim preliminarnim nalazima, kako bi zatražili dodatnu dokumentaciju ili potrebnu pomoć i/ili raspravili o drugim pitanjima.

Menadžment i osobe zadužene za upravljanje također treba izvijestiti o svim značajnim izmjenama plana revizije.

16.13 Studije slučaja—Plan revizije primjeren procijenjenim rizicima

Za detalje o studijama slučaja pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

Primjeri studija slučaja u nastavku navode razmatranja i moguće revizijske postupke koji bise mogli koristiti za razvijanje detaljnog plana revizije za potraživanja. Budući da je svrha plana revizije da se rizik značajnog pogrešnog prikazivanja smanji na prihvatljivo nisku razinu, važno je pregledati rizike prepoznate u fazi procjene rizika za ciklus prihod/potraživanja/primitaka.

Studija slučaja A—Depth Furniture, Inc.

Prema procjeni rizika iz 2. sveska iz poglavlja 14.6—Zaključivanje faze procjene rizika, procijenjeni rizici bili su sljedeći:

Procijenjeni rizici na razini financijskih izvještaja (visoki, niski ili umjereni)	Niski			
Tvrdnje (C=Potpunost, E=Postojanje, A=Točnost i V=Vrednovanje)	C	E	A	V
Procijenjeni rizici na razini tvrdnja (Visoki, Niski ili Umjereni)	N	U	N	U
Promjene u procijenjenim rizicima iz prethodnog razdoblja. <i>Nema</i>				

Pitanja koja treba razmotriti prilikom izrade plana revizije za potraživanja:

Razmatranja pri planiranju	Reakcija
1. Postoje li tvrdnje s kojima se ne može baviti samo pomoću dokaznih testova?	<i>Potpunost prodaje revidirat će se kombiniranjem testova kontrola i analitičkih postupaka. Napomena za sljedeću godinu - ako internetska prodaja nastavi rasti, možda će biti potrebni dodatni testovi kontrola zbog nedostatka dokumentacije u papirnatom obliku.</i>
2. Očekuje li se da će interne kontrole nad tokovima povezanih transakcija/procesa biti pouzdane? Ako da, mogu li se kontrole testirati da se smanji potreba/djelokrug ostalih dokaznih postupaka?	<i>Testovi kontrola mogu se koristiti za smanjivanje razine rizika koju zahtijevaju drugi dokazni postupci (konfirmacije) vezani za potraživanja. No nismo potpuno sigurni da kontrole pouzdano djeluju, stoga ćemo koristiti samo dokazne postupke.</i>
3. Jesu li dostupni drugi dokazni analitički postupci koji bi smanjili potreba/djelokrug ostalih revizijskih postupaka?	<i>Ne</i>
4. Je li potrebno uključiti element nepredvidljivosti ili daljnje revizijske postupke (primjerice za analiziranje prijevare, rizik, itd.)?	<i>Provest će se određeni prošireni revizijski postupci radi bavljenja s prepoznatim rizicima vezanim za menadžmentovo zaobilaženje kontrola.</i>
5. Postoje li značajni rizici koji zahtijevaju posebnu pozornost?	<i>Postoje potencijalni rizici prijevare (2. svezak, 9. poglavlje) povezani s priznavanjem prihoda. Oni će se rješavati prikladno oblikovanim dokaznim testovima detalja.</i> <i>Vrednovanje potraživanja specifičan je rizik koji zahtijeva posebnu pozornost. Obavit će se dodatna analiza i pregled naknadnih plaćanja.</i> <i>Tijekom čitave revizije trebate voditi računa o neobjavljenim transakcijama s povezanim strankama izvan redovnog poslovanja.</i>

Na temelju revizorove profesionalne prosudbe, odgovarajuća kombinacija postupaka nužna je radi smanjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (RMM) na prihvatljivo nisku razinu u slučaju relevantnih tvrdnja (primjenjivo na stanja potraživanja). U nastavku se nalazi uzorak revizijske reakcije na procijenjenu razinu rizika vezanu za potraživanja.

Sažetak predložene revizijske reakcije (Označite kućice u odgovarajućim kolonama)	C	E	A	V
A. Dokazni testovi detalja - sve značajne klase transakcija, stanja i objave	X	X	X	X
B. Dokazni testovi detalja - skrojeni prema specifičnim rizicima (uzorkovanje, prijevera, značajni rizici, itd.)				X
C. Dokazni analitički postupci (dokazivanje u zbroju, itd.)		X		
D. Testovi kontrola (operativna učinkovitost)	X			
Na temelju profesionalne prosudbe, mislite li da su gore navedeni postupci dovoljni za rješavanje procijenjenih rizika? (Da / Ne) Ako ne, obrazložite u	Da	Da	Da	Da
Komentari:				

Uzorak revizijskog programa kao reakcije na prepoznate rizike naveden je u bilješkama studija slučaja u 2. svesku u poglavlju 17.7.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Prema procjeni rizika iz 2. sveska iz poglavlja 14.6—Zaključivanje faze procjene rizika, procijenjeni rizici bili su sljedeći:

Procijenjeni rizici na razini financijskih izvještaja (visoki, niski ili umjereni)	Umjeren			
	C	E	A	V
Tvrdnje (P=Potpunost, E=Postojanje, A=Točnost i V=Vrednovanje)				
Procijenjeni rizici na razini tvrdnja (Visoki, Niski ili Umjereni)	N	U	U	N
Promjene u procijenjenim rizicima iz prethodnog razdoblja. <i>Nema</i>				
<i>Povećani rizici koji se tiču transakcija s povezanim strankama i moguće prijevare kao rezultat Rajeve odsutnosti.</i>				

Pitanja koja treba razmotriti prilikom izrade plana revizije za potraživanja:

Razmatranja pri planiranju	Reakcija
1. Postoje li tvrdnje s kojima se ne može baviti samo pomoću dokaznih testova?	<i>Ne</i>
2. Očekuje li se da će interne kontrole nad tokovima povezanih transakcija/procesa biti pouzdane? Ako da, mogu li se kontrole testirati da se smanji potreba/djelokrug ostalih dokaznih postupaka?	<i>Zbog male veličine poduzeća, kontrole su ograničene. Stekli smo razumijevanje interne kontrole, ali nećemo testirati kontrole niti se na njih imalo oslanjati.</i>
3. Jesu li dostupni drugi dokazni analitički postupci koji bi smanjili potreba/djelokrug ostalih revizijskih postupaka?	<i>Bavit ćemo se potpunošću prodaje kombinacijom dokaznog analitičkog pregleda i testova detalja.</i>
4. Je li potrebno uključiti element nepredvidljivosti ili daljnje revizijske postupke (primjerice za analiziranje prijevare, rizik,	<i>Ne smatra se potrebnim jer stanja potraživanja na kraju godine odnose se ponajprije na Dephtu.</i>
5. Postoje li značajni rizici koji zahtijevaju posebnu pozornost?	<i>Bavit ćemo se mogućnošću nedosljednog priznavanja prihoda ili prijevare pomoću dokaznih testova detalja krojenih po mjeri.</i> <i>Tijekom čitave revizije trebate biti voditi računa o neobjavljenim transakcijama s povezanim strankama izvan redovnog poslovanja.</i>

U nastavku se nalazi uzorak revizijske reakcije na procijenjenu razinu rizika vezanu za potraživanja.

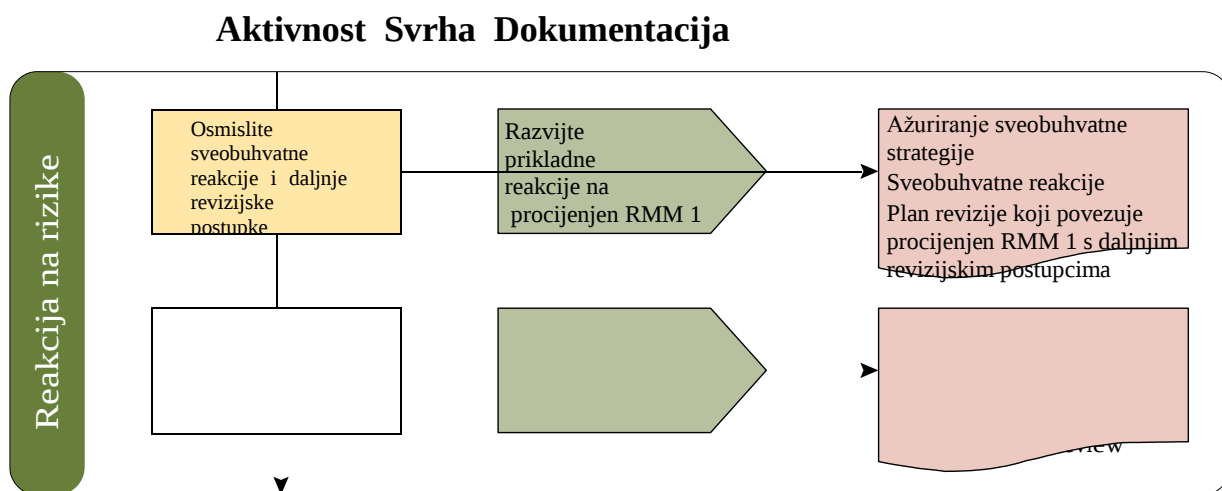
Sažetak predložene revizijske reakcije (Označite kućice u odgovarajućim kolonama)	C	E	A	V
A. Dokazni testovi detalja - sve značajne klase transakcija, stanja i objave	X	X	X	X
B. Dokazni testovi detalja - skrojeni prema specifičnim rizicima (uzorkovanje, prijevara, značajni rizici, itd.)	X	X	X	
C. Dokazni analitički postupci (dokazivanje u zbroju, itd.)		X		
D. Testovi kontrola (operativna učinkovitost)				
Na temelju profesionalne prosudbe, mislite li da su gore navedeni postupci dovoljni za rješavanje procijenjenih rizika? (Da / Ne) Ako ne, obrazložite u	Da	Da	Da	Da
Komentari: Nema				

Uzorak revizijskog programa kao reakcije na prepoznate rizike naveden je u bilješkama studija slučaja u 2. svesku u poglavlju 17.7.

17. Određivanje opsega testiranja

Sadržaj poglavlja	Relevantni MRevS-i
Smjernice o određivanju koliko opsežna trebaju biti testiranja kako bi se reagiralo na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.	330, 500, 530

Prikaz 17.0-1



Napomene:

1. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
330.12	Ako revizor prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola tijekom obračunskog razdoblja, revizor će: (a) prikupiti revizijske dokaze o značajnim promjenama tih kontrola za razdoblje nakon provedenih revizijskih postupaka; i (b) odrediti dodatne revizijske dokaze koji se trebaju prikupiti za preostalo razdoblje. (Vidjeti točke A33-A34.)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
330.13	Prilikom odlučivanja je li prikladno koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, koji je prikupljen u revizijama prethodnih razdoblja i, ako je prikladno, prilikom određivanja vremena koje može proteći prije ponovnog testiranja kontrola, revizor će razmotriti sljedeće: (a) učinkovitost drugih elemenata internih kontrola, uključujući kontrolno okruženje, monitoring kontrola te proces procjene rizika od strane poslovnog subjekta; (b) rizike koji proizlaze iz karakteristika kontrola, uključujući pitanje jesu li kontrole ručne ili automatizirane; (c) učinkovitost općih IT kontrola; (d) učinkovitost kontrola i njihovu primjenu od strane subjekta, uključujući vrstu i opseg odstupanja od njihove primjene zabilježene u prethodnim revizijama, i pitanje je li bilo promjena osoblja koja značajno utječu na primjenu kontrole; (e) pitanje uzrokuje li, uslijed promijenjenih okolnosti, nemijenjanje određene kontrole rizik; i (f) rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i razmjer pouzdavanja u kontrole. (Vidjeti točku A35.)
330.14	Ako revizor planira koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja određenih kontrola prikupljen u reviziji prethodnog razdoblja, revizor će uspostaviti kontinuiranu relevantnost tih dokaza prikupljanjem revizijskih dokaza o tome jesu li se nakon te revizije dogodile značajne promjene u tim kontrolama. Kako bi potvrdio razumijevanje tih specifičnih kontrola, revizor će taj dokaz prikupiti postavljanjem upita u kombinaciji s promatranjem ili provjeravanjem te će: (a) ako su se dogodile promjene koje utječu na nastavak pouzdavanja u revizijski dokaz iz revizije prethodnog razdoblja, testirati kontrole tijekom tekuće revizije; i (Vidjeti točku A36.) (b) ako nije bilo nikakvih promjena, testirati kontrole najmanje jedanput u svakoj trećoj reviziji, a neke će kontrole testirati u svakoj reviziji kako bi se izbjegla mogućnost da se sve kontrole na koje se namjerava osloniti revizor testiraju u jednom razdoblju dok se u preostala dva razdoblja kontrole ne bi testirale. (Vidjeti točke A37-A39.)
530.5	Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Revizijsko uzorkovanje – primjena revizijskih postupaka na manje od 100% stavki unutar populacije od važnosti za reviziju tako da sve jedinice uzoraka imaju jednaku mogućnost da bude odabrane kako bi revizoru osigurale razumnu osnovu za stvaranje zaključka o cijeloj populaciji. (b) Populacija – cjelovit skup podataka iz kojeg se odabiru uzorci i o kojem revizor želi stvoriti zaključke. (c) Rizik uvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizorovi zaključci temeljeni na uzorku mogu biti drugačiji od zaključka do kojeg bi se došlo provođenjem istih revizijskih postupaka na čitavoj populaciji. Rizik uzorkovanja može voditi ka stvaranju dvije vrste pogrešnih zaključaka: (i) u slučaju testova kontrola, da su kontrole uspješnije nego što je to u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da značajna pogrešna prikazivanja ne postoje iako u stvarnosti ona postoje. Revizor prvenstveno vodi računa o ovoj vrsti pogrešnih zaključaka jer ona utječe na djelotvornost revizije i vjerojatnije je da vodi k neprimjerenom revizijskom mišljenju; (ii) u slučaju kontrola, da su kontrole manje uspješne nego što jesu u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da postoje značajna pogrešna prikazivanja iako u stvarnosti ne postoje. Ova vrsta pogrešnih zaključaka utječe na učinkovitost revizije jer će uobičajeno voditi k obavljanju dodatnih poslova koji će ustanoviti da su početni zaključci bili pogrešni.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
530.5 (nastavlja se)	(d) Rizik neuvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizor stvori pogrešan zaključak zbog bilo kojeg razloga koji nije povezan s uzorkovanjem. (Vidjeti točku A1.) (e) Anomalija – pogreška ili devijacija koja dokazivo nije reprezentativna za pogreške ili devijacije u populaciji. (f) Jedinice uzorka – pojedinačne stavke koje čine populaciju. (Vidjeti točku A2.) (g) Statističko uzorkovanje – pristup uzorkovanju koji ima sljedeće karakteristike: (a) slučajan odabir stavki uzoraka; i (b) korištenje teorije vjerojatnosti u ocjeni rezultata uzorka, uključujući i pri mjerenju rizika uzorka. Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike iz (a) ili (b) smatra se nestatističkim uzorkovanjem. (h) Stratificiranje – proces dijeljenja populacije u podskupine, od kojih je svaka grupa jedinica uzoraka koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost). (i) Prihvatljivo pogrešno prikazivanje – novčani iznos koji odredi revizor i u vezi s kojim nastoji steći odgovarajuću razinu uvjerenja da stvarno pogrešno prikazivanje u populaciji ne nadmašuje taj novčani iznos. (Vidjeti točku A3.) (j) Ukupna učestalost odstupanja – učestalost odstupanja od propisanih internih kontrolnih postupaka koju odredi revizor i u vezi s kojom nastoji steći odgovarajuću razinu uvjerenja da stvarna učestalost odstupanja u populaciji ne prelazi učestalost koju je on odredio.

17.1 Pregled

Dostatne i primjerene revizijske dokaze moguće je pribaviti odabirom i ispitivanjem sljedećeg.

Prikaz 17.1-1

Odabir i ispitivanje	
Sve stavke (100 % ispitano)	To je prikladno kada: • Se populacija sastoji od malog broja vrlo vrijednih stavki; • Postoji značajan rizik, a drugi načini neće pružati dostatne i primjerene revizijske dokaze; i • Računalno potpomognute računalne tehnike (CAAT-ovi) se mogu primijeniti na većoj populaciji kako bi se na elektronički način ispitao određeni ponavljajući izračun ili neki drugi proces.

Odabir i ispitivanje

Specifične stavke	To je prikladno za: • Vrijedne ili ključne stavke koje pojedinačno mogu dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja; • Sve stavke koje prelaze određenu vrijednost; • Sve neobične ili osjetljive stavke ili objave u financijskim izvještajima; • Sve stavke koje su vrlo podložne pogrešnom prikazivanju; • Stavke koje će pružati informacije o pitanjima kao što su vrsta subjekta, priroda transakcija, i interna kontrola; i • Stavke za testiranje učinkovitosti određenih kontrolnih aktivnosti.
Reprezentativn i uzorak stavki iz populacije	To je prikladno za donošenje zaključka o čitavom skupu podataka (populaciji) odabirom i ispitivanjem reprezentativnog uzorka stavki unutar te populacije. Uzorkovanje revizoru omogućuje da pribavi i ocijeni revizijske dokaze o određenim obilježjima. Veličina uzorka može se utvrditi statističkim ili nestatističkim metodama.

Odluka o tome koji pristup primijeniti ovisit će o okolnostima. Primjena neke od gore opisanih metoda, ili kombinacije istih, može biti prikladna u određenim okolnostima.

Odabir uzorkovanja kao najučinkovitije metode ostvarenja nužnog smanjenja rizika povezanog s određenom tvrdnjom ima brojne prednosti, kao što je prikazano u nastavku.

Prikaz 17.1-2

Prednosti	
Korištenje reprezentativnih uzoraka	Može se doći do valjanih zaključaka. Revizorov cilj je ostvariti razumno smanjenje rizika, a ne postići apsolutnu sigurnost.
	Rezultati se mogu kombinirati s rezultatima drugih testova. Dokazi pribavljeni iz jednog izvora mogu se potkrijepiti dokazima pribavljenim iz drugog izvora kako bi se osiguralo veće smanjenje rizika.
	Ispitivanje svih podataka ne pruža apsolutnu sigurnost. Na primjer, nikada se neće otkriti transakcije koje nisu evidentirane.
	Ušteda troškova. Trošak ispitivanja svakog unosa u računovodstvenim evidencijama i svih popratnih dokaza ne bi bio ekonomičan.

1. svezak, 10. poglavlje opisuje vrstu i uporabu daljnjih revizijskih postupaka. Ovo se poglavlje fokusira na opseg testiranja i uporabu metoda uzorkovanja.

Metode uzorkovanja

Uzorkovanje ne mora biti korišteno revizijski postupak ali kada se koristi, sve jedinice uzorkovanja u populaciji (kao što su prodajne transakcije ili stanja potraživanja) moraju biti izabrane slučajnim odabirom. To je potrebno kako bi revizor mogao donijeti razumne zaključke o cijeloj populaciji.

U svakom uzorku koji obuhvaća manje od 100 % populacije uvijek postoji rizik da se pogrešno prikazivanje neće otkriti te da će premašiti prihvatljivu razinu pogrešnog prikazivanja ili odstupanja. To se naziva rizik uvjetovan uzorkovanjem. Rizik uvjetovan uzorkovanjem moguće je smanjiti povećanjem veličine uzorka, a rizik neuvjetovan uzorkovanjem moguće je smanjiti pravilnim planiranjem angažmana, nadzorom, i pregledom.

U reviziji se često primjenjuju dva načina uzorkovanja, kako je opisano u nastavku.

Prikaz 17.1-3

Obilježja uzoraka	
Statističko uzorkovanje	Uzorak se odabere slučajnim odabirom. To znači da svaka stavka u populaciji ima poznatu (odgovarajuću statističku) šansu da bude odabrana. Rezultate je moguće matematički projicirati. Za ocjenjivanje rezultata uzorkovanja, kao i za mjerenje rizika uvjetovanog uzorkovanjem, može se koristiti teorija vjerojatnosti.
Nestatističko uzorkovanje ili uzorkovanje prema vlastitoj prosudbi	Način uzorkovanja koji nema obilježja kakva su prethodno opisana u vezi s statističkim uzorkovanjem.

Pri određivanju veličine uzorka, revizor treba odrediti prihvatljivu učestalost odstupanja (izuzetaka) koja bi bila prihvatljiva.

- **Dokazni postupci**

Značajnost za provedbu (na sveukupnoj razini ili za specifičnu stavku) određuje se u odnosu na sveukupnu značajnost (na sveukupnoj razini ili za specifičnu stavku). Prihvatljivo pogrešno prikazivanje određuje se u odnosu na značajnost za provedbu (na sveukupnoj razini ili za specifičnu stavku, ovisno o pojedinom slučaju). Što se više postavi razina prihvatljivog pogrešnog prikazivanja, to je manja veličina uzorka. Što se niže postavi prihvatljiva razina pogrešnog prikazivanja, to je veća veličina uzorka. Uzmite u obzir da će prihvatljiva razina pogrešnog prikazivanja često biti jednaka značajnosti za provedbu.

- **Testovi kontrola**

Kod testova kontrola, prihvatljiva učestalost odstupanja često će biti vrlo mala, pri čemu se uopće neće dozvoljavati odstupanja ili će se dozvoliti jedno odstupanje. Testovi kontrola pružaju dokaze vezane uz to djeluju li kontrole ili ne. Prema tome, njih je potrebno koristiti samo onda kada se očekuje pouzdano djelovanje određene kontrole.

17.2 Korištenje uzorkovanja

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
530.6	Prilikom oblikovanja revizijskog uzorka, revizor će razmotriti svrhu revizijskog postupka, kao i karakteristike populacije iz koje će odabrati uzorak. (Vidjeti točke A4- A9.)
530.7	Revizor će odrediti veličinu uzorka dovoljnu da snizi rizik uzorkovanja na prihvatljivo nisku razinu. (Vidjeti točke A10-A11.)
530.8	Revizor će odabrati stavke za uzorak na način da svaka jedinica populacije ima jednaku mogućnost odabira u uzorak. (Vidjeti točke A12-A13.)
530.9	Revizor će obaviti revizijske postupke, sukladno svrsi, na svakoj odabranoj stavci.
530.10	Ako revizijski postupak nije primjenjiv na odabranu stavku, revizor će primijeniti postupak na zamjensku stavku. (Vidjeti točku A14.)
530.11	Ukoliko revizor nije u mogućnosti primijeniti oblikovani revizijski postupak, ili prikladan alternativni postupak, na odabranu stavku, revizor će tretirati tu stavku kao devijaciju od propisane kontrole u slučaju testova kontrole ili kao pogrešan prikaz u slučaju testova detalja. (Vidjeti točke 15-A16.)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
530.12	Revizor će istražiti vrste i uzrok bilo koje devijacije ili otkrivenih pogrešnih prikaza, kao i ocijeniti mogući učinak na svrhu revizijskog postupka i na ostala područja revizije. (Vidjeti točku A17.)
530.13	U iznimno rijetkim slučajevima kada revizor smatra da je pogrešan prikaz ili devijacija u uzorku anomalija, revizor će steći visoku razinu sigurnosti da takav pogrešan prikaz ili devijacija nisu reprezentativni za populaciju. Revizor će steći tu razinu sigurnosti provodeći dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze da pogrešan prikaz ili devijacija ne utječu na ostatak populacije.
530.14	Za testove detalja, revizor treba projicirati pronađene pogrešne prikaze u uzorku na cijelu populaciju. (Vidjeti točke A18-A20.)
530.15	Revizor će ocijeniti: (a) rezultate uzorka; i (Vidjeti točke A21-A22.) (b) je li upotreba revizijskog uzorka pružila razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja je bila testirana. (Vidjeti točku A23.)

Postavljanje temelja

Kad god razmatra statističke i nestatističke metode, revizor se treba baviti i dokumentirati sljedeća pitanja.

Prikaz 17.2-1

Čimbenici za razmatranje	Komentari:
Svrha testa?	Polazna točka za oblikovanje testa je utvrditi svrhu testa i kojim će se tvrdnjama baviti.
Primarni izvor dokaza?	Koji je primarni izvor dokaza, a koji sekundarni, za svaku tvrdnju kojom se potrebno baviti? Razlikovanje između tih dviju stvari će omogućiti usmjeravanje revizijskih napora na prikladna mjesta.
Prethodno iskustvo?	Kakvo je bilo iskustvo (ako postoji) s provođenjem sličnih testova u prethodnim razdobljima? Uzmite u obzir učinkovitost testa, te postojanje i raspored odstupanja (pogrešaka), ako ih je bilo, otkrivenih u odabranim uzorcima.
Koja populacija?	Pobrinite se da populacija stavki koje je potrebno testirati bude prikladna za postizanje ciljeva dotičnog testa. Uzorkovanjem se neće otkriti ili ispitati stavke koje se već ne nalaze unutar populacije. Na primjer, uzorak stanja potraživanja može se upotrijebiti za testiranje postojanja tih potraživanja, ali ista populacija ne bi bila prikladna i za testiranje potpunosti potraživanja. Također uzmite u obzir i veličinu populacije. U nekim slučajevima, nije moguće doći do statističkog zaključka ako je populacija koja se ispituje premala za uzorkovanje.
Koju jedinicu uzorkovanja koristiti?	Uzmite u obzir koja je svrha testa i kojom tvrdnjom se bavi. Ova odluka će odrediti koje će stavke biti odabrane za testiranje. Primjeri uključuju prodajne fakture, narudžbe, i stanja računa kupaca.

Čimbenici za razmatranje	Komentari:
Statističko ili nestatističko?	Statistički zaključci mogu se donijeti na temelju statističkih uzoraka. Zaključci temeljeni na profesionalnoj prosudbi mogu se donijeti na temelju nestatističkih uzoraka, odnosno uzoraka odabranih prema vlastitoj prosudbi. Nestatistički uzorci često se koriste u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima koji se bave istom tvrdnjom.
Utvrdjivanje odstupanja	Neuspjeh da se ispravno utvrdi odstupanje će dovesti do toga da zaposlenici uzaludno potroše svoje vrijeme pregledavajući manje izuzetke koji možda i ne predstavljaju odstupanje. Također, odredite na koje će se načine zaposlenici revizije baviti razlozima i implikacijama odstupanja.
Eventualne vrijedne stavke koje je potrebno isključiti?	Ako unutar populacije postoje veće transakcije ili stanja koja je moguće ocijeniti odvojeno, to može značiti manju veličinu uzorka koji će se sastojati od preostalih stavki populacije. U nekim slučajevima, dokazi pribavljeni testiranjem većih transakcija ili stanja mogu biti dovoljni da se u potpunosti ukloni potreba za uzorkovanjem.
Korištenje računalno potpomognutih revizijskih metoda (CAAT-ova)	Mogu li računalno potpomognute revizijske metode (CAAT-ovi) pružati bolje i učinkovitije rezultate? Kod mnogih testova je pomoću CAAT-ova moguće ispitati 100 % populacije (za razliku od ispitivanja uzorka populacije), te se mogu pripremiti prilagođena izvješća koja utvrđuju neobične stavke kojima se još potrebno baviti.
Je li moguće stratificiranje?	Razmislite o tome može li se populacija stratificirati na način da je se podijelina manje podpopulacije koje imaju identificirajuća obilježja. Na primjer, ako populacija sadrži niz vrlo vrijednih transakcija, populaciju (za test detalja) se može stratificirati prema monetarnoj vrijednosti. To omogućava usmjeravanje revizorskih napora na vrednije stavke, jer te stavke mogu sadržavati najveći potencijal pogrešnog prikazivanja u smislu precijenjenog prikazivanja. Populacija se također može stratificirati prema određenom obilježju koje upućuje na povećani rizik pogrešnog prikazivanja. Pri testiranju adekvatnosti ispravaka za sumnjive račune (vrednovanje potraživanja od kupaca), stanja potraživanja mogu se podijeliti po starosti. Kada se podpopulacije testiraju odvojeno, pogrešna prikazivanja će biti projicirana za svaki sloj odvojeno. Projicirana pogrešna prikazivanja za svaki sloj se tada mogu kombinirati kako bi se mogao razmotriti mogući utjecaj pogrešnih prikazivanja na stanje računa ili klasu transakcija.
Kolika je preciznost potrebna?	Značajnost za provedbu često se koristi kao osnova za prihvatljivo pogrešno prikazivanje. To također predstavlja preciznost statističkog testa. Značajnost za provedbu potrebno je postaviti na iznos koji omogućava da postojeća neotkrivena i neznačajna pogrešna prikazivanja u zbroju postanu značajna.

Čimbenici za razmatranje	Komentari:
Koja razina pouzdanosti je potrebna?	Pouzdanost je razina prihvatljivog rizika (rizika neotkrivanja) da rezultati testova neće biti točni. Je li potreban visok stupanj pouzdanosti (koji dovodi do većeg uzorka), ili niži stupanj pouzdanosti (koji dovodi do manjeg uzorka)? Stupanj pouzdanosti potreban za određeni test ovisit će o čimbenicima kao što su: - Dokazi pribavljeni iz drugih izvora, kao što su analitički pregled, ostali dokazni postupci, i ispitivanje operativne učinkovitosti povezanih kontrola; i - Važnost tvrdnje financijskog izvještaja ili stavke u usporedbi sa sveukupnom značajnošću. Na primjer, stupanj pouzdanosti od 95 % ukazuje na to da ako se određeni test provede 100 puta (nasumičnim odabirom reprezentativnih transakcija), rezultati će biti točni (unutar granice pogrešnog prikazivanja) u 95 od 100 slučajeva. Postoji rizik da će 5 od 100 testova proizvesti netočne rezultate.

U planiranju statističkog uzorkovanja, potrebno je također uzeti u obzir i prihvatljivo pogrešno prikazivanje te prihvatljivu učestalost odstupanja.

Prikaz 17.2-2

Čimbenici za razmatranje	Komentari:
Koje je prihvatljivo pogrešno prikazivanje ili prihvatljiva učestalost odstupanja?	Prihvatljivo pogrešno prikazivanje je pojam koji se koristi kod testova detalja, a označava rizik da će zbroj pojedinačno neznajčajnih pogrešnih prikazivanja dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja, te osigurava prostor za moguća neotkrivena pogrešna prikazivanja. Prihvatljivo pogrešno prikazivanje je primjena značajnosti za provedbu u određenom postupku uzorkovanja. Prihvatljivo pogrešno prikazivanje može biti istog iznosa ili nižeg iznosa od značajnosti za provedbu. Prihvatljiva učestalost odstupanja se koristi kod testova kontrola pri čemu revizor određuje učestalost odstupanja od propisanih postupaka interne kontrole kako bi osigurao odgovarajuću razinu uvjerenja. Revizor nastoji pribaviti odgovarajuću razinu uvjerenja da stvarna učestalost odstupanja u populaciji nije veća od zadane učestalosti.

17.3 Opseg dokaznih postupaka (korištenje statističkog uzorkovanja)

Što su rizici značajnog pogrešnog prikazivanja veći, to je potreban veći opseg dokaznih postupaka. Moguće je smanjiti opseg dokaznih postupaka ispitivanjem operativne učinkovitosti interne kontrole. Međutim, ako su rezultati nezadovoljavajući, možda će čak biti potrebno povećati opseg dokaznih postupaka.

Određivanje veličine uzorka - Uzorkovanje monetarnih jedinica

Najčešća metoda uzorkovanja kod testova detalja je uzorkovanje monetarnih jedinica. Prema ovoj metodi, vjerojatnost da će stavka (primjerice stanje potraživanja) biti izabrana za testiranje izravno je proporcionalna monetarnoj vrijednosti stavke. Prema tome, stanje potraživanja u iznosu od 6.000 € ima tri puta veću vjerojatnost da bude odabrano od stanja potraživanja s iznosom od 2.000 €. Prema ovoj metodi, nije primjereno odabrati fizičke jedinice poput svake 50-e fakture ili transakcije.

Iako je uzorkovanje monetarnih jedinica najčešća metoda uzorkovanja koju revizori koriste, postoji i niz drugih metoda koje će možda biti primjerenije određenim okolnostima. Ovaj Vodič ne raspravlja o tim drugim metodama.

Odabir čimbenika pouzdanosti

Pri oblikovanju dokaznog testa, za revizora može biti korisno da se primijene tri razine smanjenja rizika, kao što su visoka, umjerena i niska. Razlika između tih triju razina može se temeljiti na čimbeniku pouzdanosti koji je korišten pri odabiru uzorka. Što je veći čimbenik pouzdanosti, veličina uzorka će biti veća, a postignuta razina smanjenja rizika viša. To je prikazano u sljedećem prikazu, koji predočava tipične razine pouzdanosti za postizanje visokog, umjerenog i niskog smanjenja rizika.

Prikaz 17.3-1

Potrebno smanjenje rizika	Razina pouzdanosti	Čimbenik pouzdanosti
Visoka	95%	3,0
Umjerena	80-90%	1,6 – 2,3
Niska	65-75%	1,1 – 1,4

Učinkoviti revizijski postupci oblikovani kako bi reagirali na procijenjene rizike i određene tvrdnje mogu se sastojati od kombinacije testova kontrola i dokaznih postupaka.

U sljedećoj se tablici nalazi djelomičan popis čimbenika pouzdanosti za različite razine pouzdanosti. Na primjer, ako je potrebna razina pouzdanosti 90 %, korišten čimbenik pouzdanosti iznosit će 2,3.

Prikaz 17.3-2

Razina pouzdanosti	Čimbenik pouzdanosti
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

Odabir uzorka

Prikaz 17.3-3

Monetarna jedinica	Opis
Proces odabira uzorka	Uklonite iz populacije sve vrijedne stavke i ključne stavke.
	Izračunajte interval uzorkovanja.
	Nasumično odaberite početnu točku za odabir prve stavke. Nasumična početna točka može biti u rasponu od 1 € do intervala uzorkovanja. Svaki sljedeći odabir bit će vrijednost prethodnog odabira plus jedan interval uzorkovanja.

Napomena: Pobrinite se da prikladno dokumentirate proces odabira, uključujući i osnovu za odabir slučajne početne točke (pomoću generatora slučajnih brojeva ili korištenjem profesionalne prosudbe).

1. korak - Izračunajte interval uzorkovanja

Formula je sljedeća:

Interval uzorkovanja = značajnost za provedbu (prihvatljivo pogrešno prikazivanje) ÷ čimbenik pouzdanosti

Ako je interval uzorkovanja 17.391 €, prvi nasumično odabrani račun kupca može iznositi 10 000 €. Drugi odabrani račun kupca treba sadržavati kumulativni iznos od 27.391 € (polazna točka + interval uzorkovanja = 10.000 € + 17.391 €). Treći odabrani račun kupca će biti račun koji sadrži kumulativni iznos od 44.782 € (27.391€ + 17.391€). Taj proces se nastavlja do kraja populacije.

2. korak - Izračunajte veličinu uzorka

Veličina uzorka kod uzorkovanja monetarnih jedinica reprezentativnih stavki obično se određuje sljedećom formulom.

Veličina uzorka = Populacija koja se testira ÷ Interval uzorkovanja

Iz populacije na kojoj će se provesti ispitivanje potrebno je isključiti specifične stavke koje će se zasebno ocjenjivati.

3. korak - Odaberite uzorak

Uklonite iz populacije sve vrijedne i ključne stavke (potrebno ih je odvojeno razmotriti) i izračunajte interval uzorkovanja (vidi 1. korak). Zatim nasumično odaberite polaznu točku za odabir prve stavke. Nasumična polazna točka može biti u rasponu od 1 € do intervala uzorkovanja. Svaki sljedeći odabir bit će vrijednost prethodnog odabira plus jedan interval uzorkovanja.

Ovaj proces prikazan je na sljedeća tri primjera.

1. primjer - Uzorkovanje stanja potraživanja

Prikaz 17.3-4

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	Uvjeriti se u postojanje potraživanja odabirom uzorka iz stanja potraživanja i slanjem zahtjeva za potvrdom
Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u relevantnim tvrdnjama	Postojanje = visoki rizik
Populacija koja se ispituje	Stanja potraživanja na kraju razdoblja
Monetarna vrijednost populacije	177.203 €
Specifične stavke koje je potrebno zasebno ocijeniti	38.340 €
Smanjenje rizika postignuto testiranjem kontrola	Ne postoji
Smanjenje rizika zbog drugih postupaka, kao što su postupci procjene rizika	Ograničeno
Korišten čimbenik pouzdanosti (smanjen za smanjenje rizika postignuto iz ostalih izvora)	Nisu korištene druge metode smanjenja rizika te će se stoga koristiti 95 % ili 3.0
Značajnost za provedbu	15.000 €
Očekivana odstupanja u uzorku	Nijedno

$$\text{Interval uzorkovanja} = 15.000 \text{ €} / 3,0 = 5.000 \text{ €}$$

$$\text{Veličina uzorka} = (177.203 \text{ €} - 38.340 \text{ €}) / 5.000 \text{ €} = 28$$

U ovom primjeru, interval uzorkovanja iznosio je 5.000 €. Sljedećom toga, prva nasumično odabrana stavka iznosi 436 €, sljedeća stavka treba biti transakcija ili stanje koje sadrži kumulativni iznos od 5.436 €. Treća stavka treba biti transakcija ili stanje koje sadrži kumulativni iznos od 10.436 €, te tako dok se ne odabere 28 stavki.

Napomena: Vjerojatno je da će stavke velike vrijednosti biti odabrane za testiranje (pogledajte djelomičnu populaciju stanja potraživanja u nastavku).

Prikaz 17.3-5

	Stanje potraživanja	Kumulativni iznos	Interval uzorkovanja	Uključiti u uzorak?
Kupac A	4750	4.750	436	Da
Kupac B	3.500	8.250	5.436	Da
Kupac C	1.800	10.050	10.436	Ne
Kupac D	2.700	12.750	10.436	Da
Kupac E	950	13.700	15.436	Ne
Kupac F	2.580	16.280	15.436	Da

2. primjer - Uzorkovanje stanja potraživanja

Prikaz 17.3-6

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	Uvjeriti se u postojanje potraživanja odabirom uzorka iz stanja potraživanja i slanjem zahtjeva za potvrdom
Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u relevantnim tvrdnjama	Postojanje = umjeren rizik
Populacija koja se ispituje	Stanja potraživanja na kraju razdoblja
Monetarna vrijednost populacije	177.203 €
Specifične stavke koje je potrebno zasebno ocijeniti	38.340 €
Smanjenje rizika postignuto testiranjem kontrola	Kod povezanih kontrola utvrđena je niska razina kontrolnog rizika
Smanjenje rizika zbog drugih postupaka (kao što su postupci procjene rizika)	Ograničeno
Korišten čimbenik pouzdanosti (smanjen za smanjenje rizika postignuto iz ostalih izvora)	Uzevši u obzir ostale izvore dokaza, koristit će se čimbenik pouzdanosti od 70 % (1,2)
Značajnost za provedbu	15.000 €
Očekivana odstupanja u uzorku	Nijedno

Interval uzorkovanja = $15.000 \text{ €} / 1,2 = 12.500 \text{ €}$

Veličina uzorka = $(177.203 \text{ €} - 38.340 \text{ €}) / 12.500 \text{ €} = 12$

3. primjer - uzorkovanje ulaznih faktura

Prikaz 17.3-7

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	Uvjeriti se u postojanje i točnost nabava odabirom uzorka iz ulaznih faktura
Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u relevantnim tvrdnjama	Postojanje = nizak rizik Točnost = nizak rizik
Populacija koja se ispituje	Ulazne fakture za razdoblje
Monetarna vrijednost populacije	879.933 €
Specifične stavke koje je potrebno zasebno ocijeniti	46.876 €
Smanjenje rizika postignuto testiranjem kontrola	Ne postoji
Smanjenje rizika zbog drugih postupaka (kao što su postupci procjene rizika)	Umjereno učinkoviti dokazni analitički postupci

Pitanje	Odgovor
Korišten čimbenik pouzdanosti (smanjen za smanjenje rizika postignuto iz ostalih izvora)	Uzevši u obzir ostale izvore dokaza, koristit će se čimbenik pouzdanosti od 80% (1.6)
Značajnost za provedbu	15.000 €
Očekivana odstupanja u uzorku	Ne postoje

$$\text{Interval uzorkovanja} = 15.000 \text{ €} / 1.6 = 9.375 \text{ €}$$

$$\text{Veličina uzorka} = (879.933 \text{ €} - 46.876 \text{ €}) / 9.375 \text{ €} = 89$$

Kako je gore prikazano, uzorci kod dokaznih testova mogu postati vrlo veliki pri ispitivanju tokova transakcija. Često je učinkovitije testirati interne kontrole (kod kojih je manja veličina uzorka) ili provesti neku drugu vrstu revizijskog postupka kako bi se pribavili potrebni dokazi.

Projiciranje pogrešnih prikazivanja

Ovaj proces opisan je u sljedećem prikazu.

Prikaz 17.3-8

Koraci u projiciranju obujma pogrešnih prikazivanja	
1.	Izračunajte postotak pogrešnog prikazivanja za svaku stavku. Ako se pronađe iznos od 50 € a trebao je iznositi 60 €, pogrešno prikazivanje je 10 € ili 17 % od ukupnog iznosa.
2.	Zbrojite postotke pogrešnih prikazivanja, notirajući precijenjene i podcijenjene iznose.
3.	Izračunajte prosječni postotak pogrešnog prikazivanja po stavci uzorka tako da podijelite ukupne postotke pogrešnog prikazivanja s brojem stavki u uzorku (s i bez pogrešnog prikazivanja).
4.	Pomnožite prosječan postotak pogrešnog prikazivanja s ukupnom monetarnom vrijednošću reprezentativne populacije (isključujući stavke velike vrijednosti i ključne stavke). Rezultat toga bit će projicirano pogrešno prikazivanje uzorka. Naravno, to isključuje eventualna pogrešna prikazivanja otkrivena kod stavki velike vrijednosti i ključnih stavki prethodno uklonjenih iz uzorka.

Na primjer, uzorak od 50 stavki odabran iz populacije od 250.000 € sadržavao je sljedeća tri pogrešna prikazivanja.

Prikaz 17.3-9

Točna vrijednost	Revidirana	Pogrešno	% pogrešnog prikazivanja
500€	400		20,00%
350	200	1	42,86%
600	750	(1	(25,00%)
Ukupni % pogreške (zbroj postotaka pogrešnih prikazivanja)			37,86%
Prosječni % pogrešnih prikazivanja: $37,86\% \div 50$ (veličina uzorka) =			0,7572%
Projicirano pogrešno prikazivanje: $0,7572\% \times 250,000 \text{ €}$ (populacija) =			1.893€

Projicirano pogrešno prikazivanje ponekad se naziva i "najvjerojatnija pogreška" (MLE).

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Anomalije

Možda ćete neka pogrešna prikazivanja/odstupanja (otkrivena u uzorku) odlučiti proglasiti anomalijom (nereprezentativnim za populaciju) te ih isključiti kada projicirate pogrešna prikazivanja u populaciji. Međutim, potrebno je provesti daljnje revizijske postupke, bez obzira na to je li pogrešno prikazivanje/odstupanje reprezentativno za populaciju:

- Ako odstupanje jest reprezentativno za populaciju, revizor će istražiti prirodu i uzrok, te ocijeniti kako će oni utjecati na svrhu revizijskog postupka te na ostala područja revizije.
- Ako se odstupanje smatra anomalijom, revizor mora steći visoku razinu sigurnosti da takvo pogrešno prikazivanje ili odstupanje nije reprezentativno za populaciju. To zahtijeva provođenje daljnjih revizijskih postupaka kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi koji će potvrditi da pogrešno prikazivanje ili odstupanje ne utječe na ostatak populacije.

Imajte na umu da MRevS navodi da se anomalije pojavljuju iznimno rijetko.

17.4 Opseg dokaznih analitičkih postupaka

Dokazni analitički postupci će ili biti primarni test stanja računa, ili će se koristiti u kombinaciji s ostalim testovima detalja kojima je na odgovarajući način smanjen opseg.

1. svezak, 10. poglavlje opisuje dvije razine smanjenja rizika koje se mogu postići provođenjem dokaznih analitičkih postupaka. Opisano smanjenje rizika je velike učinkovitosti (odnosno primarni test) i umjereno učinkovito.

Jednostavni analitički postupci (poput uspoređivanja prošlogodišnjih rezultata s rezultatima tekuće godine) mogu pomoći u otkrivanju problema kojim se potrebno baviti, međutim ne nude mnogo daljnjih revizijskih dokaza. Ova vrsta analitičkog postupka može se koristiti za bolje razumijevanje subjekta, provedbu postupaka procjene rizika, i pregled konačnih financijskih izvješća.

Pri oblikovanju dokaznih analitičkih postupaka revizor treba:

- Izračunati prihvatljivo odstupanje od očekivanog za koje nije potrebna daljnja istraga. Na to bi prvenstveno trebala utjecati značajnost i dosljednost željenoj razini smanjenja rizika;
- Uzmite u obzir mogućnost da kombinacija pogrešnih prikazivanja određenih stanja računa, klasa transakcija, ili objava može u zbroju dovesti do neprihvatljivog iznosa; i
- Povećavajte razinu smanjenja rizika koju želite postići usporedno kako se povećavaju rizici značajnog pogrešnog prikazivanja.

Prikaz 17.4-1

Primjer dokaznog analitičkog postupka

Pitanja	Odgovor	
Opisuju postupak koji je potrebno provesti i očekivane rezultate.	<i>Pomnožiti iznose najma s brojem najamnih jedinica kako bi se predvidio iznos prihoda od najma stanova, te zatim usporediti rezultate s evidentiranim prihodima u računovodstvenim evidencijama subjekta.</i>	
Kolika je vrijednost evidentiranog iznosa ili omjer?	278.000 €	
Koje će tvrdnje biti obuhvaćene?	Potpunost, postojanje i točnost	
Kakva će biti korištena značajnost za provedbu?	10.000 €	
Kolika razlika (između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti) je prihvatljiva?	1%	
Preostali rizik značajnog pogrešnog prikazivanja nakon provođenja postupka (umieren ili nizak).	Nizak	
Opišite pojedinosti svakog elementa podataka korištene u izračunu očekivanog rezultata (financijskog i nefinancijskog).	Opisati postupke provedene kako bi se ispitala pouzdanost svakog elementa korištenih podataka (uzeti u obzir izvor, usporedivost, prirodu, relevantnost, i kontrolu pripreme).	Poveznica radnog papira
1. Najamne jedinice	<i>Pregledali smo nacрте i fizički pregledali zgradu zbog mogućih većih promjena.</i>	
2. Najam po jedinici	<i>Pregledali smo uzorak ugovora o najmu kako bi smo utvrdili obveze za najamninu</i>	
3.		
4.		
Navedite pojedinosti izračuna, očekivane rezultate, i rezultate usporedbe s evidentiranim iznosom odnosno omjer: <i>Broj najamnih jedinica = 26 Najam po jedinici = 12.000 € godišnje</i> <i>Izračun = 26 X 12.000 = 312.000 €. Razlika u odnosu na evidentiran iznos je 34.000 €</i>		
Ako razlika (između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti) premašuje prihvatljivu vrijednost, objasnite kakvu ste istragu proveli te kakvi su bili rezultati (na primjer ispitivanje menadžmenta, pribavljanje dodatnih dokaza i provođenje ostalih revizijskih postupaka). <i>Postavili smo pitanja vezana uz razliku te se uvjerali da su u prosjeku 2 jedinice bile slobodne (ne uvijek iste) svaki mjesec tokom godine, a jedna jedinica nije bila iznajmljena, a koristi se za sastanke i kao povremeni smještaj za posjetitelje. To objašnjava 36.000 € razlike, dok 2.000 € ostaje neobjašnjeno. To je ispod gore navedene prihvatljive razine.</i>		
Zaključak: <i>Test je uspješno završen.</i>		

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Korištenje "nefinancijskih" podataka u dokaznim analitičkim postupcima može poboljšati rezultate. Nefinancijski podaci mogu uključivati broj zaposlenika, kvadraturu trgovine, ili broj određenih isporučenih proizvoda.

Pri obavljanju analitičkih postupaka, nužno je postaviti očekivanja (npr. vezano uz odnos s povezanim stanjima, promjene iz prethodnog razdoblja, itd.), a zatim usporediti ta očekivanja s informacijama iz financijskog izvještaja. Izbjegavajte suprotan pristup da prvo pogledate financijske informacije i zatim pokušate objasniti odstupanja na temelju znanja o klijentu i njegovoj okolini. Analitički postupci su mnogo učinkovitiji kada se oblikuju na temelju očekivanja proizašlih iz razumijevanja klijenta i njegove okoline. Međutim, prije korištenja eventualnih "nefinancijskih" podataka u dokaznom analitičkom postupku potrebno je provjeriti njihovu pouzdanost.

17.5 Testovi kontrola - Operativna učinkovitost

Revizijski postupci korišteni pri testiranju kontrola sastoje se od jedne ili više vrsta od četiri vrste opisane u nastavku.

Prikaz 17.5-1

Testovi interne kontrole operativne učinkovitosti	
Vrste postupaka	Pitanja upućena odgovarajućem osoblju. (Međutim, imajte na umu da sami upiti nisu dovoljni kako bi se ispitala operativna učinkovitost kontrola.)
	Provjera relevantne dokumentacije.
	Promatranje poslovanja subjekta.
	Ponovno izvođenje kontrole.

Prožimajuće kontrole (kontrole na razini subjekta)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
315.14	Revizor će steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor će ocijeniti: (a) je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržao klimu poštenog i etičkog ponašanja; i (b) 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 A69-A78.)

Testiranje prožimajućih kontrola prisutnih na razini subjekta (primjerice ispitivanje zalaganja za kompetentnost ili razumijevanja politika subjekta i prihvatljivih ponašanja) često je subjektivnije od testiranja specifičnih transakcijskih kontrola. Ipak, ove kontrole zajedno osiguravaju odgovarajuću osnovu za ostale komponente interne kontrole.

Sljedeći prikaz opisuje neke od mogućih metoda testiranja prožimajućih kontrola (kontrola na razini subjekta).

Prikaz 17.5-2

Okruženje kontrola	Mogući testovi kontrola
Priopćavanje i poticanje integriteta i etičkih vrijednosti	• Pročitajte izjavu na službenoj stranici subjekta i eventualna pravila ponašanja i slično. • Pregledajte komuniciranja zaposlenicima. • Obavite razgovore s određenim uzorkom zaposlenika.
Zalaganje za kvalificiranost	• Pregledajte politike zapošljavanja i otpuštanja • Pregledajte opise poslova i dokumentaciju odabranih datoteka zaposlenika.
Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje	• Pregledajte eventualne provedene samoprocjene. • Pregledajte kvalifikacije članova odbora i zapisnike sastanaka. • Sudjelujte na sastanku u ulozi promatrača.
Filozofija i poslovni stil menadžmenta	• Pregledajte eventualnu relevantnu dokumentaciju koja je dostupna. • Obavite razgovore s određenim uzorkom zaposlenika.
Organizacijska struktura	• Pregledajte strukturu u kontekstu prakse koja najviše odgovara prirodi subjekta.
Dodjela ovlasti i odgovornosti	• Pregledajte dokumentaciju kao što su opisi poslova.
Politike i prakse ljudskih resursa	• Analizirajte politike, prakse i suglasnost. • Analizirajte datoteke s podacima o zaposlenicima kao što su ocjenjivanja njihova rada, podaci o programima usavršavanja u kojima su sudjelovali, itd.

Mogu se oblikovati slični testovi kontrola za bavljenje drugim prožimajućim kontrolama (kontrolama na razini subjekta) kao što su:

- Procjena rizika;
- Informacijski sustavi;
- Monitoring;
- Proces zaključivanja financijskih izvještaja na kraju razdoblja; i
- Kontrole protiv prijevare.

Rezultate ispitivanja prožimajućih kontrola možda će biti teže dokumentirati od interne kontrole na razini poslovnog procesa (kao što je primjerice provjera je li odobreno plaćanje, što se može dokumentirati jednostavnim da/ne odgovorom). Slijedom toga, procjena prožimajućih kontrola (kontrola na razini subjekta i općih IT kontrola) često se dokumentira u obliku bilješke uz popratne dokaze.

Na primjer, kako bi se provjerilo prenosi li menadžment zaposlenicima važnost integriteta i etičkih vrijednosti i primjenjuje li svoje zadane politike, neki uzorak zaposlenika može biti odabran za razgovor. Zaposlenike se može ispitati što im je preneseno od strane menadžmenta, koje su postojeće relevantne politike i postupci,

koje vrijednosti mogu svakodnevno primijetiti na primjeru menadžmenta, te provode li se zaista politike tvrtke. Ako većina odgovora zaposlenika potvrđuje da je menadžment doista prenio važnost integriteta i etičkih vrijednosti te da postoje primjeri provođenja zadanih politika, tada je test bio uspješan. Zatim je potrebno zabilježiti pojedinosti svakog razgovora sa zaposlenikom (na primjer vezano uz politike subjekta, što je o tome priopćeno zaposlenicima i koje su aktivnosti provedene vezano uz te politike) u obliku zabilješke o donesenim zaključcima uz dosje.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Vremenski raspored

Prožimajuće kontrole (kontrole na razini subjekta) je bolje testirati u ranoj fazi revizije. Rezultati ispitivanja tih kontrola mogu utjecati na vrste i opseg ostalih planiranih revizijskih postupaka. Na primjer, ako se utvrdi da stavovi menadžmenta o kontroli nisu toliko pozitivni koliko se to očekivalo, bit će potrebni daljnji revizijski postupci koji će se baviti stanjima računa i klasama transakcija.

Planiranje

Uzmite dovoljno vremena kako bi utvrdili najprikladniji način testiranja prožimajućih kontrola (kontrola na razini subjekta). Razmislite o korištenju odgovarajuće kombinacije upita, promatranja, ponovnog izvođenja i testova provjere.

Postavljajte otvorena pitanja

Izbjegavajte postavljati da/ne pitanja. Umjesto toga, postavljajte pitanja koja će otkriti informacije koje vam nisu već poznate. Na primjer, upitajte: "Je li se ikad od vas tražilo da se udaljite od uobičajene računovodstvene politike ili učinite nešto zbog čega ste se osjećali nelagodno?" Također ne zaboravite pažljivo slušati odgovor osobe, te pratiti njihov govor tijela koji može otkriti znakove nelagode ili tjeskobe prilikom davanja odgovora.

Istražite izvanredna pitanja

Ako menadžment ili netko od zaposlenika odbije pružiti zatraženu informaciju ili ako dobijete neočekivane informacije, pobrinite se da ta pitanja temeljito istražite, i po potrebi uvedete promjene u općoj strategiji revizije i planiranim postupcima.

Praćenje kontrola u većim subjektima

Neki veći subjekti razvili su sustav praćenja kontrola na razini subjekta koji pruža dokaze o kontinuiranom djelovanju kontrola na razini subjekta. Ako je to slučaj, razmislite o tome jesu li te kontrole dovoljne pouzdane kako bi se smanjio ukupan opseg ostalih potrebnih ispitivanja.

Iako će većina prožimajućih kontrola (kontrola na razini subjekta) i općih IT kontrola biti ispitano korištenjem profesionalne prosudbe te na objektivni način primijenjeno u određenim okolnostima, postoje neke situacije u kojima se može koristiti reprezentativni uzorak. Primjer toga bila bi dostupnost dokaza da su pregledani mjesečni financijski izvještaji te poduzete odgovarajuće mjere.

Transakcijske kontrole - Uzorkovanje obilježja

Testovi kontrole pružaju dokaze da kontrola učinkovito djeluje tokom određenog razdoblja, primjerice kroz godinu dana.

S obzirom na to da transakcijske kontrole ili djeluju učinkovito ili ne, ne isplati se testirati djelovanje kontrola koje bi se u konačnici mogle pokazati nepouzdanim. Nepouzdane kontrole su one kod kojih postoji vjerojatnost da će se otkriti odstupanje. Uzorci za testove kontrola često su mali jer se temelje na tome da se neće otkriti nikakvi izuzeci. Inače bi bili potrebni mnogo veći uzorci.

Neki od čimbenika koje je potrebno uzeti u obzir pri procjeni pouzdanosti kontrola opisani su u nastavku.

Prikaz 17.5-3

Testiranje oblikovanosti kontrola	
Čimbenici koje je potrebno uzeti u obzir	Postoji li mogućnost da je menadžment zaobišao uspostavljene postupke tvrtke (tj. zaobišao kontrole) ?
	Je li u kontrole uključen značajan element ručnog upravljanja koji može biti podložan pogrešci?
	Ima li okruženje kontrola mnogo slabih točaka?
	Jesu li opće IT kontrole nekvalitetne?
	Je li nekvalitetno kontinuirano praćenje interne kontrole?
	Jesu li se tokom razdoblja dogodile promjene u strukturi osoblja koje bi mogle značajno utjecati na primjenu kontrole?
	Je li zbog malog broja zaposlenika uključenih u provođenje kontrole nepraktična smisljena podjela zadataka?
	Jesu li promijenjene okolnosti povećale potrebu za promjenom u djelovanju kontrole?

Oslanjanje na neizravnu internu kontrolu

Razmislite o pribavljanju revizijskih dokaza koji će potvrditi učinkovito djelovanje značajnih neizravnih internih kontrola. Riječ je o kontrolama o kojima ovise druge kontrole, kao što su nefinancijske informacije dobivene nekim odvojenim procesom, postupanje prema izuzecima, te periodički pregledi izvješća menadžera. Gdje je to značajno, potrebno je pribaviti dokaze o operativnoj učinkovitosti neizravnih internih kontrola. Ako je neki od gore navedenih čimbenika značajan, možda bi bilo učinkovitije provesti dokazne postupke.

Kada oblikuje testove kontrola, revizor se treba fokusirati na dokaze koji će se pribaviti vezano uz relevantne tvrdnje (stavke kod kojih može doći do pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima), a ne na samu prirodu kontrole. Kontrole su oblikovane na način da ublaže rizike i osiguraju, primjerice, potpunost prodaje.

Postoji i niz praktičnih prednosti kod oblikovanja testova kontrola koja će se prvo fokusirati na tvrdnju kojom se potrebno baviti. Na primjer:

- Kontrole koje se testiraju mogu biti izravno povezane s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima;
- S obzirom da postizanje cilja testa nije povezano sa specifičnim kontrolama, mogu se testirati i druge kontrole koje se bave istim rizicima (ili kontrolnim ciljevima). To ostavlja prostor nepredvidljivosti ili odstupanjima u korištenim testovima; i
- Olakšava procjenu i testiranje novih kontrola koje je subjekt uveo, a koje se bave istim tvrdnjama.

Testovi kontrola su često oblikovani kako bi se osigurala ili niska ili umjerena razina kontrolnog rizika (odnosno visoka ili umjerena razina smanjenja rizika (pouzdanosti)) povezanog s učinkovitim djelovanjem testiranih kontrola.

Pri oblikovanju testova kontrola, revizoru bi moglo biti korisno da uzme u obzir dvije razine pouzdanosti koje se trebaju postići testiranjem kontrola:

- Visoka razina pouzdanosti (niska razina preostalog rizika). To vrijedi kada će se primarni dokazi pribaviti testiranjem kontrola; i
- Umjerena razina pouzdanosti (umjerena razina preostalog rizika). To vrijedi kada će se testovikontrola kombinirati s ostalim dokaznim postupcima kako bi se bavilo određenom tvrdnjom.

Uzorkovanje obilježja (atributivno uzorkovanje) često se koristi za testiranje kontrola. Ova metoda koristi najmanju moguću veličinu uzorka koja ima mogućnost pružanja određene šanse da se otkrije učestalost odstupanja koja premašuje prihvatljivu razinu.

Prikaz 17.5-4

	Prednosti
Uzorkovanje obilježja/uzorkovanje otkrivanja	Idealno je za testiranje operativne učinkovitosti internih kontrola za koje je već kod procjene oblikovanosti i provedbe kontrola procijenjeno da su vrlo pouzdane.
	Ako se očekuje određena razina odstupanja od učinkovitog djelovanja kontrole, preporučuje se razmotriti druge pristupe prikupljanju revizijskih dokaza.
	Ako se u uzorku kod takvog testa kontrola ne otkriju nikakva odstupanja, revizor može tvrditi da kontrola djeluje učinkovito. Ako se otkriju odstupanja, obično je učinkovitije zaustaviti provođenje ovog postupka i obaviti umjesto toga alternativne dokazne revizijske postupke. Samo jedno odstupanje će vjerojatno dovesti do ponovnog procjenjivanja razine kontrolnog rizika. Da bi se nastavilo s testiranjem nakon pronalaska odstupanja to bi zahtijevalo značajno povećanje veličine uzorka, kako se ne bi pronašla daljnja odstupanja.

Određivanje veličine uzorka

Veličina uzorka se određuje na način opisan u nastavku.

$$\text{Veličina uzorka} = \text{čimbenik pouzdanosti} \div \text{prihvatljiva učestalost odstupanja}$$

Pri testiranju operativne učinkovitosti kontrola koje minimalno ovise o obavljanju drugih poslova, često se koristi čimbenik pouzdanosti od 90 % (povezan čimbenik pouzdanosti = 2,3) (vidi Prikaz 17.3-2 s tablicom čimbenika pouzdanosti). Maksimalna prihvatljiva učestalost odstupanja može biti 10 %. Najmanja veličina uzorka u ovom slučaju će biti 23, što je izračunato na sljedeći način:

$$\text{Čimbenik pouzdanosti (2,3)} \div \text{prihvatljiva učestalost odstupanja (0,1)} = \text{veličina uzorka od 23}$$

Ako se za određenu tvrdnju pribave i drugi dokazi (primjerice dokazi dobiveni dokaznim revizijskim postupcima), čimbenik pouzdanosti može se smanjiti tako da se testiranjem operativne učinkovitosti kontrola postigne samo umjerena razina smanjenja rizika. U takvom slučaju, može se koristiti čimbenik pouzdanosti od 80 % (povezan čimbenik pouzdanosti = 1,61), što će dovesti do najmanje veličine uzorka od 8. Neke tvrtke koriste nešto veće čimbenike pouzdanosti, koji dovode do najmanje razine uzorka od 10 stavki za umjerenu razinu smanjenja rizika i 30 za višu razinu smanjenja rizika.

Odabir uzorka

Odabir uzorka opisan je u nastavku

Prikaz 17.5-5

Koraci koje je potrebno poduzeti	
Odabir uzorka	Utvrđite svrhu postupka i dokaze koje će osigurati u odnosu na tvrdnje koje se odnose obilježja kontrola koje treba testirati.
	Odaberite odgovarajuću populaciju stavki za postizanje cilja testa. Ona se može razlikovati ovisno o odnosnim tvrdnjama kojima se kontrola bavi. Na primjer, za testiranje postojanja prodaje mogu se koristiti fakture, ali ti dokumenti neće pružati dokaze o potpunosti prodaje. U tom je slučaju možda bolje usporediti unose o narudžbama ili dokumente o isporuci prvo s fakturama, a zatim s potraživanjima od kupaca.
	Odredite najmanju većinu uzorka potrebnu za postizanje odgovarajuće razine smanjenja rizika. To može biti ili umjerena ili visoka razina smanjenja rizika.
	Koristite generator slučajnih brojeva ili druge prikladne metode kako biste odabrali pojedinačne stavke koje će se provjeravati. Svaka stavka u populaciji mora imati jednaku vjerojatnost da bude odabrana.

Kontrolni postupci koji se ne provode svakodnevno

Za odabir uzorka kod kontrola koje ne djeluju svakodnevno, mogu vam biti korisne sljedeće smjernice. Međutim, stvarna veličina korištenog uzorka bi uvijek trebala biti temeljena na profesionalnoj prosudbi.

Prikaz 17.5-6

Kontrola djeluje	Predložen minimalni uzorak	Postotak obuhvaćen testom
Na tjednoj osnovi	10	19%
Na mjesečnoj osnovi	2-4	25%
Na tromjesečnoj osnovi	2	50%
Na godišnjoj osnovi	1	100%

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kada se za ispitivanje operativne učinkovitosti interne kontrole koristi statističko uzorkovanje, nužna veličina uzorka ne povećava se s porastom populacije. Slučajni uzorak od samo 30 stavki bez odstupanja može pružati visoku razinu pouzdanosti da kontrola djeluje učinkovito.

Pri oblikovanju testa kontrole, dobro razmislite o tome što točno kod testa predstavlja pogrešku ili odstupanje. To će uštedjeti vrijeme potrebno za provođenje testa ili ocjenjivanje rezultata, te će se izbjeći nesigurnost pri utvrđivanju što je točno kontrolno odstupanje.

Ako se očekuje određena razina odstupanja od učinkovitog djelovanja kontrole, preporučuje se razmotriti druge pristupe prikupljanju revizijskih dokaza.

U nastavku se opisuje jednostavan način na koji se može provoditi uzorkovanje obilježja:

Na temelju pouzdanosti od 95 % (5 % učestalosti odstupanja), preporuča se sljedeće:

- Uzorak od 10 stavki bez odstupanja osigurat će umjerenu razinu smanjenja rizika. Ako se otkrije odstupanje, ne može se postići smanjenje rizika;
- Uzorak od 30 stavki bez odstupanja osigurat će visoku razinu smanjenja rizika. Ako se otkrije samo jedno odstupanje, može se postići samo umjerena razina smanjenja rizika. Ako se otkrije više od jednog odstupanja, ne može se postići smanjenje rizika.
- Uzorak od 60 stavki s maksimalno jednim odstupanjem osigurat će visoku razinu smanjenja rizika. Ako se otkriju dva odstupanja, može se postići samo umjerena razina smanjenja rizika. Ako se otkrije više od dva odstupanja, ne može se postići smanjenje rizika.

17.6 Procjena odstupanja

Postupak za procjenu odstupanja opisan je u nastavku.

Prikaz 17.6-1

Koraci koje je potrebno poduzeti	
Procjena odstupanja	Utvrđite odstupanja. Svaku stavku klasificirajte u jednu od sljedećih kategorija: "odstupanje" ili "bez odstupanja"
	Potrebno je pažljivo razmotriti prirodu i uzrok svakog odstupanja. Na primjer, postoje li naznake zaobilaženja kontrole od strane menadžmenta ili moguće prijevare, ili je problem naprosto nastao zbog toga što je odgovorna osoba bila na godišnjem odmoru?
	Razmotrite rizik uvjetovan uzorkovanjem. Ako se otkriju odstupanja, razmislite je li potrebno smanjiti oslanjanje na učinkovitost kontrole, povećati uzorak (vidi u nastavku), ili obaviti alternativne postupke.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kao što je već navedeno, nema mnogo smisla testirati kontrole ako je velika vjerojatnost pronalaska odstupanja. To je zbog toga što je jedini način da se dobije potrebno uvjerenje povećati veličinu uzorka. Ako se nakon toga ponovno otkrije odstupanje, veličina uzorka bi se ponovno trebala povećati, i tako unedogled. Bilo bi puno bolje provesti alternativne postupke nego povećati veličinu uzorka.

Jedna od mogućih iznimaka tomu bila bi slučaj gdje je moguće jasno odrediti razlog pojavljivanja određene vrste odstupanja te to uzeti u obzir prilikom oblikovanja testa. Na primjer, bavljenje odstupanjima koja su se pojavila u nekom određenom vremenskom razdoblju, primjerice kada je osoba, koja uobičajeno provodi kontrolu, bila na godišnjem odmoru, umjesto da se provode određeni dokazni postupci.

Rezultati uzorka mogu se ocijeniti usporedbom maksimalne prihvatljive učestalosti odstupanja s nečime što se naziva gornjom granicom odstupanja. Gornja granica odstupanja približno se određuje sljedećom formulom:

$$\text{Gornja granica odstupanja} = \text{prilagođen čimbenik pouzdanosti} \div \text{veličina uzorka}$$

Prilagođen čimbenik pouzdanosti može se temeljiti na broju otkrivenih odstupanja, kako je navedeno u sljedećem prikazu.

Prikaz 17.6-2

	Prilagođen čimbenik pouzdanosti u odnosu na broj otkrivenih odstupanja				
Potrebna razina pouzdanosti	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Na primjer, pretpostavimo da je uzorak imao 30 stavki (koristeći čimbenik pouzdanosti od 90 % i maksimalnu prihvatljivu učestalost odstupanja od 10 %) i da su otkrivena dva odstupanja. Gornja granica odstupanja će se izračunati na sljedeći način:

$$\text{Prilagođen čimbenik pouzdanosti (5,3)} \div \text{veličina uzorka (30)} = \text{gornja granica odstupanja od 17\%}$$

Rezultat koji iznosi 17% znatno je viši od maksimalne prihvatljive učestalosti odstupanja od 10 %, što znači da je potrebno smanjiti oslanjanje na učinkovitost kontrole. Ako se međutim odluči povećati veličina uzorka, on se mora povećati na 60 stavki bez pronalaska daljnjih odstupanja. To će smanjiti gornju granicu odstupanja (kao što je izračunato u nastavku) na prihvatljivu razinu (tj. približno izvornoj granici od 10 %).

$$\text{Prilagođen čimbenik pouzdanosti (5,3)} \div \text{veličina uzorka (60)} = \text{gornja granica odstupanja od 9\%}$$

Međutim, ako se ponovno otkriju odstupanja, bit će ponovno potrebno povećati uzorak kako bi se postigli željeni rezultati. Ovo vjerojatno ne bi bio učinkovit utrošak vremena, jer bi se vrlo lako moglo otkriti još jedno odstupanje.

$$\text{Prilagođen čimbenik pouzdanosti (6,7)} \div \text{veličina uzorka (75)} = \text{gornja granica odstupanja od 9\%}$$

17.7 Studije slučaja - Opseg testiranja

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

Studija slučaja A - Dephta Furniture, Inc.

Određivanje opsega testiranja

Oblikovanje daljnjih postupaka - Potraživanja

Slijedi pregled revizijskog programa za potraživanja. Ovaj program uključuje statistički uzorak potraživanja.

Dephta Furniture, Inc.

Potraživanja - Revizijski postupci

Klijent: Dephta Furniture, Inc.

	Obuhvaćene tvrdnje	Posao obavio: (Inicijali)	Poveznica radnog papira	Komentari:
POSTUPCI				
1. Analitički postupci Na temelju informacija dobivenih stjecanjem razumijevanja subjekta, razvijte očekivanja vezana uz stanja potraživanja na kraju razdoblja. Istražite značajne promjene ili trendove za: - Stanje potraživanja. - Starosnu analizu potraživanja od kupaca po kupcima - Dane vezivanja kupaca. - Potražna stanja računa kupaca - Ostale neočekivane varijacije. Objasnite ih. - Ostala potraživanja (koja nisu vezana uz prodaju.) Nalazi iz dokumenata.	CEA	MAG	C.120	Potraživanja su od kraja razdoblja porasla za 60 %. Broj dana vezivanja kupaca također se povećao s 39 na 45 dana.
2. Popis Pribavite detaljan (i starosni) popis potraživanja na kraju razdoblja. a) Provjerite aritmetičku točnost i usporedite s glavnom knjigom.	E	MAG	C.110	

	Obuhvaćene tvrdnje	Posao obavio: (Inicijali)	Poveznica radnog papira	Komentari:
b) Usporedite imena i iznose s pomoćnom knjigom. c) Pitajte zaposlenike koji su se bavili potraživanjima o slučajevima gdje: • Kupac je uživao prednost, • Izmijenjeni su uvjeti prodaje, • Došlo je do transakcija s povezanim strankama, ili • Značajno su prijedeni odobreni kreditni limiti.	E A	MA G MA G		Iz razgovora s Arjanom i Karlom se saznalo da uvjeti prodaje zaista variraju od kupca do kupca, ali ih Arjan prethodno odobrava.
3. Ispravak za sumnjive račune Uvjerite se da se ispravci za sumnjive račune odnose na specifične račune te da su adekvatni: a) Pogledajte stanja iz starosne analize kupaca i usporedite ih s prethodnim razdobljima.	CV	MAG	C.120	Dospjela potraživanja preko 60 dana su se povećala u postotku prodaje iz prethodnog razdoblja. Pregledajte popis dospjelih nenaplaćenih računa zajedno s Arjanom i pribavite pojedinosti o ispravcima.
b) Pregledajte naplate primljene nakon kraja razdoblja (ako je moguće, pribavite stanje otvorenih stavaka na kraju razdoblja uz priložene podatke o naknadim naplatama).	AV	MAG		
4. Razgraničenje Izvršite i dokumentirajte postupke razgraničenja	A	MAG	C.115	Pribavite popis povrata robe kao dio testiranja razgraničenja. Prethodne godine je bilo nekoliko većih povrata. Kao dio testiranja prodaje pregledani su uvjeti za povrat iz ugovora o prodaji. Vidi radni papir 503.1. Sva knjiženja u dnevnik na kraju razdoblja pregledana u radnom papiru 626.
DOKAZNI POSTUPCI - UZORKOVANJE				
S1. Proširena potvrda Odaberite 15 potvrda potraživanja s popisa potraživanja koja je potrebno potvrditi. Sažmite rezultate i istražite razlike uvidom u popratnu dokumentaciju i upitima.	EA	MAG	C.200	

	Obuhvaćene tvrdnje	Posao obavio: (Inicijali)	Poveznica aradnog papira	Komentari:
TESTOVI KONTROLA				Ne
PROŠIRENJE POSTUPAKA - za otkrivene specifične rizike prijevare				
E1. Konfirmacije potraživanja - (rizik prijevare) a) Provjerite imena, adrese, broj telefona/faksa određenih kupaca ili brojeve iz poslovnih imenika kako bi se uvjerali da je riječ o valjanim tvrtkama. b) Razmislite o pregledavanju web stranica ili drugih online informacija o kupcima, kao dodatnu provjeru uz slanje zahtjeva za konfirmacijom za provjeru pojedinosti o potraživanju i uvjetima prodaje. Pitajte o eventualnim popratnim ponudama ili posebnim uvjetima. c) Razmislite o prihvaćanju samo izvornih (potpisanih) primjeraka konfirmacija	EA	MAG	C.200	Provjereno 5 imena, adresa i brojeva faksa iz odabranih konfirmacija. Nisu zapaženi nikakvi izuzeci. Nazvano je dvoje kupaca kako bi se provjerile i potvrdile pojedinosti vezane uz uvjete ugovora. Nisu zapaženi nikakvi izuzeci.
E2. Ispravci za sumnjive račune a) Testirajte uzorak od 10 naknadnih uplata u bankovne depozite. b) Pregledajte odobrenja kupcima dana nakon kraja razdoblja. Razmislite o uvidu u dosjee kupaca ili popratnu dokumentaciju prema potrebi. c) Pregledajte sve otpise potraživanja nakon kraja razdoblja kako bi se uvjerali da ona nisu bila sumnjiva u prethodnom razdoblju.	V	MAG	C.121	Nisu zapaženi nikakvi izuzeci. Izdana su dva odobrenja kupcima nakon kraja razdoblja ali ona nisu bila značajna. Kupci su vratili predmete jer su bili oštećeni po primitku. Nije jasno jesu li se oštetili pri transportu ili su već bili oštećeni prilikom izlaska iz tvornice.

WP ref.= poveznica radnog papira

Dokazni postupci - uzorkovanje

Slijedi prikaz oblikovanosti testa statističkog uzorka za utvrđivanje postojanja i točnosti stanja potraživanja. Fature su odabrane kao izvorni dokument za kupce odabrane za konfirmaciju, zbog toga jer su pojedini kupci naznačili da neće potvrditi stvarna stanja na kraju razdoblja.

Kako bi se utvrdilo postojanje i točnost potraživanja koristit će se statistički uzorak (postupkom uzorkovanja monetarnih jedinica).

Pitanje	Odgovor
Svrha testa	Uvjeriti se u postojanje i točnost potraživanja odabirom uzorka iz stanja potraživanja i slanjem zahtjeva za konfirmacijom.

Pitanje	Odgovor
RMM u relevantnim tvrdnjama	<i>Postojanje = Umjeren rizik Točnost = Nizak rizik</i>
Populacija koja će se testirati	<i>Stanja potraživanja na kraju razdoblja</i>
Monetarna vrijednost populacije	<i>177.203 €</i>
Specifične stavke za odvojeno ocjenjivanje	<i>38.340 €</i>
Smanjenje rizika postignuto testiranjem operativne učinkovitosti interne kontrole	<i>Umjereno</i>
Smanjenje rizika postignuto drugim postupcima kao što su postupci procjene rizika	<i>Ograničeno</i>
Čimbenik pouzdanosti koji će se koristiti (umanjen za smanjenje rizika dobiveno iz drugih izvora)	<i>Testovi kontrola planirani su za potvrde o prihodu/potraživanjima; dakle, koristit će se čimbenik pouzdanosti od 75 % ili 1,4</i>
Značajnost	<i>15.000 €</i>
Očekivana odstupanja u uzorku	<i>Ne</i>

Procjena veličine uzorka

Specifične stavke će se testirati odvojeno. Postoje dva potraživanja povezanih stranki, iznosa 28.340€ i 10 000€ od Kalyani Dephte i Vinjaya Sharme koje bi trebalo odvojeno potvrditi.

Kod preostalog stanja potraživanja od 138.863 € (177.203 € - 38.340 €) bit će potrebno testirati postojanje i točnost pomoću konfirmacija potraživanja. Budući da nije moguće potvrditi stanja kod nekih kupaca, konfirmacije potraživanja temeljit će se na konfirmaciji faktura i: sljedećem

- Interval uzorkovanja:

$$\text{Preciznost (značajnost)} \div \text{čimbenik pouzdanosti}$$

$$15.000 \text{ €} \div 1,4 (75\%) = 10.714 \text{ €}$$
- Veličina uzorka:

$$\text{Populacija koja se testira} \div \text{interval uzorkovanja}$$

$$\text{Isključite specifične stavke koje će se testirati odvojeno}$$

$$138.863 \text{ €} \div 10.714 \text{ €} = 13$$

Budući da su jedinice uzorka u ovoj populaciji fakture, uzorak će se sastojati od 13 faktura koje će biti odabrane za konfirmaciju, plus dva prethodno utvrđena stanja transakcija povezanih stranki.

Odabir faktura koje će se testirati

Za odabir faktura i kupaca za konfirmaciju, odabrat će se fakture korištenjem metode uzorkovanja monetarnih jedinica. Za preostalo stanje potraživanja od 138.863 €, odabrana je početna točka od 913 €. Korištenjem intervala uzorkovanja od 10.714 €, izabrano je 13 faktura.

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Određivanje opsega testiranja

Oblikovanje daljnjih postupaka - Potraživanja

Program revizijskih postupaka zatvrtku Kumar:

Stanje-Potraživanja (AR) Osnovni postupci:

Postupak	Tvrdnje	Posao obavio i poveznicar adnog papira	Komentari:
Analitički postupci Provedite analitičke postupke na stanju potraživanja, starosti, i ključnim omjerima, te usporedite trendove i rezultate s prethodnim razdobljem.	CEA	C.110 LP	Dani vezivanja kupaca povećali su se na 106 dana od 58 dana prije dvije godine. Čini se da je veći dio povećanja nastupio zbog povećanja u Dephtinim potraživanjima.
Popis Pribavite starosni popis potraživanja i provjerite aritmetičku točnost, usporedite s glavnom knjigom i zajedno s Ruby pregledajte popis kako biste pronašli eventualna stanja povezanih stranki. Provjerite točnost starosne analize kupaca pregledom 5 faktura, izabranih prema vlastitoj prosudbi, te osigurajte da je točna starosna analiza kupaca.	A	C.105 LP C.105 LP	Starosna analiza je u skladu s glavnom knjigom i nije pronađena niti jedna pogreška kod provjere starosti i aritmetičke točnosti. Nisu uočeni nikakvi dokazi.
Ispravci Pribavite od Raja podatke o ispravcima i provedite starosnu analizu. Razgovarajte o naplativosti računa starijih od 90 dana. Pribavite popis naknadnih isplata do kraja razdoblja testiranja naknadnih događaja.	v	C.120 LP	Pregledajte popis zajedno s Rajem. Samo su dva računa starija od 90 dana. Dephtine fakture starije od 90 dana ukupno su iznosile 10,590 €. Raj tvrdi da su one naplative te da će uskoro biti naplaćene. Neke fakture plaćene su naknadno, nakon kraja razdoblja.
Razgraničenje Pregledajte uzorak od 10 faktura prije i nakon kraja razdoblja i dokumentirajte ostale postupke razgraničenja kako bi osigurali da su transakcije zabilježene u ispravnom razdoblju. Pregledajte dokaze da je za odabrane transakcije roba isporučena prije kraja razdoblja.	A	C.122 LP	Ovdje, kao ni pri testiranju prihoda vezano uz razgraničenje, nisu pronađene pogreške. Sva knjiženja u dnevnik na kraju razdoblja pregledana su u radnom papiru 626

Postupak	Tvrdnje	Posao obavio i poveznica adnog papira	Komentari:
Konfirmacije Pribavite konfirmacije za sva stanja povezanih stranki. Prema vlastitoj prosudbi odaberite stanja potraživanja (isključivši gore navedena stanja povezanih stranki) za 60 % pokrivenost. Provjerite uzorak imena i adresa prije slanja zahtjeva za konfirmacijom kako bi osigurali točnost informacija o tvrtki. Nakon dobivenih faksiranih odgovora na zahtjev za konfirmacijom telefonom provjerite detalje o konfirmaciji. Provedite alternativne postupke kod zahtjeva za konfirmacijom na koje nije stigao odgovor.	EA	C.130 LP	Potvrđena su Dephtina potraživanja te je uspoređeno stanje s radnim papirima iz dosjea za Depthu. Konfirmacije potraživanja imale su samo 45 % odaziva, pa su provedeni alternativni postupci.

Dokazni postupci - uzorkovanje

Uzorak konfirmacija je proširen kako bi se postigla umjerena razina rizika. Oslonilo se na dokazne postupke.

Prošireni/ostali dokazni postupci

S obzirom na rizik zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta, na uzorku poslanih zahtjeva za konfirmacijom provjerena su imena i adrese. Za eventualne faksom vraćene konfirmacije, informacije su provjerene telefonskim pozivom kako bi se osigurala njihova točnost.

18. Dokumentiranje obavljenog posla

Sadržaj poglavlja

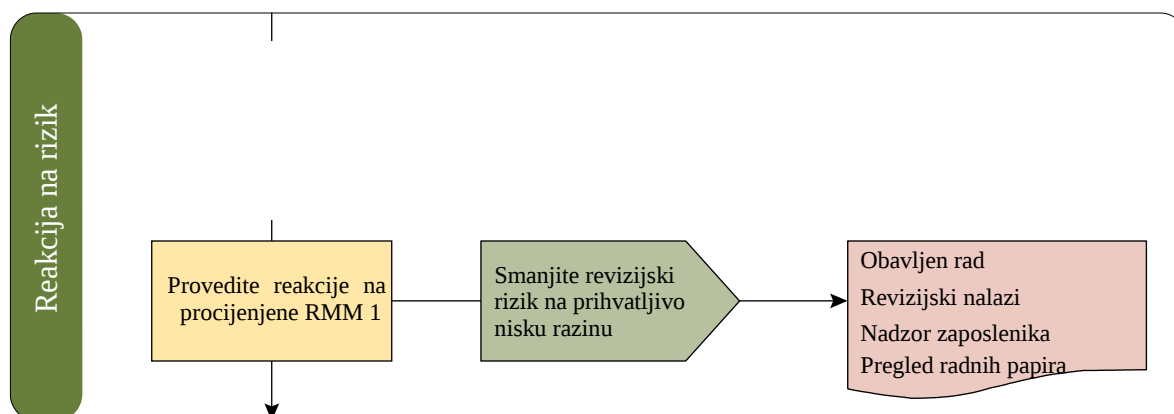
Smjernice za pravilnu i primjerenu dokumentaciju revizorovih reakcija na rizik u obliku radnih papira revizijskog dosjea.

Relevantni MRevS

230

Prikaz 18.0-1

Aktivnost Svrha Dokumentacija



Napomene:

1. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
230.7	Revizor će pravodobno pripremiti revizijsku dokumentaciju. (Vidjeti točku A1.)
230.8	Revizor će pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dostatna da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s revizijom, omogući razumjeti: (Vidjeti točke A2-A5, A16-A17.) (a) vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; (Vidjeti točke A6-A7.) (b) rezultate obavljenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze; i (c) značajna pitanja koja su iskrsnula tijekom revizije, zaključke stvorene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene u stvaranju tih zaključaka. (Vidjeti točke A8-A11.)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
230.9	U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih revizijskih postupaka, revizor će zabilježiti: (a) prepoznatljive karakteristike određenih stavki ili testiranih pitanja; (Vidjeti točku A12.) (b) tko je obavio revizijski posao i datum kada je takav posao dovršen; i (c) tko je pregledao obavljeni revizijski posao i datum i opseg takvog pregleda. (Vidjeti točku A13.)
230.10	Revizor će dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući vrste raspravljenih značajnih pitanja i kada je i s kim provedeno raspravljanje. (Vidjeti točku A14.)

18.1 Pregled

Dokumentacija dosjea igra ključnu ulogu u planiranju i provođenju revizije. Ona pruža evidenciju da je posao zaista obavljen, te je osnova za revizorovo izvješće. Također će se koristiti za preglede kontrole kvalitete, praćenje sukladnosti s MRevS-ima te primjenjivim pravnim i regulatornim zahtjevima, te za moguću provjeru od trećih stranki.

1. svezak, 16. poglavlje se detaljno bavi specifičnim zahtjevima i vrstama revizijske dokumentacije pa se te teme ne ponavljaju u ovom poglavlju. Sljedeći prikaz pruža popis nekih od pitanja kojima se potrebno baviti pri kompletiranju dosjea.

Prikaz 18.1-1

Razmatranja dokumentacije	Da/Ne
Je li dokumentirana sukladnost sa zahtjevima dokumentacije tvrtke, koji su navedeni u tvrtkinom priručniku kontrole kvalitete?	
Je li revizijska dokumentacija dobro organizirana i potpuna, te sadrži li jasne poveznice na mjesta gdje su se rješavala značajna pitanja?	
Navodi li dokumentacija dosjea sljedeće: • Tko je obavljao reviziju te datum završetka te revizije? • Tko je pregledavao obavljenu revizijsku posao te datum i opseg tog pregleda? • Rezultati razgovora s menadžmentom i onima zaduženima za upravljanje, te drugima o značajnim pitanjima, uključujući vrstu značajnih pitanja o kojima se razgovaralo, te kada i s kime su se obavljali razgovori?	
Može li iskusni revizor, koji nije imao prethodne veze s određenom revizijom, razumjeti: • Vrstu, vremenski raspored, i opseg revizijskih postupaka obavljenih s ciljem sukladnosti s primjenjivim zakonskim, regulatornim, i profesionalnim zahtjevima? • Rezultate revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze? • Vrstu značajnih pitanja koja su se pojavila, donesene zaključke o njima, te značajnu profesionalnu prosudbu korištenu pri donošenju tih zaključaka?	
Sadrži li dosje dokumentaciju koja se odnosi na: • Prisutnost preduvjeta za reviziju i odluku o prihvatanju ili nastavku angažmana? • Opću strategiju revizije? • Raspravu među angažiranim timom? • Ključne pribavljene elemente za razumijevanje subjekta, te svake od pet komponenti interne kontrole, uključujući i izvore pribavljenih informacija? • Rezultate provođenja postupaka procjene rizika? • Otkrivene i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskog izvještaja i na razini tvrdnje? • Detaljni plan revizije koji reagira na procijenjene rizike? • Rezultate provođenja revizijskih postupaka, uključujući relevantnost i pouzdanost pribavljenih dokaza te način na koji se bavilo otkrivenim izuzecima, uključujući eventualne promjene koje su potrebne u procjeni rizika? • Informacije i obavljene postupke vezane uz rješavanje naznaka prijevare koje su otkrivene prilikom revizije? • Promjene u značajnosti kao rezultat pribavljanja novih informacija? • Dostatnost informacija kako bi se po potrebi mogao ponovno obaviti određeni postupak? • Značajne promjene uvedene prilikom revizijskog angažmana povezane s općom strategijom revizije ili planom revizije, te razloge takvih promjena? • Pojednosti o značajnim pitanjima i njihovom rješavanju, poput značajnih nesigurnosti, nedoumica vezanih uz procjene menadžmenta, naknadne događaje, i druga pitanja koja bi mogla dovesti do modificiranog revizijskog mišljenja?	

Razmatranja dokumentacije	Da/Ne
Jesu li dokumentirane konzultacije unutar tvrtke te s ekspertima koje je zaposlio revizor i menadžment? Kada se koristio ekspert, je li dokumentirana prikladnost ekspertovog rada u obliku revizijskih dokaza?	
Je li dokumentirana sukladnost sa zahtjevima MRevS-a 600 koji se odnosi na komunikaciju s revizorima komponente?	
Jesu li ispunjeni zahtjevi dokumentacije svakog relevantnog MRevS-a? (Vidi 1. svezak, 16. poglavlje za popis MRevS-a sa specifičnim zahtjevima dokumentacije.)	

Vlasništvo dosjea

Osim ako je drugačije određeno zakonom ili propisom, revizijska dokumentacija je vlasništvo revizijske tvrtke.

Preslike subjektivih evidencija

Sažeci ili preslike subjektivih evidencija (primjerice, značajni i specifični ugovori i sporazumi) mogu biti uključeni u revizijsku dokumentaciju smatra li se to prikladnim. Međutim, preslike subjektivih računovodstvenih evidencija nisu zamjena za prikladnu revizijsku dokumentaciju.

TOČKA ZA RAZMATRANJE**Pravodobnost pripreme**

Pravodobno pripremanje revizijske dokumentacije pomaže u poboljšanju kvalitete revizije, te pridonosi učinkovitom pregledu pribavljenih revizijskih dokaza i donesenih zaključaka prije dovršetka revizorovog izvješća. Dokumentacija pripremljena nakon što je revizija obavljena će vjerojatno biti manje točna od dokumentacije pripremljene za vrijeme revizije.

Može li revizijski dosje sam po sebi biti dovoljan?

Kad god je to moguće, revizijska dokumentacija bi trebala biti jasna i razumljiva bez potrebe za dodatnim usmenim objašnjenjima. Usmena objašnjenja neće na adekvatan način popratiti obavljen rad ili donesene zaključke. Međutim, mogu se koristiti kako bi se objasnile ili razjasnile informacije sadržane u revizijskoj dokumentaciji.

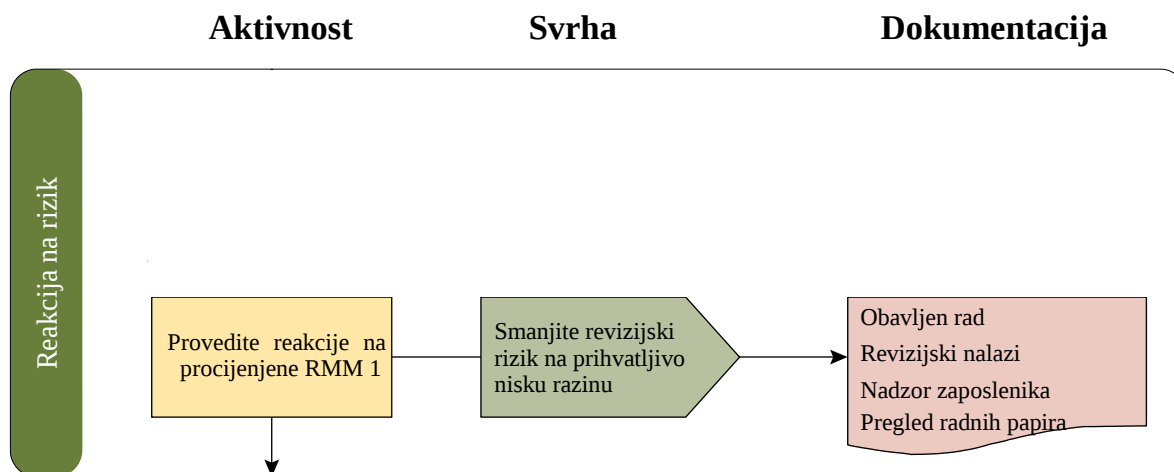
Proturječnosti

Ako se pribave revizijski dokazi koji su proturječni konačnom donesenom zaključku o određenom značajnom pitanju, pobrinite se da se u dosje uključi dokumentacija koja objašnjava na koji način se revizor bavio tom proturječnošću. To ne znači da revizor treba zadržati dokumentaciju koja je netočna ili koja je zamijenjena.

19. Pisane izjave

Sadržaj poglavlja	Relevantni MRevS
Smjernice o dobivanju pismene potvrde o izjavama menadžmenta.	580

Prikaz 19.0-1



Napomene:

1. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
580.6	Ciljevi revizora su: (a) pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome kako oni vjeruju da su ispunili svoju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja i za potpunost informacija danih revizoru; (b) potkrijepiti ostale revizijske dokaze relevantne za financijske izvještaje ili određene tvrdnje u financijskim izvještajima pomoću pisane izjave ako revizor utvrdi da je to nužno ili je zahtijevano ostalim MRevS-ovima; i (c) primjereno reagirati na pisane izjave koje daje menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, ili ako menadžment ili, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje ne daju pisane izjave koje zahtijeva revizor.

Točka #	Relevantni izvadc iz MRevS-a
580.9	Revizor će zahtijevati pisane izjave od menadžmenta o odgovarajućim odgovornostima za financijske izvještaje i saznanjima o pitanjima na koja se odnosi zahtijevana izjava. (Vidjeti točke A2-A6.)
580.10	Revizor će zahtijevati od menadžmenta davanje pisane izjave da je menadžment ispunio svoju obvezu pripremanja financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno za njihovu fer prezentaciju, kako je navedeno u uvjetima revizijskog angažmana. (Vidjeti točke A7-A9, A14, A22.)
580.11	Revizor će zahtijevati od menadžmenta davanje pisane izjave da: (a) je revizoru pružio sve relevantne informacije i osigurao pristup kako je dogovoreno u uvjetima revizijskog angažmana, i (b) su sve transakcije bile evidentirane i odrazile su se u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A7-A9, A14, A22.)
580.12	Menadžmentove odgovornosti bit će opisane u pisanoj izjavi zahtijevanoj točkama 10 i 11 na način na koji su opisane u uvjetima revizijskog angažmana.
580.13	Ostali MRevS-ovi nalažu da revizor zahtijeva pisane izjave. Ako, povrh takvih zahtijevanih izjava, revizor utvrdi da je nužno pribaviti jednu ili više pisanih izjava za potkrjepljivanje ostalih revizijskih dokaza relevantnih za financijske izvještaje ili jednu ili više određenih tvrdnji u financijskim izvještajima, revizor će zahtijevati takve ostale pisane izjave. (Vidjeti točke A10-A13, A14, A22.)
580.14	Datum pisane izjave bit će što je bliže izvedivo datumu revizorova izvješća o financijskim izvještajima, ali ne nakon njega. Pisane izjave bit će za sve financijske izvještaje te za svako ili sva razdoblja na koja se poziva u revizorovom izvješću. (Vidjeti točke A15-A18.)
580.15	Pisane izjave bit će u obliku pisma s izjavom adresiranom na revizora. Ako zakon ili regulativa zahtijeva od menadžmenta davanje pisane javne izjave o svojim odgovornostima, i revizor utvrdi da one sadrže neke ili sve izjave zahtijevane točkama 10 ili 11, relevantna pitanja obuhvaćena takvim javnim izjavama ne trebaju se uključiti u pismo s izjavom menadžmenta. (Vidjeti točke A19-A21.)
580.16	Ako revizor ima dvojbe o kompetentnosti, čestitosti, etičkim i drugim vrijednosnim sudovima menadžmenta ili njegovoj privrženosti postizanja tih vrijednosti, revizor će utvrditi učinak toga na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i na revizijske dokaze u cjelini. (Vidjeti točke A24-A25.)
580.19	Ako menadžment ne da jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, revizor će: (a) raspraviti to pitanje s menadžmentom; (b) ponovno ocijeniti čestitost menadžmenta i ocijeniti učinak koji ona može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i revizijske dokaze u cjelini; i (c) poduzeti odgovarajuće radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS 705, vodeći računa o zahtjevu u točki 20 ovog MRevS-a.
580.20	Revizor će se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 ako: (Vidjeti točke A26-A27.) (a) revizor zaključi da postoji dovoljno dvojbi o čestitosti menadžmenta tako da nisu pouzdane pisane izjave zahtijevane točkama 10 i 11; ili (b) menadžment ne da pisane izjave zahtijevane točkama 10 i 11.

19.1 Pregled

Pisane izjave će revizor zatražiti od odgovornih osoba (obično je to menadžment no, ovisno o subjektu te relevantnim zakonima i propisima može se odnositi i na osobe zadužene za upravljanje) kako bi pripremio financijske izvještaje. Jedna je od zadaća menadžmenta da potpisivanjem pisma o preuzimanju angažmana (vidi 2. svezak, 4. poglavlje) potvrde revizorovo očekivanje da će primiti pismenu potvrdu o izjavama vezanima uz reviziju.

Tijekom revizije će menadžment revizoru izreći niz usmenih izjava koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz uz ostale revizijske postupke. Na kraju angažmana, te usmene izjave trebaju se uključiti u pismo s pisanim izjavama pribavljeno od menadžmenta i, gdje je to prikladno, od osoba zaduženih za upravljanje.

Napomena: Niz MRevS-a sadrže specifične zahtjeve kojih se revizor treba pridržavati pri zahtijevanju pisanih izjava. Pismo s pisanim izjavama treba sadržavati specifične izjave koje su potrebne, te izraziti vjerovanje menadžmenta o sljedećem:

- Da je ispunio svoje dužnosti vezane uz pripremu financijskih izvještaja; i
- Da su informacije pružene revizoru bile potpune.

Pismo s pisanim izjavama potrebno je pribaviti što je bliže moguće, ali ne i kasnije, datumu revizorovog izvješća o financijskim izvještajima. Pisane izjave trebaju obuhvatiti sve financijske izjave i razdoblje/a na koja se odnosi revizorovo izvješće.

Pisane izjave menadžmenta ne smiju se koristiti:

- Kao zamjena za provođenje ostalih revizijskih postupaka; ili za provođenje ostalih revizijskih postupaka; ili
- Kao isključiv izvor dokaza o značajnim revizijskim pitanjima.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Tko treba potpisati pismo?

Za angažmane koji se smatraju da su od visokog rizika, razmislite o pribavljanju više od jednog potpisa za pismo s izjavama. Na primjer, pismo s izjavama može potpisati vlasnik-menadžer i drugi ključni članovi menadžmenta.

Izjave kao dokazi

Pisane izjave same po sebi ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze o ni o jednom pitanju kojim se bave. Također, činjenica da je menadžment osigurao pouzdane pisane izjave ne utječe na vrstu ili opseg revizijskih dokaza koje revizor treba pribaviti vezano uz ispunjenje odgovornosti menadžmenta, ili uz određene tvrdnje.

19.2 Predmet

Izjave menadžmenta mogu biti:

- **Usmene, bilo zatražene ili ne**

Takve izjave obično su dobivene tijekom revizijskog angažmana.

- **Pisane**

Na kraju angažmana, revizor je dužan zatražiti pisanu izjavu od menadžmenta kojom se potvrđuju određena pitanja kao što su:

- Gore navedene usmene izjave,
- Menadžment je ispunio svoju dužnost vezanu za pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja,
- Sve transakcije su evidentirane te su odražene u financijskim izvještajima, i
- Druge izjave koje podržavaju pribavljene revizijske dokaze, prema potrebi.

Prikaz 19.2-1

Oblici izjava menadžmenta	Pitanja priopćena u raspravama.
	Pitanja priopćena elektroničkim putem, primjerice putem e-maila, snimljenih telefonskih razgovora ili SMS-a.
	Raspored, analize i izvješća koje je pripremio subjekt, te vezane bilješke i komentari menadžmenta.
	Unutarnji ili vanjski memorandumi ili korespondencija.
	Zapisnici sa sastanaka osoba zaduženih za upravljanje i kompenzacijskih odbora.
	Potpisani primjerak financijskih izvještaja.
	Pismo s izjavama od strane menadžmenta.

19.3 Razmatranja u obavljanju revizije

Sljedeće stvari treba uzeti u obzir prilikom ocjenjivanja izjava menadžmenta.

Prikaz 19.3-1

Ocjenjivanje izjava menadžmenta	
Pitanja koje je potrebno uzeti u obzir	Može li se od osobe koja daje izjavu očekivati da bude objektivna te da posjeduje znanje o određenom predmetu?
	Je li izjava razumna u kontekstu: • Revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja? • Ostalih pribavljenih dokaza, uključujući i ostale pribavljene izjave menadžmenta? • Ostalih dokaza pribavljenih provedbom revizijskih postupaka u svrhu postizanja ostalih revizijskih ciljeva?
	Koji su daljnji revizijski postupci potrebni kako bi se potkrijepile izjave? Za potkrepljivanje određene namjere menadžmenta, razmotrite izvore dokaza kao što su zapisnici sa sastanka odbora, zapisnici investicijskih odbora, pravnih dokumenata, ili unutarnja korespondencija i e-mailovi. Na primjer, prilikom revizorovog razmatranja vremenske neograničenosti poslovanja, "obrazlažući" dokazi će uključivati provjeru zapisnika sa sastanka odbora, pravnih dokumenata, i dostupnost informacija o financiranju, itd.
	Ako potkrepljujući dokazi nisu dostupni, postoji li ograničenje obujma?
	Kada su izjave menadžmenta proturječne ostalim pribavljenim revizijskim dokazima: • Postoji li razlog za sumnju u poštenje i integritet menadžmenta? Ako da, revizor će razmotriti to pitanje s onima koji su zaduženi za upravljanje, te razmotriti utjecaj na procjenu rizika i potrebu za daljnjim revizijskim postupcima. • Je li daljnje oslanjanje na eventualne ostale izjave menadžmenta primjereno i opravdano?
	Razmislite o najprimjerenijem načinu dokumentiranja izjave. Na primjer: • Memorandum kojeg će pripremiti revizor; • Pisani memorandum kojeg će pripremiti menadžment subjekta; • Uključenje u pismo s izjavama menadžmenta.

19.4 Pisane izjave

Pisane izjave su važan izvor revizijskih dokaza, iz razloga kao što su sljedeći:

- Ako menadžment izmijeni ili uopće ne pruži zatražene pisane izjave, to može upozoriti revizora na mogućnost postojanja jednog ili više značajnih pitanja; i
- Zahtjev za pisanim (umjesto usmenih) izjava može potaknuti menadžment da o dotičnim pitanjima temeljitije razmisli, čime se poboljšava kvaliteta izjava.

Pisane izjave se traže od osoba zaduženih za pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja, koji posjeduju znanje o pitanjima sadržanim u tim izvještajima. Često će to biti glavni izvršni direktor subjekta ili glavni financijski direktor, ili druge osobe s istom funkcijom, poput vlasnika-menadžera.

Revizor treba zatražiti od menadžmenta pisane izjave o sljedećem

- Da je ispunio svoje dužnosti vezane uz pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- Da je pružio revizoru sve relevantne informacije i pristup dogovoren uvjetima revizijskog angažmana; i
- Da su sve transakcije evidentirane i odražavaju se u financijskim izvještajima.

Ako menadžment ne pruži potrebne izjave ili ako revizor zaključi da postoji dovoljno sumnje u integritet menadžmenta te da zbog toga te izjave nisu pouzdane, tada revizor mora suzdržati mišljenje o financijskim izvještajima.

Pisane izjave također potkrepljuju i ostale dokaze relevantne za financijske izvještaje (poput onih koje zahtijevaju ostali MRevS-i) ili jednu ili više specifičnih tvrdnji u financijskim izvještajima.

Ostali specifični MRevS-i koji zahtijevaju pisane izjave navedeni su u nastavku.

Prikaz 19.4-1

MRevS	Naslov	Točka
240	<i>Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja</i>	39
250	<i>Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja</i>	16
450	<i>Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije</i>	14
501	<i>Revizijski dokazi -Posebna razmatranja za odabrane stavke</i>	12
540	<i>Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezanih objava</i>	22
550	<i>Povezane stranke</i>	26
560	<i>Naknadni događaji</i>	9
570	<i>Vremenska neograničenost poslovanja</i>	16(e)
710	<i>Usporedne informacije –usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji</i>	9

Autor reprezentacije adresa pitanjima kao što su one navedene u nastavku.

Prikaz 19.4-2

	Menadžment je
Odgovornosti menadžmenta	- Ispunio svoju odgovornost za pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (uključujući, gdje je to relevantno, njegovu fer prezentaciju, kako je navedeno u uvjetima revizijskog angažmana), i za potpunost informacija pruženih revizoru; i - U nekim slučajevima (primjerice, ako su druge stranke dogovarale uvjete angažmana), može se također tražiti od menadžmenta da ponovno potvrdi svoje prihvaćanje i razumijevanje tih odgovornosti u pisanim izjavama.
	Pružio revizoru sve relevantne informacije i pristup kako je dogovoreno uvjetima revizijskog angažmana.
	Evidentirao sve transakcije u računovodstvenim evidencijama, te se pobrinuo da se one odražavaju u financijskim izvještajima.

Prikaz 19.4-3

	Menadžment izjavljuje sljedeće:
Specifične izjave	Odabir i primjena računovodstvenih politika su primjereni te u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
	Sljedeća pitanja, gdje je to relevantno u odnosu na primjenjiv okvir financijskog izvještavanja, su priznata, mjerena, prezentirana ili objavljena u skladu s tim okvirom: - Planovi ili namjere koje mogu utjecati na računovodstvenu vrijednost ili klasifikaciju imovine i obveza; - Obveze, i stvarne i potencijalne; - Pravo na, ili kontrola nad, imovinom; - Zalozi na ili terećenja imovine te imovina založena kao kolateral; i - Aspekti zakona, propisa, i ugovornih odnosa koji mogu utjecati na financijske izvještaje, uključujući nesukladnost.
	Priopćio je sve nedostatke u internim kontrolama kojih je bio svjestan.
	Priopćeni su svi razlozi subjekta za odabir određene mjere koja je poduzeta.
	Njegove namjere u odnosu na [navedite predmet] su sljedeće: [opišite subjektove planove i namjere].

Ostala razmatranja

Prikaz 19.4-4

	Komentari
Izražavanje rezerve	U nekim slučajevima, menadžment može uključiti izražavanje rezerve u izjavi navodeći da ju daje prema svojem najboljem znanju i savjesti. Takve izraze rezervi revizor može prihvatiti ako je uvjeren da su izjave izrekle osobe s odgovarajućim odgovornostima i znanjem o pitanjima uključenim u izjave.
Trivijalna pogrešna prikazivanja	Prilikom pribavljanja izjava o pogrešnim prikazivanjima, može se utvrditi granični iznos ispod kojeg će se pojedinačna pogrešna prikazivanja smatrati trivijalnim.
Datum pisma s izjavama	Datum revizorovog izvješća treba biti kasniji od datuma pisanih izjava, jer su izjave dio revizijskih dokaza.
Pismo s izjavama nasloviti na revizora	Pisane izjave trebaju biti uključene u pismo upućeno revizoru.
Izvijestite menadžment i osobe koje su zadužene za upravljanje	MRevS 260 zahtijeva da revizor priopći onima koji su zaduženi za upravljanje pisane izjave koje je zatražio od menadžmenta.
Upiti menadžmenta upućeni drugim osobama	Ako menadžment ne posjeduje dovoljno znanja na kojem bi temeljio pisane izjave, može odlučiti postaviti upite drugim osobama koje su sudjelovale u pripremi/prezentaciji financijskih izvještaja i s njima povezanih tvrdnji. To će uključivati pojedince koji imaju specijalizirano znanje.

Sumnje o dobivenim ili nedobivenim izjavama

Ako postoje sumnje u pouzdanost pisanih izjava, ili ako zatražene pisane izjave nisu dobivene, revizor treba razmotriti što je razlog tome te djelovati u skladu s tim.

Prikaz 19.4-5

Sumnje	Potrebna revizorova reakcija
Zatražene izjave nisu dobivene	- Raspravite pitanje s menadžmentom; - Preispitajte integritet menadžmenta i ocijenite kakav bi to moglo imati utjecaj na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i revizijske dokaze općenito; i - Poduzmite primjerene mjere, uključujući utvrđivanje mogućeg utjecaja na
Otkrivene proturječnosti	- Provedite dodatne revizijske postupke kako biste pokušali riješiti pitanje. - Ako pitanje ostane neriješeno, razmislite o ponovnoj procjeni kompetentnosti, integriteta, etičkih vrijednosti, ili zalaganja menadžmenta (vidi u nastavku), te njegove ustrajnosti da te vrijednosti provede, te utvrdite kakav utjecaj sve navedeno može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i revizijske dokaze općenito.

Sumnje	Potrebna revizorova reakcija
Nekompetentnost menadžmenta; nedostatak integriteta i etičkih vrijednosti	Utvrđite utjecaj koji bi takvi problemi mogli imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i na revizijske dokaze općenito. Revizor se treba suzdržati od mišljenja ako: • Revizor zaključi da postoji dovoljno sumnje u integritet menadžmenta u smislu da potrebne pisane izjave neće biti pouzdane; ili • Menadžment ne pruži potrebne pisane izjave.

Dopunske / dodatne izjave

Osim pisanih izjava koje su mu potrebne, revizor će možda smatrati nužnim zatražiti:

Dopunske izjave o financijskim izvještajima

Takve pisane izjave mogu dopunjavati, ali one nisu dio, pisanih izjava koje zahtijeva MRevS 580.10. Primjeri mogu uključivati sljedeća pitanja:

- Je li primjeren odabir i primjena računovodstvenih politika; i
- Jesu li pitanja poput sljedećih prepoznata, analizirana, prezentirana, ili objavljena u skladu s tim okvirom:
 - Planovi ili namjere koje mogu utjecati na računovodstvenu vrijednost ili klasifikaciju imovine i obveza,
 - Obveze, i stvarne i potencijalne,
 - Pravo na, ili kontrola nad, imovinom, zalozi na ili terećenja imovine te imovina založena kao kolateral; i
 - Aspekti zakona, propisa, i ugovornih odnosa koji bi mogli utjecati na financijske izvještaje, uključujući nesukladnost.

Dodatne pisane izjave

Osim pisanih izjava koje zahtijeva MRevS 580.11, revizor može smatrati da je potrebno tražiti pisane izjave kao što su:

- Potvrda da je menadžment priopćio sve nedostatke u internim kontrolama kojih je bio svjestan; i
- Specifične tvrdnje.
U nekim slučajevima, možda neće biti moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze bez pisanih izjava menadžmenta koje će potvrditi razloge, prosudbe, ili namjere povezane s specifičnim tvrdnjama u financijskim izvještajima. Pitanja koja je potrebno razmotriti uključuju:
 - Na koji način je subjekt ostvarivao svoje ciljeve u prošlosti,
 - Koji su bili razlozi subjekta za odabir određene mjere,
 - Sposobnost subjekta da provede određenu mjeru, i
 - Postojanje ili nepostojanje eventualnih ostalih informacija koje su možda pribavljene za vrijeme revizije a mogu biti proturječne prosudbi ili ciljevima menadžmenta.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Odvojite vrijeme kako biste se sastali s menadžmentom i objasnili kakvu vrstu izjava tražite, te osigurali da je menadžment u potpunosti svjestan za što pristaje dati svoje odobrenje.

19.5 Primjer pisanih izjava

Primjer pisma s pisanim izjavama menadžmenta uključenog u materijale studije slučaja je oblika kakav se nalazi u MRevS-u 580.

19.6 Studija slučaja - izjave menadžmenta

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

Studija slučaja A - Deptha Furniture, Inc.

Izjave menadžmenta

Slijede primjeri izjava menadžmenta koje je pripremio Suraj, te nekih daljnjih revizijskih postupaka koji bi se ovdje mogli primijeniti.

Izjave menadžmenta	Ocjenjivanje
<i>Ne postoji kvar kod strojeva koji su zamijenjeni novima. To je zbog toga što se strojevi povremeno kvare; stoga će nekad biti potrebni stariji strojevi dok su novi na popravku.</i>	<i>Postavite upite direktoru proizvodnje i drugima kako biste utvrdili jesu li alati i oprema, novi ili stari, trenutno u uporabi i funkcionalni. To se može utvrditi fizičkim pregledom i uvidom u evidencije o održavanju.</i>
<i>Nisu potrebni dodatni ispravci za neznatno oštećenu robu otkrivenu prilikom popisivanja zaliha.</i>	<i>Provjerite je li oštećena roba doista prodana nakon kraja razdoblja. Upitajte direktora proizvodnje prodaje li se oštećena roba u takvom stanju ili se popravlja (ako da, koliki je trošak popravka) ili se prodaje po sniženoj cijeni.</i>

Pri završetku revizije, važne izjave je potrebno dokumentirati u obliku pisma s izjavama menadžmenta koje će potpisati Suraj Dephta i Jawad Kassab.

Takve izjave se mogu uključiti u pismo na sljedeći način:

Zaglavlje pisma: Dephta Furniture, Inc.

15. ožujka 20X3.

Za: Jamel, Woodwind & Wing, d.o.o.
55 Kingston St.
Cabtown, savezni teritoriji Indije
123-50004

Poštovani gospodine Lee:

Pružamo vam ovo pismo s izjavama povezano s vašom revizijom financijskih izvještaja tvrtke Dephta Furniture, Inc. za godinu koja je završila 31. prosinca 20X2., u svrhu izražavanja mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani u svim značajnim aspektima, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Potvrđujemo sljedeće:

Financijski izvještaji

- Ispunili smo naše odgovornosti, koje su navedene u uvjetima revizijskog angažmana od 15. listopada 20X2, za pripremu financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja; konkretno, financijski izvještaji su fer prezentirani te u skladu s tim standardima.
- Značajne pretpostavke koje smo koristili u donošenju računovodstvenih procjena, uključujući one mjerene prema fer vrijednosti, su razumne.
- Odnosima i transakcijama povezanih stranki se bavilo na primjeren način te ih se objavilo u skladu sa zahtjevima Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.
- Svi događaji nakon datuma financijskih izvještaja i za koje je prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja bilo potrebno usklađenje ili objava su usklađeni ili objavljeni.
- Utjecaj pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje u cjelini nije značajan, kako pojedinačno tako ni u zbroju s drugim prikazivanjima. Uz pismo s izjavama priložen je popis neispravljenih pogrešnih prikazivanja.
- Tvrtka je poštivala sve aspekte sklopljenih ugovora koji bi u slučaju nepoštivanja mogli imati značajan utjecaj na financijske izvještaje.
- Nije bilo nesukladnosti sa zahtjevima regulatornih tijela koji bi u slučaju nepoštivanja mogli imati značajan utjecaj na financijske izvještaje.
- Tvrtka ima zadovoljavajuća prava na svu imovinu, te ne postoje zalozi ili terećenja imovine tvrtke, osim onih koji su objavljeni u bilješci X uz financijske izvještaje.
- Nemamo planove vezane uz obustavu linija proizvoda, ili neke druge planove i namjere koji će dovesti do eventualnog viška ili zastare zaliha, i nijedan dio zaliha nije naveden u iznosu koji prelazi neto utrživu vrijednost.

- Nije došlo do promjene u neto utrživoj vrijednosti dugotrajne materijalne imovine čija je funkcionalnost sada zamijenjena novim strojevima.

Pružane informacije

- Pružali smo vam sljedeće:
 - Pristup svim informacijama s kojima smo upoznati a koje su značajne za pripremu financijskih izvještaja poput evidencija, dokumenata, i ostalo;
 - Dodatne informacije koje ste od nas zatražili u svrhu revizije; i
 - Neograničen pristup osobama unutar subjekta koje ste odredili nužnima za pribavljanje revizijskih dokaza.
- Sve transakcije su evidentirane u računovodstvenim evidencijama i odražavaju informacije u financijskim izvještajima.
- Priopćili smo vam rezultate naše procjene rizika da bi financijski izvještaji mogli biti značajno pogrešno prikazani kao posljedica prijevare.
- priopćili smo vam informacije povezane s prijevaram ili sumnjom na prijevaru s kojima smo bili upoznati i koje utječu na subjekt a odnose se na:
 - Menadžment;
 - Zaposlenike koji imaju značajnu ulogu u internoj kontroli; ili
 - Ostale gdje bi prijevara mogla imati značajan utjecaj na financijske izvještaje.
- Priopćili smo vam sve informacije koje smo pribavili od zaposlenika, bivših zaposlenika, analitičara, regulatora ili drugih, povezane s optužbama za prijevaru ili sumnju na prijevaru koje utječu na financijske izvještaje subjekta.
- Priopćili smo vam sve poznate slučajeve nepoštivanja ili sumnje u nepoštivanje zakona i propisa koji bi se trebali uzeti u obzir pri pripremi financijskih izvještaja.
- Priopćili smo vam identitet subjektoivih povezanih stranki, i sve odnose i transakcije povezanih stranki s kojima smo upoznati.

S poštovanjem,

Suraj Dephta

Jawad Kassab

Studija slučaja B—Kumar & Co.

Izjave menadžmenta

Slijede primjeri izjava menadžmenta koje je pripremio Raj, te nekih daljnjih revizijskih postupaka koji bi se ovdje mogli primijeniti.

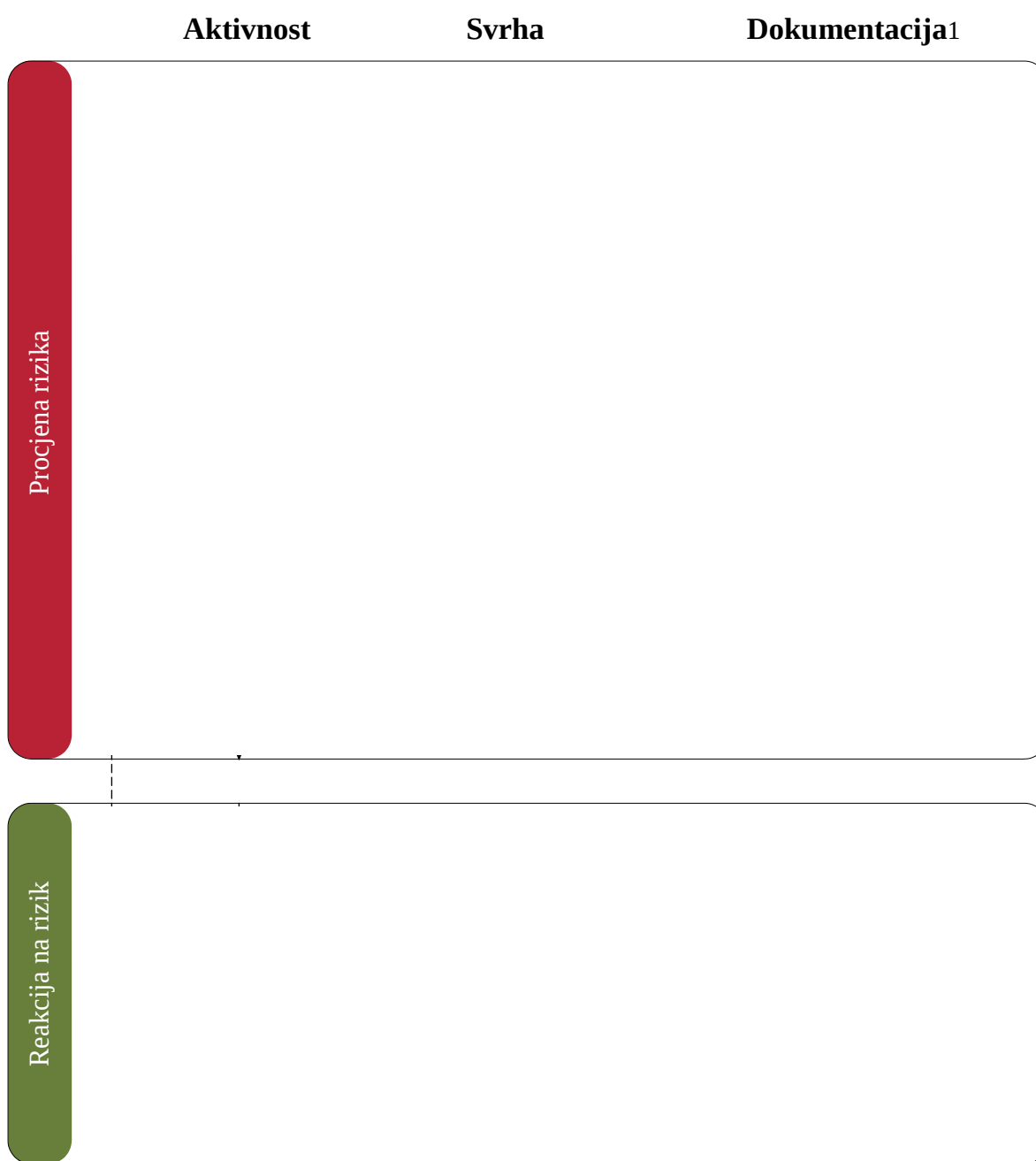
Izjave menadžmenta	Ocjenjivanje
Nisu potrebni dodatni ispravci za sumnjive račune. Dephtin račun je u potpunosti naplativ, a ostala potraživanja nisu dovoljno značajna da bi se za njih procjenjivali ispravci.	Pošaljite Dephti zahtjev za potvrdom potraživanja. Postavite upite Raju i Ruby kako biste razumjeli različita stanja potraživanja od kupaca i njihovu povijest plaćanja, i obratite pozornost na eventualne trendove. Provjerite tvrdnju klijenta da udio potraživanja koja nisu Dephtina nije značajan. Pregledajte naknadne naplate kako biste utvrdili naplativost računa. Razmotrite sve relevantne informacije dobivene revizijom tvrtke Dephta.
Dephta je i dalje zadovoljna kvalitetom robe koju im prodajemo.	Pregledajte povijest vraćene prodaje i potražite eventualne trendove. Pregledajte rezultate zahtjeva za potvrdom poslanih Dephti kako biste proučili eventualne komentare o kvaliteti robe i naplativosti iznosa. Pregledajte zalihe zbog eventualnih zastarjelih i nepokretnih stavki. Postavite upite Ruby o kvaliteti robe i komunikaciji s Dephtom povezanoj s kvalitetom robe koju su do danas kupili.

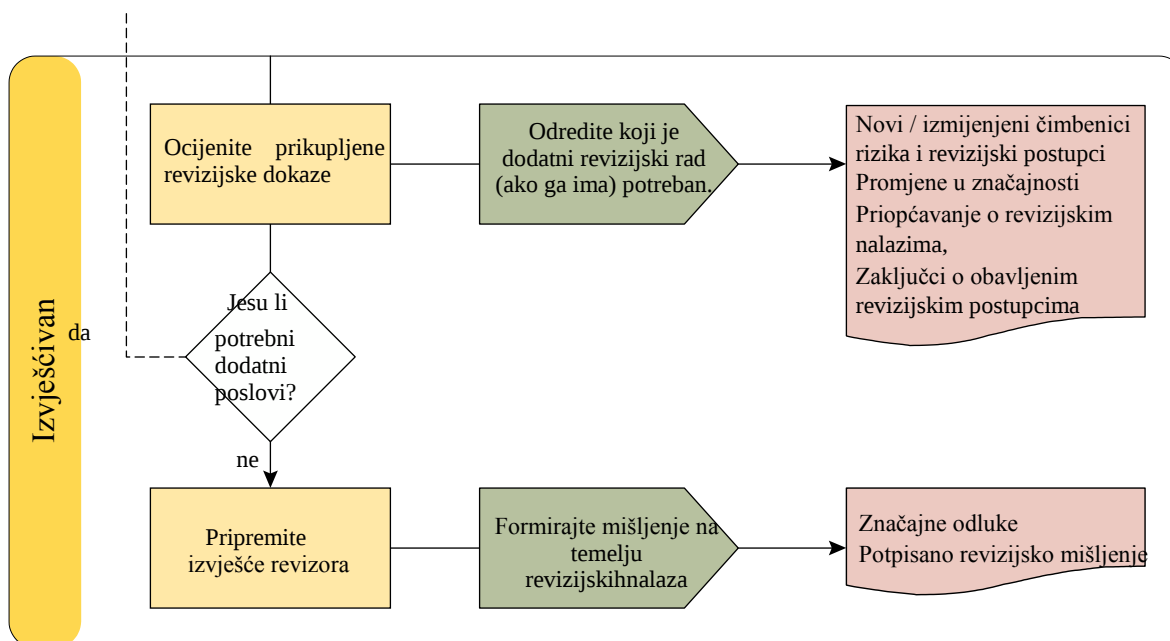
Pri završetku revizije, potrebno je dokumentirati važne izjave u obliku pisma s izjavama menadžmenta koje će potpisati Raj Kumar.

Takve izjave mogu biti uključene u pismo kao što je ranije prikazano u Studiji slučaja A - Dephta Furniture, Inc.

20. Izvješćivanje - Pregled

Prikaz 20.0-1





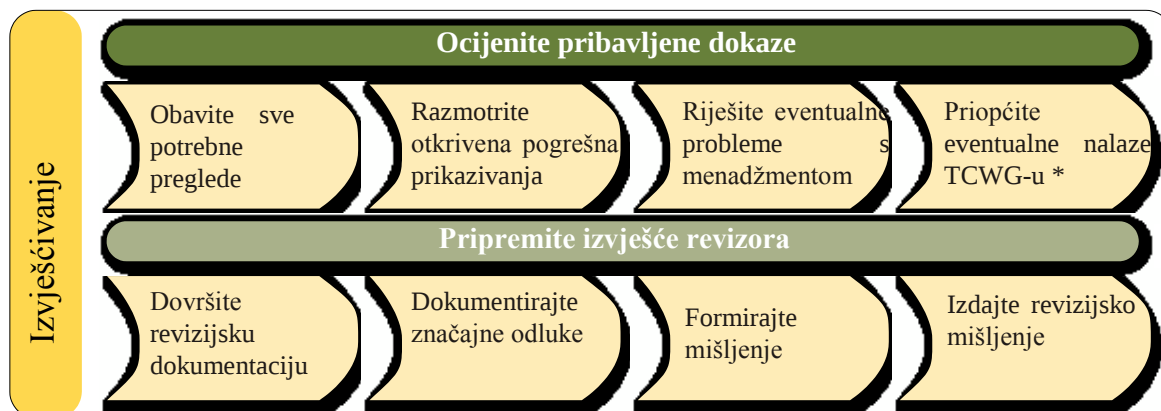
Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
200.11	U obavljanju revizije financijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su: (a) steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i (b) izvijestiti o financijskim izvještajima te komunicirati kako se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nalazima.
200.12	U svim slučajevima kada se ne može steći razumno uvjerenje i mišljenje s rezervom u revizorovom izvješću u danim okolnostima nije dovoljno za svrhe izvješćivanja namjeravanih korisnika financijskih izvještaja, MRevS-ovi zahtijevaju da se revizor suzdrži od mišljenja ili povuče iz angažmana ili napusti angažman, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Završna faza revizije uključuje sljedeće:

Prikaz 20.0-2



*TCWG = Osobe zadužene za upravljanje

Osnovna pitanja kojima se potrebno baviti u fazi izvještavanja su sljedeća:

Prikaz 20.0-3

	Svezak i poglavlja
Naknadni događaji	V1 - 13
Vremenska neograničenost poslovanja	V1 - 14
Revizijska dokumentacija	V1 - 16
Priopćavanje revizijskih nalaza	V2 - 22
Revizorovo izvješće	V1 - 17

21. Ocjenjivanje revizijskih dokaza

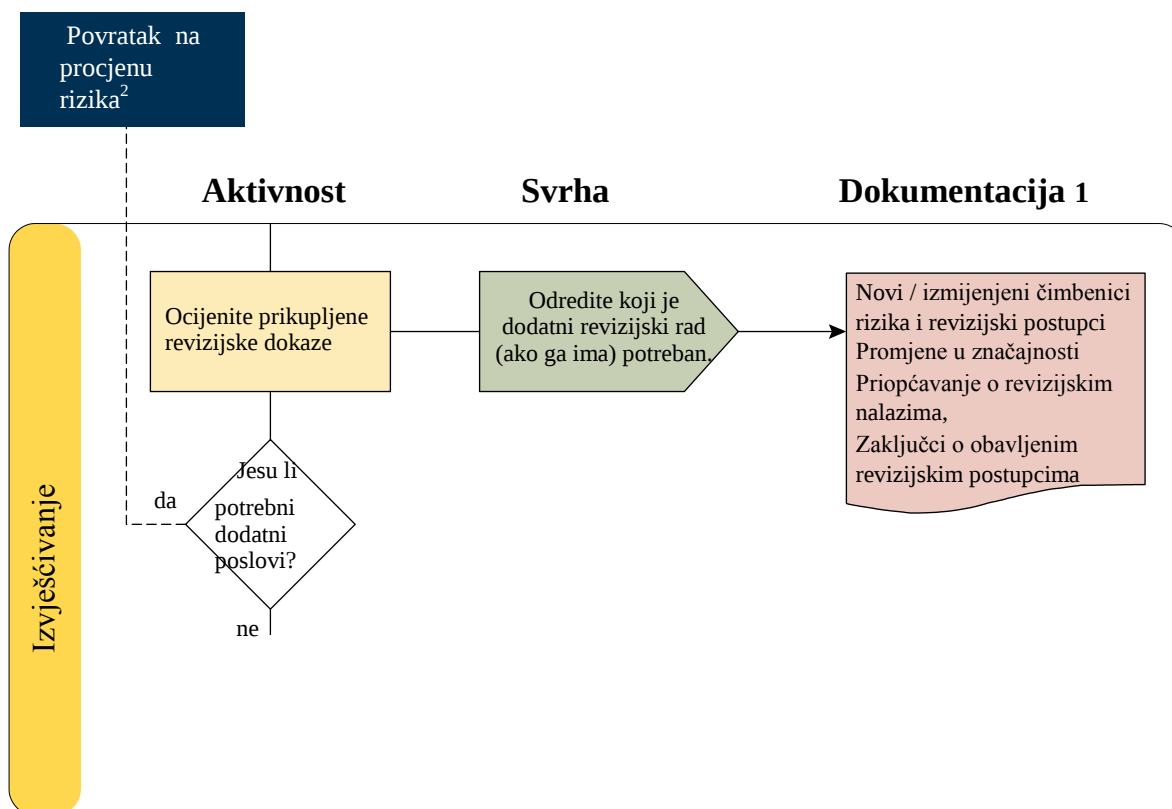
Sadržaj poglavlja

Smjernice za ocjenjivanje dostatnosti i prikladnosti revizijskih dokaza kako bi se mogli donijeti razumni zaključci na kojima je potrebno temeljiti revizijsko mišljenje.

Relevantni MRevS-i

220, 330,
450, 520, 540

Prikaz 21.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
220.15	Angažirani partner preuzet će odgovornost za: (a) usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizijskog angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i (Vidjeti točke A13-A15, A20.) (b) revizorovo izvješće koje će biti primjereno u danim okolnostima.
220.16	Angažirani partner preuzet će odgovornost za preglede koji će biti obavljeni u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima pregleda. (Vidjeti točke A16-A17, A20.)
220.17	Na datum ili prije datuma revizorova izvješća, angažirani će se partner, kroz pregled revizijske dokumentacije i raspravu s angažiranim timom, uvjeriti da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi za potvrđivanje stvorenih zaključaka i za revizorovo izvješće koje će se izdati. (Vidjeti točke A18-A20.)
220.18	Angažirani partner će: (a) preuzeti odgovornost da angažirani tim koristi primjereno konzultiranje o složenim ili osjetljivim pitanjima; (b) uvjeriti se da su članovi angažiranog tima koristili primjereno konzultiranje tijekom angažmana, međusobno unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan tvrtke; (c) uvjeriti se da su sadržaj i djelokrug takvih konzultacija, kao i zaključci stvoreni njima, dogovoreni sa strankom koja konzultira; i (d) utvrditi da su zaključci koji su nastali temeljem takvih konzultacija bili provedeni. (Vidjeti točke A21-A22.)
220.19	Za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, i one druge revizijske angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da se zahtijeva pregled kontrole kvalitete angažmana, angažirani partner: (a) utvrdit će da je imenovan pregledatelj kontrole kvalitete angažmana; (b) raspraviti će s pregledateljem kontrole kvalitete angažmana važna pitanja nastala tijekom revizijskog angažmana, uključujući ona pronađena tijekom pregled kontrole kvalitete angažmana; i (c) neće datirati revizorovo izvješće do dovršavanja pregleda kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A23-A25.)
220.20	Pregledatelj kontrole kvalitete angažmana obaviti će objektivno ocjenjivanje važnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka stvorenih pri formuliranju revizorova izvješća. To ocjenjivanje će uključiti: (a) raspravu važnih pitanja s angažiranim partnerom; (b) pregled financijskih izvještaja i predloženog revizorova izvješća; (c) pregled odabrane revizijske dokumentacije u vezi s važnim prosudbama angažiranog tima i zaključaka koje je stvorio angažirani tim; i (d) ocjenjivanje zaključaka stvorenih pri formuliranju revizorova izvješća i sagledavanje je li revizorovo izvješće primjereno predloženo. (Vidjeti točke A26-A27, A29-A31.)

21.1 Pregled

Nakon provođenja planiranih revizijskih postupaka, provest će se ocjenjivanje rezultata. To će uključivati uvid u revizijsku dokumentaciju i rasprave s revizijskim timom, te eventualne promjene plana revizije koje su nastupile kao rezultat provedenih postupaka. Neka od ključnih pitanja koja je potrebno pritom razmotriti navedena su u nastavku.

Prikaz 21.1-1

Kontrola kvalitete	Odgovornost angažiranog partnera je osigurati da se uvidi u dosjee provedu u skladu s politikama i postupcima tvrtke, te da revizorovo mišljenje bude primjereno.
Savjetovanje	Odgovornost angažiranog partnera je osigurati sljedeće: • Angažirani tim treba potražiti odgovarajuće savjete (kako interno, unutar tvrtke tako i prema van s trećim strankama) o teškim ili spornim pitanjima; i • Zaključci proizašli iz takvog savjetovanja trebaju se dokumentirati i primijeniti.
Pregled kontrole kvalitete angažmana (EQCR)	Kada politika tvrtke zahtijeva pregled kontrole kvalitete angažmana, angažirani partner treba: • Osigurati imenovanje pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana odgovarajućih kvalifikacija; • Raspraviti s pregledavateljem kontrole kvalitete angažmana značajna revizijska pitanja; i • Zabilježiti datum na revizorovom izvješću tek nakon završetka pregleda kontrole kvalitete angažmana.

Cilj revizora je biti siguran da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi koji potkrepljuju donesene zaključke te da se izdalo primjereno sročeno revizorovo izvješće.

Ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza treba uključivati pitanja opisana u nastavku.

Prikaz 21.1-2

Značajnost	Jesu li iznosi utvrđeni za sveukupnu značajnost i značajnost za provedbu još uvijek primjereni u kontekstu stvarnih financijskih rezultata subjekta? Ako je primjerena manja sveukupna značajnost (za financijske izvještaje u cjelini) od one koja je prvotno utvrđena, revizor treba utvrditi sljedeće: • Je li potrebno izmijeniti značajnost za provedbu; i • Je li i dalje primjerena vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka.
Rizik	S obzirom na revizijske nalaze, jesu li procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i dalje prikladne? Ako ne, potrebno je ponovno procijeniti rizike i izmijeniti planirane revizijske postupke.

Pogrešna prikazivanja	Je li se uzeo u obzir utjecaj otkrivenih pogrešnih prikazivanja i neispravljenih pogrešnih prikazivanja na reviziju? Je li se razmotrio razlog pogrešnih prikazivanja/odstupanja? Ona mogu upućivati na neotkriven rizik ili na značajan nedostatak u internoj kontroli. Je li potrebno izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije? To je potrebno učiniti kada: • Vrsta otkrivenih pogrešnih prikazivanja i okolnosti njihovog pojavljivanja upućuju na mogućnost postojanja drugih pogrešnih prikazivanja koja bi, u zbroju s pogrešnim prikazivanjima akumuliranim tijekom revizije, mogla biti značajna; ili • Zbroj pogrešnih prikazivanja akumuliranih tijekom revizije je blizu značajnosti. Jesu li provedeni dodatni revizijski postupci kako bi se utvrdilo postoje li i dalje pogrešna prikazivanja (u klasama transakcija, stanjima računa, ili objavama) i nakon što se tražilo od menadžmenta da ih ispravi?
Prijevara	Upućuju li informacije pribavljene provođenjem ostalih postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti na prisutnost jednog ili više čimbenika rizika prijevare? Upućuju li analitički postupci provedeni pri kraju revizije na prethodno neotkriven rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare? Jesu li ocijenjena otkrivena pogrešna prikazivanja kako bi se utvrdilo upućuje li takvo pogrešno prikazivanje na prijevaru? Ako je tako, ocijenite implikacije dotičnog pogrešnog prikazivanja u odnosu na ostale aspekte revizije, posebice pouzdanost izjava menadžmenta. Prijevarena vjerojatno neće biti izolirana pojava. Ima li razloga vjerovati da je menadžment možda uključen u otkrivena pogrešna prikazivanja, bilo značajna ili ne, kao rezultat prijevare? Ako je tako, ponovno ocijenite procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja nastalih zbog prijevare te njihov utjecaj na vrstu, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka kako biste reagirali na procijenjene rizike. Pri razmatranju pouzdanosti prethodno pribavljenih dokaza također razmislite upućuju li okolnosti ili uvjeti na mogućnost tajnog dogovora između zaposlenika, menadžmenta, ili trećih stranki. Ako se otkriju rizici prijevare, moguće je potvrditi da financijski izvještaji nisu značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijevare. Ako to nije moguće, utvrdite njihove posljedice na reviziju, uključujući i dovodi li se u pitanje mogućnost nastavka revizije.
Dokazi	Jesu li se pribavili dostatni i primjereni dokazi kako bi se rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima smanjili na prihvatljivo nisku razinu? Razmotriti postoji li potreba da se provedu daljnji postupci.
Analitički postupci	Jesu li analitički postupci provedeni tijekom završne faze pregleda u reviziji: • Potkrijepili revizijske nalaze; ili • Otkrili prethodno neotkrivene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja?

21.2 Ponovno procijenite značajnost

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
450.10	Prije ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor će ponovno procijeniti značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320 kako bi potvrdio je li ona i nadalje odgovarajuća u kontekstu subjektivih stvarnih financijskih rezultata. (Vidjeti točke A11-A12.)

Prije nego revizor ocijeni rezultate provođenja postupka i eventualna pogrešna prikazivanja koja bi mogla biti otkrivena tim postupcima, prvi je korak ponovna procjena iznosa određenih za sveukupnu značajnost i značajnost za provedbu. To je nužno jer se prvotno određenje značajnosti često temelji na procjenama financijskih rezultata subjekta, dok stvarni rezultati mogu biti drugačiji. Čimbenici koji će dovesti do promjene uključuju sljedeće:

- Prvotno određenje značajnosti više nije primjereno u kontekstu stvarnih financijskih rezultata subjekta.
- Postale su dostupne nove informacije (poput očekivanja korisnika) koje bi mogle navesti revizora da promijeni prvotno određen iznos (ili iznose); i
- Neočekivana pogrešna prikazivanja koja mogu dovesti do premašivanja iznosa za značajnost za tu određenu klasu transakcija, stanje računa, ili objavu.

Kad god je potrebna promjena, revizor treba razmotriti i dokumentirati utjecaj na procijenjene rizike te vrstu, vremenski raspored i opseg daljnjih potrebnih revizijskih postupaka.

Ako je potrebna manja značajnost za financijske izvještaje u cjelini, također utvrdite je li potrebno promijeniti značajnost za provedbu. Ako je tako, utvrdite je li i dalje primjerena vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Ako je potrebno izmijeniti značajnost, nemojte čekati do kraja revizije da biste uveli tu promjenu. Ako se značajnost smanji, možda će čak biti potrebno uvesti promjene pri procjeni rizika i provođenju daljnjih revizijskih postupaka.

21.3 Promjene u procjenama rizika

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
330.25	Revizor će na temelju provedenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza prije zaključivanja revizije ocijeniti je li procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i dalje prikladna. (Vidjeti točke A60-A61.)

Procjena rizika na razini tvrdnje često će se temeljiti na revizijskim dokazima dostupnima prije nego se provedu daljnji revizijski postupci. Tijekom provođenja tih postupaka će možda postati dostupne nove informacije koje će zahtijevati izmjenu prvotne procjene rizika.

Na primjer, u reviziji zaliha, procijenjen rizik za tvrdnju o potpunosti može biti nizak, na temelju očekivanja da interna kontrola djeluje učinkovito. Ako test kontrola utvrdi da interna kontrola nije učinkovita, bit će potrebno promijeniti procjenu rizika i obaviti daljnje revizijske postupke kako bi se rizik smanjio na prihvatljivo nisku razinu. Isto vrijedi i za eventualne provedene postupke kod kojih rezultati ne odgovaraju očekivanjima.

Neke točke za razmatranje pri utvrđivanju je li potrebnu izmijeniti prvotnu procjenu rizika ili ne opisane su u sljedećem prikazu.

Prikaz 21.3-1

Interna kontrola	Testovi kontrola - Jesu li rezultati provođenja testova kontrola u skladu s planiranom razinom smanjenja rizika koje se temelji na operativnoj učinkovitosti? Zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta - Postoje li eventualni dokazi da je menadžment zaobišao postojeću internu kontrolu? Nedostaci u kontroli - Je li potencijalno pogrešno prikazivanje rezultat nedostatka u internoj kontroli na koji je smjesta potrebno upozoriti menadžment?
Vrsta pribavljenih revizijskih dokaza	Novi čimbenici rizika - Otkrivaju li dokazi eventualne nove čimbenike poslovnih rizika, rizika prijevare, ili zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta? Proturječni dokazi - Jesu li pribavljeni dokazi proturječni ostalim dostupnim izvorima informacija? Sukobljavajući dokazi - Jesu li pribavljeni dokazi u sukobu s trenutnim razumijevanjem subjekta? Računovodstvene politike - Postoje li eventualni dokazi da se računovodstvene politike subjekta ne provode uvijek dosljedno? Nepredvidivi odnosi - Potkrepljuju li dokazi odnos između financijskih i nefinancijskih podataka? Prijevare - Postoje li dokazi o postojanju uzoraka, neobičnosti, izuzetaka, ili odstupanja, otkriveni provođenjem testova, koji bi mogli upućivati na moguću prisutnost prijevare (uključujući i zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta)? Pouzdanost izjava - Postoje li dokazi koji bi dovodili u pitanje pouzdanost izjava menadžmenta ili osoba zaduženih za upravljanje?
Vrsta pogrešnih prikazivanja	Pristranost menadžmenta - Upućuju li možda pogrešna prikazivanja otkrivena kod računovodstvenih procjena i mjerenja fer vrijednosti na moguću kontinuiranu pristranost menadžmenta? Pogrešna prikazivanja - Predstavljaju li pogrešna prikazivanja, bilo pojedinačno ili u kombinaciji sa svim ostalim neispravljenim pogrešnim prikazivanjima, značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima u cjelini?

Ako se promijeni prvotna procjena rizika, potrebno je dokumentirati pojedinosti i promijeniti procjenu utvrđenog rizika. Također bi trebalo navesti pojedinosti o tome na koji je način promijenjen detaljni plan revizije kako bi uzeo u obzir promijenjenu procjenu rizika. To se može odnositi na promjenu vrste, vremenskog rasporeda, ili opsega ostalih planiranih revizijskih postupaka ili provođenja daljnjih revizijskih postupaka.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Odredite dio vremena iz revizijskog budžeta kako bi revizijski tim raspravio o svojim nalazima (kao grupa) odmah po završetku revizijskog posla. Pitanja navedena u prethodnom prikazu mogu biti dnevni red tog sastanka. Imajte na umu da se prijevara često otkrije kombiniranjem informacija o malim i naizgled beznačajnim pitanjima.

21.4 Ocjenjivanje učinaka pogrešnih prikazivanja

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
450.3	Cilj revizora je ocijeniti: (a) učinak pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji; i (b) učinak neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
450.5	Revizor će kumulirati pogrešne prikaze otkrivene tijekom revizije, osim onih koji su načisto beznačajni. (Vidjeti točke A2-A3.)
450.6	Revizor će odrediti treba li izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije ako: (a) vrsta otkrivenih pogrešnih prikaza i okolnosti njihovog nastanka ukazuju na to da mogu postojati drugi pogrešni prikazi koji, kada se pribroje pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije, mogu biti značajni; ili (Vidjeti točku A4.) (b) se zbroj pogrešnih prikaza kumuliranih tijekom revizije približava iznosu značajnosti utvrđenom u skladu s MRevS-om 320. (Vidjeti točku A5.)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
450.7	Ako je, po revizorovom zahtjevu, menadžment ispitao klase transakcija, stanja računa ili objave i ispravio pogrešne prikaze koji su bili otkriveni, revizor će obaviti dodatne revizijske postupke kako bi utvrdio ima li preostalih pogrešnih prikaza. (Vidjeti točku A6.)
450.8	Revizor će pravodobno komunicirati s odgovarajućom razinom menadžmenta o svim pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije, osim ako to nije zabranjeno. Revizor će zahtijevati da menadžment ispravi te pogrešne prikaze. (Vidjeti točke A7-A9.)
450.9	Ako menadžment odbije ispraviti neke ili sve pogrešne prikaze o kojima ga je obavijestio revizor, revizor će steći razumijevanje menadžmentovih razloga za neispravljanje pogrešnih prikaza i to će shvaćanje uzeti u obzir pri ocjenjivanju jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. (Vidjeti točku A10.)
450.11	Revizor će odrediti jesu li neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili skupno. U tom odlučivanju, revizor će razmotriti: (a) veličinu i vrstu pogrešnih prikaza u odnosu na određene klase transakcija, stanja računa ili objave te u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu, i pojedinosti okolnosti njihovog nastanka; i (Vidjeti točke A13-A17, A19-A20.) (b) učinak neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave i financijske izvještaje kao cjelinu. (Vidjeti točku A18.)
450.12	Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o neispravljenim pogrešnim prikazima i učinku koji oni, pojedinačno ili skupno, mogu imati na mišljenje u revizorovom izvješću, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom. Revizor će u priopćavanju pojedinačno navesti značajne pogrešne prikaze. Revizor će zahtijevati da ti neispravljeni pogrešni prikazi budu ispravljeni. (Vidjeti točke A21-A23.)
450.13	Revizor će s onima koji su zaduženi za upravljanje također komunicirati o učinku neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave i financijske izvještaje kao cjelinu.
450.14	Revizor će zahtijevati pisanu izjavu od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome vjeruju li da su učinci neispravljenih pogrešnih prikaza beznačajni, pojedinačno ili skupno, za financijske izvještaje kao cjelinu. Rekapitulacija takvih stavki bit će uključena ili priložena pisanoj izjavi. (Vidjeti točku A24.)
540.18	Revizor će ocijeniti, temeljeno na revizijskim dokazima, jesu li računovodstvene procjene u financijskim izvještajima ili razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili pogrešno prikazane. (Vidjeti točke A116-A119.)

Cilj ocjenjivanja pogrešnih prikazivanja je utvrditi njihov utjecaj na reviziju te ustanoviti postoji li potreba za obavljanjem dodatnih revizijskih postupaka.

Izmjene u strategiji revizije i detaljnim planovima revizije možda će biti potrebne kada:

- Vrsta ili okolnosti otkrivenih pogrešnih prikazivanja upućuju na mogućnost postojanja drugih pogrešnih prikazivanja koja bi, u zbroju s poznatim pogrešnim prikazivanjima, mogla premašiti značajnost za provedbu; ili
- Zbroj otkrivenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja se približuje ili premašuje značajnosti za provedbu.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Imajte na umu da će uvijek postojati rizik neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima. To je zbog ograničenja koja su svojstvena reviziji, a opisana su u 1. svesku, Poglavlju 4.1 ovog Vodiča.

Pogrešna prikazivanja mogu se pojaviti na područjima opisanima u nastavku.

Prikaz 21.4-1

Izvor	Opis
Netočnosti ili prijevara	Osoblje subjekta može pogriješiti prilikom prikupljanja ili obrade podataka na temelju kojih se pripremaju financijski izvještaji. To također uključuje pogreške u razgraničenju na kraju razdoblja. Uz otkrivanje specifičnih pogrešnih prikazivanja, revizor također može: • Kvantificirati pogreške u specifičnoj populaciji (poput prodaje) koristeći monetarno uzorkovanje. Vjerojatan zbroj pogrešnih prikazivanja može se projicirati korištenjem reprezentativnog uzorka; i • Uzeti u obzir vrstu otkrivenih pogrešnih prikazivanja. Ako postoji niz pogrešnih prikazivanja koja utječu na određeno stanje računa ili poslovnu lokaciju, to može upućivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.
Propusti ili prijevara	Neke transakcije možda neće biti evidentirane, bilo slučajno ili namjerno, s time da se potonji slučaj smatra prijevarom.
Značajne transakcije	Nedostatak poslovne logike kod značajnih transakcija (kao neobičnost ili izvan uobičajenog načina poslovanja) može biti s namjerom da se manipuliraju financijski izvještaji ili prikrije protupravno prisvajanje imovine.
Knjiženja u dnevnik	Nepprimjerena ili neovlaštena knjiženja u dnevnik mogla su se dogoditi tijekom ili na kraju razdoblja. Ona se mogu koristiti u svrhu manipuliranja iznosima objavljenim u financijskim izvještajima.
Pogreške u procjenama	Procjene menadžmenta mogu netočno izračunati, previdjeti ili pogrešno protumačiti određene činjenice, koristiti pogrešne pretpostavke, ili sadržavati element pristranosti ako procjena subjekta izlazi van prihvatljivog okvira. Procjene također mogu biti namjerno pogrešno prikazane kako bi se manipuliralo rezultatima financijskih izvještaja.
Pogreške u fer vrijednostima	Možda će doći do neslaganja s prosudbom menadžmenta kada je riječ o fer vrijednosti određene imovine, obveza, i komponenti kapitala koje je potrebno mjeriti i objaviti po fer vrijednostima u skladu s financijskim okvirom.
Odabir i primjena računovodstvenih politika	Možda će doći do neslaganja s menadžmentom kada je riječ o odabiru i primjeni određenih računovodstvenih politika.
Neispravljena pogrešna prikazivanja u početnom stanju glavnice	Neispravljena pogrešna prikazivanja iz prethodnih razdoblja odrazit će se na početno stanje glavnice. Ako se ona ne isprave, mogu dovesti do pogrešnog prikazivanja i u financijskim izvještajima za tekuće razdoblje.
Priznavanje prihoda	Precjenjivanje ili podcjenjivanje prihoda (na primjer preuranjeno priznavanje prihoda, evidentiranje izmišljenih prihoda, ili neispravno prebacivanje prihoda u kasnije razdoblje).

Izvor	Opis
Nedostaci interne kontrole	Pogrešna prikazivanja mogu biti posljedica neočekivanih nedostataka u internoj kontroli. O njima je potrebno raspraviti ili ih priopćiti menadžmentu, te je potrebno razmotriti obavljanje dodatnih postupaka kako bi se otkrila ostala potencijalna pogrešna prikazivanja.
Prezentacija ili objave financijskog izvještaja	Određene objave financijskog izvještaja koje zahtijeva računovodstveni okvir mogu biti izostavljene, nepotpune ili netočne.

Zbrajanje otkrivenih pogrešnih prikazivanja

Pogrešna prikazivanja otkrivena za vrijeme revizije, s izuzetkom onih koja su očigledno trivijalna, potrebno je zbrojiti. Ona se također mogu podijeliti na činjenična pogrešna prikazivanja, prosudbena pogrešna prikazivanja, i projicirana pogrešna prikazivanja.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Većinu kvantitativnih pogrešnih prikazivanja moguće je zbrojiti kako bi se ocijenio ukupni učinak na financijske izvještaje. Međutim, određena pogrešna prikazivanja (kao što su nepotpune ili netočne objave financijskih izvještaja) i kvalitativni nalazi (kao što je mogućnost postojanja prijave) se ne mogu zbrojiti. Takva pogrešna prikazivanja potrebno je pojedinačno dokumentirati i ocijeniti.

Kako bi se ocijenio učinak zbrojenih neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ona se mogu dokumentirati na jedinstvenom radnom papiru. To će pružati sažetak svih otkrivenih neispravljenih pogrešnih prikazivanja koja nisu trivijalna.

Postoji niz faza u procesu zbrajanja, gdje je moguće razmotriti utjecaj zbrojenih pogrešnih prikazivanja, a koje su opisane u nastavku.

Prikaz 21.4-2

Učinak zbrojenih pogrešnih prikazivanja	
Uzmite u obzir učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja na:	Svako pojedino stanje računa ili klasu transakcija
	Ukupnu tekuću imovinu i ukupne tekuće obveze
	Ukupnu imovinu i ukupne obveze
	Ukupne prihode i rashode (prihod prije oporezivanja)
	Neto dobit

Moguć pristup zbrajanju pogrešnih prikazivanja opisan je u nastavku.

Napomena: Na primjer, pogrešna prikazivanja do 100 € određena su kao trivijalna te se stoga neće zbrajati.

Prikaz 21.4-3

Sažetak otkrivenih pogrešnih prikazivanja

Opis	Okolnosti pojavljivanja	Poveznica radnog papira	Precijenjen/podcijenjen iznos				
			Imovina	Obveze	dobit prije poreza	Glavnica	Ispravljeno?
Nije obračunata obveza najma	Činjenične - posljedica propusta			(5.500)	5500	4.125	Da
Neevidentirane prodaje	Projekcija na temelju reprezentativnog uzorka		(12.500)		(12.500)	(9.375)	Da
Potraživanja netirana s obvezama prema dobavljačima	Činjenične - pogreška u klasificiranju		(5.500)	(5.500)			Da
Troškovi kapitalne opreme	Prosudbene - pogreška u primjeni računovodstvene politike		(13.500)		(13.500)	(10.125)	Da
Ukupna pogrešna prikazivanja otkrivena za vrijeme revizije			(31.500)	(11.000)	(20.500)	(15.375)	
Pogrešna prikazivanja ispravljena od strane menadžmenta			31.500	11.000	20.500	15.375	
Ukupna pogrešna prikazivanja			0	0	0	0	

Otkrivena pogrešna prikazivanja potrebno je pravovremeno raspraviti s menadžmentom, te zatražiti da se ona isprave. Ispravke bi mogle utjecati na stanja u financijskim izvještajima ili ispraviti neprimjerene objave financijskih izvještaja. Koraci koje je potrebno poduzeti pri bavljenju otkrivenim pogrešnim prikazivanjima opisani su u nastavku.

Prikaz 21.4-4

Bavljenje otkrivenim pogrešnim prikazivanjima	
Ponovno ocijenite značajnost	Razmislite je li na temelju stvarnih financijskih rezultata potrebno izmijeniti sveukupnu značajnost prije nego ocijenite utjecaj neispravljenih pogrešnih prikazivanja.
Razmislite o razlozima njihovog pojavljivanja i utjecaju na plan revizije	Razmislite o razlozima pojavljivanja pogrešnih prikazivanja otkrivenih za vrijeme revizije. To uključuje sljedeće: • Potencijalne naznake prijevare; • Mogućnost postojanja drugih pogrešnih prikazivanja; • Postojanje neotkrivenog rizika; ili • Značajan nedostatak u internoj kontroli. Uzimajući u obzir gore navedene nalaze, utvrdite je li potrebna izmjena opće strategije ili plana revizije. To će biti potrebno ako: • Možda postoje druga pogrešna prikazivanja koja bi, u zbroju s pogrešnim prikazivanjima akumuliranim za vrijeme revizije, mogla biti značajna; ili • Zbroj pogrešnih prikazivanja akumuliranih tijekom revizije se približava značajnosti.

Bavljenje otkrivenim pogrešnim prikazivanjima	
Zatražite ispravke od menadžmenta	Zatražite od menadžmenta ispravljanje svih otkrivenih pogrešnih prikazivanja, osim onih koja su očigledno trivijalna.
Zatražite od menadžmenta da provede dodatne postupke	Ako nije poznat točan iznos pogrešnog prikazivanja u populaciji (na primjer pri projekciji pogrešnog prikazivanja otkrivenog na revizijskom uzorku), zatražite od menadžmenta provođenje postupaka kako bi se utvrdio iznos stvarnog pogrešnog prikazivanja te zatim i provođenje odgovarajućih usklađenja u financijskim izvještajima. Pri tome će revizor morati provesti i neke dodatne revizijske postupke kako bi utvrdio postoje li još uvijek eventualna pogrešna prikazivanja.
Menadžment odbija ispraviti neka ili sva pogrešna prikazivanja	Ako menadžment odbije ispraviti neka ili sva pogrešna prikazivanja: • Pokušajte razumjeti razloge zbog kojih menadžment odbija provesti ispravke, te uzmite to u obzir kada ocjenjujete jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani; • Priopćite neispravljenim pogrešna prikazivanja osobama koje su zadužene za upravljanje, uključujući i njihov utjecaj na mišljenje u revizorovom izvješću (osim ako je to zabranjeno određenim zakonom ili propisom), i • Zatražite od osoba zaduženih za upravljanje ispravljanje pogrešnih prikazivanja koja menadžment nije ispravio.

Pri donošenju zaključka o tome hoće li neispravljenim pogrešna prikazivanja (pojedinačno ili u zbroju) dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja u cjelini, revizor treba razmotriti čimbenike navedene u nastavku.

Prikaz 21.4-5

Uzmite u obzir	
Postoji li značajan pogrešan prikaz?	Veličina i vrsta pogrešnih prikaza, u odnosu na: • Financijske izvještaje u cjelini; • Pojedine klase transakcija, stanja računa, i objave; i • Određene okolnosti njihovog pojavljivanja. Ograničenja koja su svojstvena prosudbenom ili statističkom testiranju. Uvijek postoji mogućnost da se neka pogrešna prikazivanja neće otkriti. Koliko blizu je vjerojatna razina zbrojenih neispravljenih pogrešnih prikazivanja razini/ama značajnosti? Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja se povećaju kako se vjerojatan zbroj pogrešnih prikazivanja približava granici značajnosti. Kvantitativna razmatranja ili mogućnost prijevare ako pogrešna prikazivanja razmjerno malih iznosa mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje. Učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja vezanih uz prethodna razdoblja.

Odgovornost je menadžmenta uskladiti financijske izvještaje kako bi se ispravila značajna pogrešna prikazivanja (uključujući neprimjerene objave) te provesti eventualne druge potrebne mjere.

Kvalitativna razmatranja

Neka pogrešna prikazivanja mogu se ocijeniti značajnima (pojedinačno ili zbrojena s ostalim pogrešnim prikazivanjima akumuliranim za vrijeme revizije), čak i ako su manja od sveukupne značajnosti. Primjeri takvih situacija opisani su u nastavku.

Prikaz 21.4-6

Pogrešna prikazivanja koja:	Opis
Utječu na sukladnost	Nesukladnost s regulatornim zahtjevima, klauzulama o dugovanju, ili drugim ugovornim zahtjevima.
Prikrivaju promjene	Na primjer, promjene u zaradi ili drugim trendovima, posebice u kontekstu općih uvjeta u gospodarstvu i industriji.
Povećavaju naknade menadžmenta	Pogrešna prikazivanja koja osiguravaju udovoljavanje zahtjeva za bonusima ili drugim oblicima naknade.
Utječu na druge stranke	Na primjer, na vanjske ili povezane stranke.
Utječu na razumijevanje korisnika	Izostavljanje informacija koje se izričito ne zahtijevaju ali su prema revizorovoj prosudbi važne kako bi korisnici razumjeli financijski položaj, upravljanje financijama i novčane tokove subjekta.
Sada nisu značajne ali će biti u budućnosti	Nepravilan odabir ili primjena računovodstvene politike koja nema značajan učinak na financijske izvještaje za tekuće razdoblje, ali će vjerojatno imati značajan utjecaj na financijske izvještaje za buduća razdoblja.
Ugovori s bankom	Razmjerno mali iznos može biti vrlo značajan za subjekta ako je rezultirao kršenjem ugovora o kreditu ili zajmu.
Utječu na pokazatelje rezultata poslovanja	Utječu na pokazatelje korištene u ocjenjivanju financijskog položaja subjekta, rezultata poslovnih operacija, ili novčanih tokova.

Pisane izjave

Dokazi vezani uz odgovornosti menadžmenta pribavit će se u obliku pisane izjave od strane menadžmenta. Ova izjava će sadržati navod da sva neispravljena pogrešna prikazivanja (u prilogu izjave ili u obliku popisa), prema mišljenju menadžmenta, nisu značajna ni pojedinačno ni u zbroju. Ako se menadžment ne slaže s procjenom pogrešnim prikazivanjima, može to uključiti u svoju pisanu izjavu na sljedeći način:

"Ne slažemo se da stavke ... i ... predstavljaju značajna pogrešna prikazivanja jer [opis razloga]."

Napomena: Kada revizor priopćava nalaze osobama zaduženima za upravljanje, treba pojedinačno navesti neispravljena značajna pogrešna prikazivanja.

Ako se pogrešna prikazivanja koja menadžment nije ispravio priopćene osobama zaduženima za upravljanje, a još uvijek nisu obavljeni ispravci, revizor treba pribaviti izjavu o tome. Ona će sadržati navod da osobe zadužene za upravljanje također vjeruju da učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja nije značajan, ni pojedinačno ni u zbroju, za financijske utjecaje u cjelini. Sažetak takvih stavki potrebno je također uključiti u ili priložiti uz pisane izjave.

21.5 Dostatni i primjereni revizijski dokazi

Tačka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
330.26	Revizor će zaključiti jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Prilikom izražavanja mišljenja, revizor će razmotriti sve značajne revizijske dokaze neovisno o tome potvrđuju li ili pobijaju li ti dokazi tvrdnje u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A62.)
330.27	Ako revizor nije prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za značajne tvrdnje iz financijskih izvještaja, revizor će nastojati prikupiti dodatne revizijske dokaze. Ako revizor nije u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima.

Opći cilj je pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi se rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima smanjili na prihvatljivo nisku razinu.

Što predstavlja dostatne i primjerene revizijske dokaze je u konačnici pitanje profesionalne prosudbe. To će se prvenstveno temeljiti na zadovoljavajućoj provedbi revizijskih postupaka oblikovanih kako bi se bavilo procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja. To uključuje i eventualne dodatne ili izmijenjene postupke provedene kako bi se bavilo utvrđenim izmjenama prvotne procjene rizika. U nastavku su opisani neki od čimbenika koje je potrebno uzeti u obzir pri ocjenjivanju dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza.

Prikaz 21.5-1

Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza

Čimbenici koje je potrebno uzeti u obzir

Značajnost pogrešnih prikazivanja

- Koliko je značajno pogrešno prikazivanje u tvrdnji koju se analizira, i koja je vjerojatnost da će ono imati značajan učinak (pojedinačno ili u zbroju s ostalim potencijalnim pogrešnim prikazivanjima) na financijske izvještaje?

Reakcije menadžmenta

- U kojoj mjeri menadžment reagira na revizijske nalaze, te koliko je interna kontrola učinkovita u bavljenju čimbenicima rizika?

Prethodno iskustvo

- Kakvo je bilo prethodno iskustvo s provođenjem sličnih postupaka, te jesu li otkrivena eventualna pogrešna prikazivanja?

Rezultati provedenih revizijskih postupaka

- Jesu li rezultati provedenih revizijskih postupaka u skladu s ciljevima tih postupaka, te ima li eventualnih naznaka prijevare ili pogreške?

Kvaliteta informacija

- Jesu li izvor i pouzdanost dostupnih informacija prikladni za potkrjepljivanje revizijskih zaključaka?

Uvjerljivost

- Koliko su uvjerljivi (potkrjepljujući) revizijski dokazi?

Razumijevanje subjekta

- Podržavaju li pribavljeni dokazi ili proturječe rezultatima postupaka procjene rizika (provedenima kako bi se steklo razumijevanje subjekta i njegove okoline, uključujući interne kontrole)?

Ako nije moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor treba izraziti mišljenje srezervom ili se suzdržati od mišljenja.

21.6 Završni analitički postupci

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
520.6	Revizor će oblikovati i provesti analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru kada formira opći zaključak o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta. (Vidjeti točke A17-A19.)

Uz obavljanje analitičkih postupaka u svrhu procjene rizika, a potom i kao dokazni postupak, revizor treba primijeniti analitičke postupke na kraju ili blizu kraja revizije, pri formiranju općeg zaključka (MRevS 520).

Ciljevi obavljanja tih konačnih analitičkih postupaka su:

- Otkriti prethodno neotkriven rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;
- Osigurati da se mogu potkrijepiti zaključci doneseni za vrijeme revizije koji se odnose na pojedinačne komponente ili elemente financijskih izvještaja; i
- Pomoći da se donese opći zaključak vezan uz razumnost financijskih izvještaja.

Ako se otkriju novi rizici ili neočekivani odnosi među podacima, revizor mora ponovno ocijeniti planirane ili provedene revizijske postupke.

21.7 Značajni nalazi i pitanja

Završni korak u procesu ocjenjivanja je evidentirati značajne nalaze ili pitanja u dokumentu o završetku angažmana. Ovaj dokument može sadržavati:

- Sve informacije koje su potrebne za razumijevanje značajnih nalaza ili pitanja; ili
- Poveznice, po potrebi, na ostalu popratnu revizijsku dokumentaciju.

Ovaj dokument također treba sadržavati zaključke o informacijama, povezanim sa značajnim pitanjima, koje je revizor pribavio, a koje su nedosljedne s ili proturječe konačnim revizorovim zaključcima. Međutim, ovaj se zahtjev ne odnosi na zadržavanje dokumentacije koja je netočna ili zamijenjena, poput nacrtu financijskih izvještaja koji su možda bili nepotpuni.

21.8 Studije slučaja - ocjenjivanje revizijskih dokaza

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

Kao rezultat provođenja planiranih revizijskih postupaka, zapažena su sljedeća neusklađena pogrešna prikazivanja i pitanja.

Studija slučaja A - Deptha Furniture, Inc.

18. veljače 20X3.

Izvadak iz Sažetka mogućih usklađenja - Dephta

Opis	Okolnosti pojavljivanja	veza R/P	Precijenjen/podcijenjen iznos				
			Imovina	Obveze	Dobit prije poreza	Glavnica	Ispravljeno?
Pogreške u izračunima pri vrednovanju zaliha	Pogreška novog službenika.	D.300	(19.000)		(19.000)	(15.200)	Da
Osobni troškovi plaćeni Dephtinim sredstvima a nisu dodani na račun dioničara.	Otkriveno testiranjem troškova. To je potaknulo neke dodatne postupke kako bi se pronašle slične stavke.	550.8		(4.800)	(4.800)	(3840)	Da
Račun kupca stariji od 90 dana i nisu primljene naknadne naplate.	Starosna analiza i pregled naknadnih naplata.	C.305	12.000		12.000	9.600	Da
Ukupna pogrešna prikazivanja otkrivena za vrijeme revizije			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	
Pogrešna prikazivanja ispravljena od strane menadžmenta			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	
Ukupna pogrešna prikazivanja			0	0	0	0	

U prethodnom je popisu također potrebno umetnuti poveznicu na područja gdje su provedeni dodatni postupci kako bi se osiguralo da ne postoje i druga pogrešna prikazivanja te da pogrešna prikazivanja nisu naznaka mnogo ozbiljnijeg problema poput zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta.

Izvadak iz zabilješke uz dosje povezan s ocjenjivanjem revizijskih dokaza

Revizijski nalaz	Planirana reakcija
Niz pogrešaka službenika u vrednovanju zaliha dovelo je do podcijenjenog iznosa od 19.000 € vrijednosti zaliha.	Potrebno je preispitati vrstu pogreške kako bi se otkrile eventualne slabe točke u internoj kontroli. Potrebno je provesti dodatne postupke kako bi se osiguralo da su sada otkrivene sve značajne pogreške. Uključite komentar u pismo menadžmentu.
Pri testiranju troškova je otkriveno da je 4.800 € od troškova održavanja opreme vezano uz troškove popravka Surajevog privatnog Mercedes-Benz SUV-a.	Potrebno je provesti dodatne postupke kako bi se otkrile eventualne druge neotkrivene transakcije vezane uz osobnu upotrebu. Ako se otkrije još takvih transakcija, razmislite jesu li one posljedica manjka menadžmentovog integriteta te naznaka moguće prijevare.
Tijekom testiranja potraživanja, primijećeno je da su neki računi stariji od 90 dana, a za vrijeme testiranja potraživanja nisu primljene nikakve naplate na te račune. Iako nas je Suraj uvjeravao da su ti računi naplativi (jer je kupac potvrdio njihovo stanje), naplata se čini malo vjerojatnom. Evidentirano kao neispravljena pogreška.	Nastavite pratiti novčane primitke sve do datuma obavljanja postupaka vezanih uz naknadne događaje. Pregledajte povijest naplate prošlih kupaca i pokušajte pribaviti više informacija o tim tvrtkama.
Čini se da se prema računovodstvenim evidencijama više ne koriste neki od alata i opreme. Kupljeni su strojevi koji obavljaju isti posao u samo djeliću vremena koje je bilo potrebno prethodnim strojevima. Menadžment i dalje smatra da je dotična imovina korisna, jer će se koristiti u slučaju kvara novih strojeva.	Upitajte jesu li se dotični alati i oprema doista koristili u prethodnom razdoblju. Utvrđite kapitalni trošak alata i opreme te je li potreban otpis dijela vrijednosti.

Studija slučaja B - Kumar & Co

Izvadak iz zabilješke o sažetku mogućih prepravljavanja

Zalihe

Popis zaliha pribavljen našim popisivanjem nije bio u skladu s završnim popisom- zalihe su podcijenjene za 1.800 € a prihod za 1.800 €; vidi Radni papir D.108.

Revizijska reakcija

Pogreška je nastala jer Ruby nije koristila završni popis zaliha. Proširit ćemo opseg dokaznih postupaka kako bi se osiguralo da su se sva usklađenja dogovorena na popisivanju odrazila u završnom popisu.

Pogreška kod razgraničenja stanja obveza prema dobavljačima

Ruby nije obračunala velik popravak i servis tokarskog stroja. Otkriveno pri testiranju naknadnih plaćanja. Vidi Radni papir CC.110. Utječe na obveze i dobit prije poreza u iznosu od 900€.

Revizijska reakcija

Treba proširiti opseg našeg testiranja razgraničenja, s obzirom da se čini kako je u ovom razdoblju Ruby bila prezaposlena da bi redovito popisivala sve troškove plaćene nakon završetka razdoblja, a koji se odnose na fiskalnu godinu 20X2. Granica za testiranje smanjena na 400€.

Menadžment je pristao ispraviti te pogrešne prikaze.

Pripremio/la: FJ Datum: 24. veljače 20X3.

Pregledao/la: LF Datum: 5. ožujka 20X3.

22. Komunikacija s osobama zaduženima za upravljanje

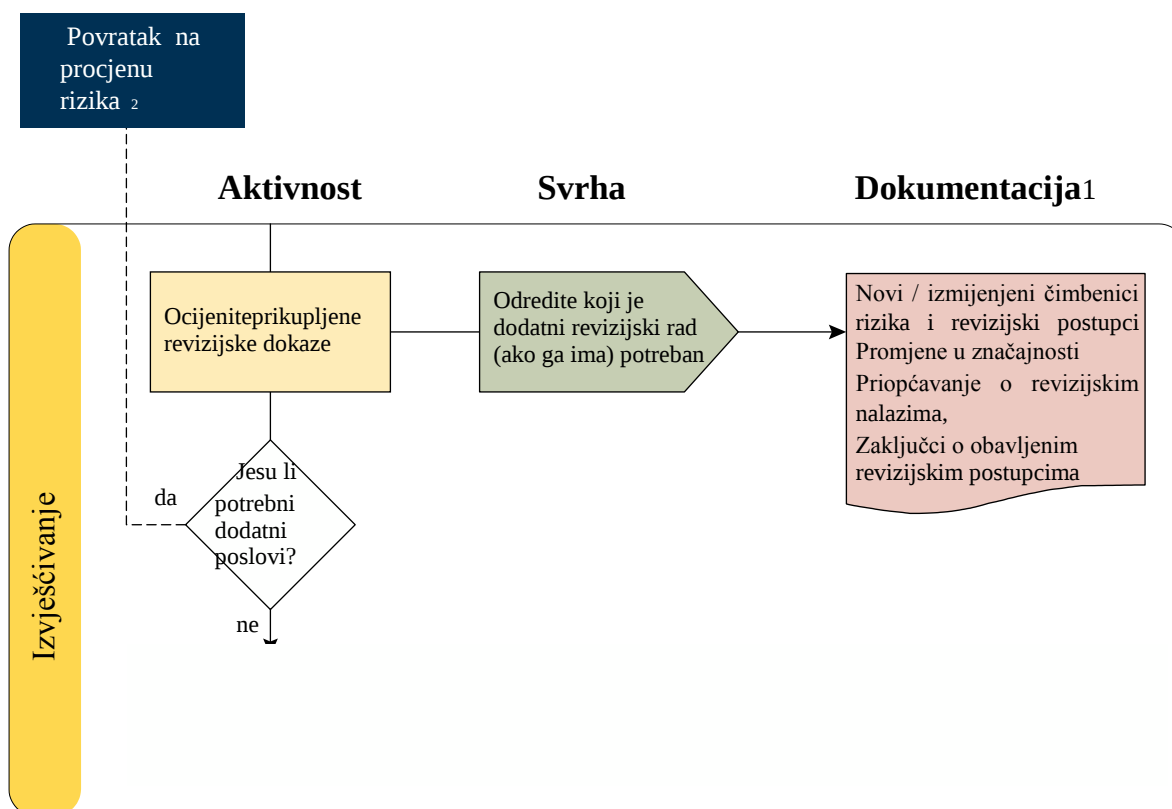
Sadržaj poglavlja

Smjernice o tome kako potaknuti učinkovitu dvosmjernu komunikaciju između revizora i osoba zaduženih za upravljanje, te koji revizijski nalazi i druga pitanja bi trebala biti predmet komunikacije.

Relevantni MRevS-i

260, 265, 450

Prikaz 22.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
260.9	Ciljevi revizora su: (c) jasno priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornosti revizora u odnosu na reviziju financijskih izvještaja i priopćiti načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije; (d) pribaviti informacije relevantne za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje; (e) osigurati onima koji su zaduženi za upravljanje pravodobna opažanja stečena kroz reviziju koja su važna i relevantna za njihovu odgovornost da nadziru proces financijskog izvještavanja; i (f) promicati učinkovito dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
260.10	Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (primjerice, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, primjerice, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike-menadžere. Za razmatranje različitosti struktura upravljanja, vidjeti točke A1-A8. (b) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, primjerice, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-menadžere.
260.11	Revizor će odrediti odgovarajuću osobu ili osobe unutar subjektive strukture upravljanja s kojom ili kojima će komunicirati. (Vidjeti točke A1-A4.)
260.12	Ako revizor komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, odborom za reviziju ili pojedincem, revizor će odrediti treba li također komunicirati s upravnim tijelom. (Vidjeti točke A5-A7.)
260.13	U nekim slučajevima, svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom, na primjer, u malim poslovanjima gdje jedini vlasnik rukovodi subjektom i nitko drugi nema upravljačku funkciju. U takvim slučajevima, ako se pitanja zahtijevana ovim MRevS-om komuniciraju s osobom, ili osobama, s menadžmentskim odgovornostima i ta osoba ima, ili te osobe imaju, također i upravljačke odgovornosti, pitanja ne treba ponovno priopćavati toj istoj osobi samim time što ima i upravljačku ulogu, ili tim istim osobama samim time što imaju i upravljačke uloge. Ta su pitanja navedena u točki 16(c). Revizor će se ipak uvjeriti da komuniciranje s osobom ili osobama s menadžmentskim odgovornostima odgovarajuće informira sve one s kojima bi revizor inače komunicirao u kontekstu uloga koje oni imaju u upravljanju. (Vidjeti točku A8.)
260.14	Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o odgovornosti revizora u odnosu na reviziju financijskih izvještaja, uključujući da: (a) je revizor odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima koje je sastavio menadžment pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje; i (b) revizija financijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje njihovih odgovornosti. (Vidjeti točke A9-A10.)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
260.15	Revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti točke A11-A15.)
260.16	Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje: (Vidjeti točku A16.) (a) revizorove stavove o važnim kvalitativnim aspektima subjektive računovodstvene prakse, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima. Kada je primjenjivo, revizor će objasniti onima koji su zaduženi za upravljanje zašto smatra da važna računovodstvena praksa, koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, nije najprimjerenija u određenim okolnostima subjekta; (Vidjeti točku A17.) (b) značajne poteškoće, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizija; (Vidjeti točku A18.) (c) osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom: (i) važna pitanja, ako ih ima, nastala kroz reviziju koja su raspravljena ili bila predmetom prepiske s menadžmentom; i (Vidjeti točku A19.) (ii) pisane izjave koje je zahtijevao revizor; i (d) druga pitanja, ako ih ima, nastala kroz reviziju koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, važna za nadziranje procesa financijskog izvještavanja. (Vidjeti točku A20.)
260.18	Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenu i očekivanom načelnom sadržaju komuniciranja. (Vidjeti točke A28-A36.)
260.19	Revizor će komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi sa značajnim nalazima revizije ukoliko, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, usmeno priopćavanje ne bi bilo primjereno. Pisano priopćavanje ne treba uključiti sva pitanja koja su iskrsnula tijekom obavljanja revizije. (Vidjeti točke A37-A39.)
260.21	Revizor će pravodobno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A40-A41.)
260.22	Revizor će ocijeniti je li dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje bilo primjereno za svrhu revizije. Ako nije bilo primjereno, revizor će ocijeniti učinak, ako ga ima, na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i mogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze i poduzet će primjerenu radnju. (Vidjeti točke A42-A44.)
260.23	Kada su pitanja koja treba komunicirati, zahtijevana ovim MRevS-om, usmeno priopćena, revizor će ih uključiti u revizijsku dokumentaciju i navesti kada je i s kim bilo komuniciralo. Kada je pitanje bilo priopćeno u pisanom obliku, revizor će zadržati kopiju dopisa kao dio revizijske dokumentacije. (Vidjeti točku A45.)
265.9	Revizor će pravodobno onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku priopćiti važne nedostatke u internim kontrolama otkrivene tijekom revizije. (Vidjeti točke A12-A18, A27.)
450.12	Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o neispravljenim pogrešnim prikazima i učinku koji oni, pojedinačno ili skupno, mogu imati na mišljenje u revizorovom izvješću, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom. Revizor će u priopćavanju pojedinačno navesti značajne pogrešne prikaze. Revizor će zahtijevati da ti neispravljeni pogrešni prikazi budu ispravljeni. (Vidjeti točke A21-A23.)
450.13	Revizor će s onima koji su zaduženi za upravljanje također komunicirati o učinku neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave i financijske izvještaje kao cjelinu.

22.1 Pregled

Učinkovita dvosmjerna komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje je važan element svake revizije. To omogućuje:

- Revizoru da priopći potrebna pitanja i ostalo; i
- Osobama zaduženima za upravljanje da pružaju revizoru informacije koje mu inače ne bi bile dostupne. Te bi informacije mogle koristiti revizoru u planiranju i ocjenjivanju rezultata.

22.2 Upravljanje

Upravljačke strukture razlikuju se od države do države i od subjekta do subjekta, što odražava različitosti poput različite kulturne ili pravne sredine, te različitosti u veličini i vlasništvu. U većini subjekata, upravljanje je kolektivna odgovornost upravnog tijela, kao što su upravni odbor, nadzorni odbor, partneri, vlasnici, povjerenstvo za upravljanje, vijeće guvernera, povjerenika ili osoba na sličnim funkcijama.

U manjim subjektima, jedna osoba može biti zadužena za upravljanje, primjerice, vlasnik-menadžer u slučaju da nema drugih vlasnika, odnosno jedini povjerenik. U tim slučajevima, ako je potrebno određena pitanja priopćiti menadžmentu, nije ih potrebno ponovno priopćavati istim osobama na njihovim upravljačkim funkcijama. Međutim, kada je više od jedne osobe zaduženo za upravljanje subjektom (primjerice drugi članovi obitelji), revizor treba poduzeti mjere kako bi osigurao da je svaka osoba adekvatno informirana.

U ostalim subjektima, kod kojih je upravljanje kolektivna odgovornost, revizorova priopćenja mogu biti usmjerena na podskupinu onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što je revizijski odbor. U tim slučajevima, revizor treba utvrditi je li također nužno priopćiti određena pitanja i cjelokupnom upravnom tijelu. Ta će se odluka temeljiti na sljedećem:

- Pripadajućim odgovornostima podskupine i upravnog tijela;
- Vrsti pitanja koje je potrebno priopćiti;
- Relevantnim zakonskim ili regulatornim zahtjevima; i
- Ima li podskupina ovlasti da poduzme mjere u odnosu na priopćene informacije, i može li pružiti dodatne informacije i objašnjenja koja će možda biti potrebna revizoru.

Ako iz primjenjivog pravnog okvira ili ostalih okolnosti angažmana nije sasvim jasno tko je odgovarajuća osoba/e s kojima je potrebno komunicirati, revizor će možda trebati raspraviti i dogovoriti sa strankom koja ga je angažirala tko će biti relevantne osobe kojima će se priopćavati informacije. Pri odlučivanju s kim će komunicirati, relevantno će biti revizorovo razumijevanje upravljačke strukture i upravljačkih procesa subjekta. Odgovarajuća osoba/e s kojima je potrebno komunicirati mogu također varirati ovisno o predmetu komunikacije.

Kada je subjekt komponenta grupe, odgovarajuća osoba/e s kojom će revizor komponente komunicirati ovisit će o okolnostima angažmana i predmetu komunikacije. U nekim slučajevima, nekoliko komponenti će se možda baviti istim poslovima unutar sustava interne kontrole i koristiti iste računovodstvene prakse. Ako su iste osobe zadužene za upravljanje tim komponentama (na primjer zajednički upravni odbor), ponavljanje se može izbjeći tako da se istovremeno komunicira o tim komponentama.

22.3 Pitanja koja je potrebno priopćiti

Revizijska pitanja koja su relevantna osobama zaduženima za upravljanje uključuju:

- Revizorove odgovornosti povezane s revizijom financijskih izvještaja;
- Planiran opseg i vremenski raspored revizije; i
- Značajne nalaze koji su rezultat revizije.

Revizor ne treba oblikovati revizijske postupke specifično u svrhu utvrđivanja koja pitanja su relevantna osobama zaduženima za upravljanje, osim ako se to od njega izričito ne zahtijeva prema revizijskim standardima ili zakonima specifičnima za pojedinu državu.

U nekim slučajevima, lokalni zahtjevi, zakoni, ili odredbe mogu nametnuti obvezu povjerljivosti koja će ograničiti revizorova priopćenja. Potrebno je uzeti u obzir takav zahtjev prije komuniciranja s osobama zaduženima za upravljanje.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Odvojite vrijeme kako biste razvili konstruktivne poslovne odnose s osobama zaduženima za upravljanje. To će također pomoći poboljšati učinkovitost komunikacije između stranki.

Odgovornosti revizora

Osobe zadužene za upravljanje potrebno je informirati o značajnim pitanjima relevantnim za njihovu funkciju nadgledanja procesa financijskog izvještavanja. To uključuje priopćenja o sljedećem:

- Revizija financijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili osobe zadužene za upravljanje njihovih odgovornosti; i
- Odgovornosti revizora uključuju:
 - Formiranje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima koja je pripremio menadžment uz nadzor osoba zaduženih za upravljanje, i
 - Priopćavanje značajnih pitanja koja proizlaze iz revizije financijskih izvještaja.

Često se ovaj zahtjev može ispuniti na način da se osobama zaduženima za upravljanje pruža preslika pisma o preuzimanju angažmana. To će informirati osobe zadužene za upravljanje o pitanjima navedenima u nastavku.

Prikaz 22.3-1

	Vrsta komunikacije
Osigurajte presliku pisma o preuzimanju angažmana	Revizorova odgovornost vezana uz obavljanje revizije u skladu s MRevS-ima.
	Zahtjevi MRevS-a vezani uz priopćavanje značajnih pitanja proizašlih iz revizije osobama zaduženima za upravljanje, a koja su relevantna za njihovo nadgledanje financijskog izvještavanja.
	MRevS-i ne zahtijevaju da revizor oblikuje postupke u svrhu utvrđivanja dodatnih pitanja koja je potrebno priopćiti osobama zaduženima za upravljanje.
	Revizorova odgovornost (gdje je primjenjivo) da priopći određena pitanja jer to zahtijeva pojedini zakon ili odredba, dogovor sa subjektom ili dodatni zahtjevi primjenjivi na angažman (primjerice standardi nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela).

Planiran opseg i vremenski raspored revizije

Svrha rasprave o planiranju revizije je promicanje dvosmjerne komunikacije između revizora i osoba zaduženih za upravljanje. Međutim, potrebno je paziti da se ne pruže detalje informacije (poput vrste i vremenskog rasporeda specifičnih revizijskih postupaka) koje bi mogle dovesti narušiti učinkovitost revizije. To je od posebne važnosti kada su neke ili sve od osoba zaduženih za upravljanje također uključene u upravljanje subjektom (u ulozi menadžmenta).

Pitanja o kojima je potrebno raspraviti navedena su u nastavku.

Prikaz 22.3-2

	Opis
Plan revizije	Općenite informacije o planu revizije, opsegu i vremenskom rasporedu.
	Korištenje pojma značajnosti u reviziji.
	Na koje će se načine baviti značajnim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, koje je posljedica prijevare ili pogreške.
	Pristup internim kontrolama relevantan za reviziju.
	Značajne promjene u računovodstvenim standardima i kakav će one utjecaj vjerojatno imati na reviziju.
Pribavite od osoba zaduženih za upravljanje informacije (koje bi mogle utjecati na plan revizije)	Rasprava o ciljevima i strategijama subjekta, eventualnim značajnim komunikacijama s regulatorima, i povezanim poslovnim rizicima koji bi mogli dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja.
	Opis nadgledanja sljedećeg: • Adekvatnosti interne kontrole, uključujući rizika prijevare; • Kompetentnosti i integriteta menadžmenta; i • Reakcija na prethodne komunikacije s revizorovom.
	Pitanja na koja je za vrijeme revizije potrebno usmjeriti posebnu pažnju.
	Zahtjevi za revizora da poduzme dodatne postupke.
	Ostala pitanja koja bi mogla utjecati na reviziju financijskih izvještaja.

Značajni revizijski nalazi

Osim ako se pitanje odnosi na kompetentnost ili integritet menadžmenta, revizor prvo treba s menadžmentom raspraviti o revizijskim pitanjima koja su relevantna osobama zaduženima za upravljanje. Te početne rasprave služe kako bi se razjasnile određene činjenice i pitanja, te kako bi se menadžmentu pružala prilika da osigura dodatne informacije.

Dodatak 1 MRevS-a 260 (naveden u nastavku) pruža popis specifičnih pitanja o kojima je potrebno raspraviti s osobama zaduženima za upravljanje. Ta su pitanja detaljnije opisana u drugim poglavljima Vodiča.

Prikaz 22.3-3

MRevS #	Specifična pitanja o kojima je potrebno raspraviti	Točka
MSKK 1	<i>Kontrole kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge</i>	30(a)
MRevS 240	<i>Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja</i>	21, 38(c)(i), 40-42
MRevS 250	<i>Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja</i>	14, 19, 22-24
MRevS 265	<i>Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu</i>	9
MRevS 450	<i>Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja otkrivenih za vrijeme revizije</i>	12-13
MRevS 505	<i>Eksterne potvrđivanja</i>	9
MRevS 510	<i>Početni revizijski angažman- početna stanja</i>	7
MRevS 550	<i>Povezane stranke</i>	27
MRevS 560	<i>Naknadni događaji</i>	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17
MRevS 570	<i>Vremenska neograničenost poslovanja</i>	23
MRevS 600	<i>Posebna razmatranja -revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente)</i>	49
MRevS 705	<i>Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora</i>	12, 14, 19(a), 28
MRevS 706	<i>Odjelci za isticanje pitanja i odjelci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora</i>	9
MRevS 710	<i>Usporedne informacije –usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji</i>	18
MRevS 720	<i>Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje</i>	10, 13, 16

Neka od pitanja koja će češće biti relevantna osobama zaduženima za upravljanje koja se mogu priopćiti (po mogućnosti u pisanom obliku) navedena su u sljedećem prikazu.

Prikaz 22.3-4

Revizijska pitanja	Razmatranja pri priopćavanju
Računovodstvene politike	Odabir (i promjene u) značajnim računovodstvenim politikama i praksama koje imaju ili bi mogle imati značajan utjecaj na financijske izvještaje subjekta.
Komunikacije iz prethodnog razdoblja	Pitanja relevantna osobama zaduženima za upravljanje koja bi mogla utjecati na financijske izvještaje za tekuće razdoblje.
Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja	Potencijalni utjecaj na financijske izvještaje eventualnih značajnih rizika (kao što su postojeći sudski sporovi) koje je potrebno objaviti u financijskim izvještajima.
Značajne neizvjesnosti	Značajne neizvjesnosti povezane s događajima i uvjetima koji bi mogli ozbiljno dovesti u pitanje subjektovu sposobnost da održi vremensku neograničenost poslovanja.
Sumnje	Poslovni uvjeti koji utječu na subjekt i njegovi planovi i strategije koje bi mogle utjecati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. Sumnje da menadžment konzultira ostale računovođe o računovodstvenim ili revizijskim pitanjima.
Značajne poteškoće	To može uključivati: • Rješavanje teških računovodstvenih ili revizijskih pitanja; • Nedostupnost određenih dokumenata potrebnih za reviziju; • Osoblje koje ne zna odgovore na određena pitanja; • Ograničenost obujma te na koji način se to riješilo; i • Neslaganja s menadžmentom oko pitanja koja bi, bilo pojedinačno ili u zbroju, mogla biti značajna za financijske izvještaje subjekta ili za revizorovo izvješće.
Komentari vezani uz menadžment subjekta	Pitanja koja se tiču kompetentnosti menadžmenta: • Značajni nedostaci u internoj kontroli; • Pitanja vezana uz integritet menadžmenta; • Značajne transakcije s povezanim strankama; • Nezakonitosti; i • Prijevara koja uključuje menadžment.
Revizijska usklađenja	Neispravljena revizijska usklađenja koja imaju ili bi mogla imati značajan učinak na financijske izvještaje subjekta.
Neispravljena pogrešna prikazivanja	Neispravljena pogrešna prikazivanja za koja je menadžment utvrdio da nisu značajne (s izuzetkom trivijalnih iznosa), kako pojedinačno tako i u zbroju, za financijske izvještaje u cjelini.
Revizorovo izvješće	Opišite razloge eventualnih očekivanih modifikacija revizorovog izvješća.
Dogovorena pitanja	Bilo koja druga pitanja dogovorena uvjetima revizijskog angažmana.
Ostala pitanja	Ostala pitanja, ako postoje, proizašla iz revizije, a koja su, prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi, značajna za nadzor procesa financijskog izvještavanja.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kad je to moguće priopćite značajna pitanja pismenim putem. Pismo ili izvješće pruža dokument koji dijele obje stranke te koji navodi pitanja koja je potrebno priopćiti. Ako se potrebna pitanja priopće usmenim putem, vodite zapisnik sastanka koji možete podijeliti sa subjektom kako bi to bio odgovarajući dokaz da se komuniciralo.

Dokumentacija

Ako se pitanja koja je potrebno priopćiti u skladu s MRevS-om priopće usmenim putem, pripremite zabilješke za dosje koje će navoditi kada i kome su priopćena dotična pitanja. Ako su se pitanja priopćila pismenim putem, zadržite jedan primjerak priopćenja kao dio revizijske dokumentacije.

Pravodobnost

Pobrinite se da relevantna revizijska pitanja pravodobno priopćite kako bi osobe zadužene za upravljanje mogle poduzeti odgovarajuće mjere.

22.4 Studije slučaja - Komuniciranje s osobama zaduženima za upravljanje

Za više pojedinosti o studijama slučaja, pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje - Uvod u studije slučaja.

Studija slučaja A - Deptha Furniture, Inc.

Revizijska pitanja relevantna osobama zaduženima za upravljanje

Slijedi izvadak iz pisma poslanog menadžmentu i osobama zaduženima za upravljanje.



Jamel, Woodward & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, savezni teritoriji Indije 123-53004

15. ožujka 20X3.

Gosp. Suraj Dephta, upravni direktor tvrtke
Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street North Cabetown,
savezni teritoriji Indije
123-50214

Dragi gospodine
Dephta,

Pitanja kojima se bavi ovo izvješće proizašla su iz revizije vaših financijskih izvještaja, a odnose se na pitanja za koja smatramo da vam ih je potrebno priopćiti.

U velikoj mjeri smo završili reviziju financijskih izvještaja tvrtke Dephta Furniture u skladu s profesionalnim standardima. Očekujemo da ćemo objaviti naše revizijsko izvješće s 20. ožujkom 20X3. čim primimo potpisano pismo s izjavama.

Cilj naše revizije je steći razumno uvjerenje o tome sadrže li financijski izvještaji značajna pogrešna prikazivanja. Zbog ograničenja svojstvenih reviziji i internoj kontroli, nije moguće steći apsolutno uvjerenje, što dovodi do neizbježnog rizika da bi određena značajna pogrešna prikazivanja mogla ostati neotkrivena.

Pri planiranju revizije, razmatramo internu kontrolu financijskog izvještavanja kako bismo utvrdili vrstu, opseg i vremenski raspored revizijskih postupaka. Međutim, revizija financijskih izvještaja neće pružati uvjerenje o učinkovitosti interne kontrole tvrtke Dephta Furniture. Međutim, ako tijekom revizije otkrijemo određene nedostatke u internim kontrolama, izvijestit ćemo vas o njima. Molimo pogledajte Dodatak A ovom pismu *(nije uključen)*.

Budući da je prijevara namjerna, uvijek postoje rizici da bi značajna pogrešna prikazivanja, prijevara, te ostale nezakonitosti mogle postojati, a da ih naša revizija financijskih izvještaja neće otkriti.

Sljedeći sažetak nalaza koje smo pribavili revizijom.

2. Nismo utvrdili nikakva značajna pitanja (osim otkrivenih pogrešnih prikazivanja o kojima smo s vama već raspravili te su sada ispravljena) o kojima bi vas trebali izvijestiti.
3. Tijekom revizije naišli smo na susretljivost menadžmenta i zaposlenika. Koliko nam je poznato, imali smo neograničen pristup računovodstvenim evidencijama i ostalim dokumentima koji su nam bili potrebni za provedbu revizije. Nije došlo do nikakvih nesuglasica s menadžmentom, te smo na zadovoljavajući način riješili sva revizijska, računovodstvena i pitanja povezana s objavom.

Također bismo vam željeli ukazati na sljedeće:

- Promjene tijekom razdoblja u profesionalnim objavama. Vidi Dodatak B. *(nije uključen)*
- Ostala utvrđena pitanja koja bi mogla biti relevantna menadžmentu. Vidi Dodatak C. *(nije uključen)*

Molimo imajte na umu da međunarodni revizijski standardi ne zahtijevaju od nas oblikovanje postupaka u svrhu utvrđivanja dodatnih pitanja koja bi bilo potrebno priopćiti osobama zaduženima za upravljanje. Prema tome, revizija obično neće utvrditi sva takva pitanja.

Ovo priopćenje pripremljeno je isključivo u svrhu pružanja informacija menadžmentu te nije namijenjeno nijednoj drugoj svrsi. Ne preuzimamo odgovornost prema trećoj stranci koja koristi ovo priopćenje.

S poštovanjem,

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing LLP

Studija slučaja B—Kumar & Co.

ZABILJEŠKA ZA DOSJE: Priopćavanje osobama zaduženima za upravljanje

Revizijska usklađenja i nalazi

Razgovarali smo s Rajom o usklađenjima stanja zaliha i obračunima obveza prema dobavljačima. Spomenuo je da zbog obiteljskih problema u ovom razdoblju nije proveo mnogo vremena nadgledajući Ruby i odobravajući transakcije, te stoga nije iznenađen što je bilo propusta. Međutim, obećao je kako će se pobrinuti da Ruby prati plaćanja računa nakon kraja razdoblja kako bi obračuni za sljedeće razdoblje bili bolji.

Istaknuli smo da, osim otkrivenih usklađenja, nismo naišli na druga značajna pitanja te da je tijekom revizije Ruby bila od velike pomoći.

Ostale preporuke

Tijekom našeg razgovora o IT kontrolama, saznali smo da Ruby nije nikad testirala funkcionira li sustav sigurnosnih kopija u računovodstvenom programu te smo predložili da Raj testira sigurnosni sustav kako bi se osiguralo da je moguće napraviti sigurnosne kopije računovodstvenih evidencija. U slučaju pada računalnog sustava, računovodstvene evidencije bi imale značajan utjecaj na našu mogućnost obavljanja revizije.

Pripremio/la: SL Datum: 16. ožujka 20X3.

23. Modifikacije revizorovog izvješća

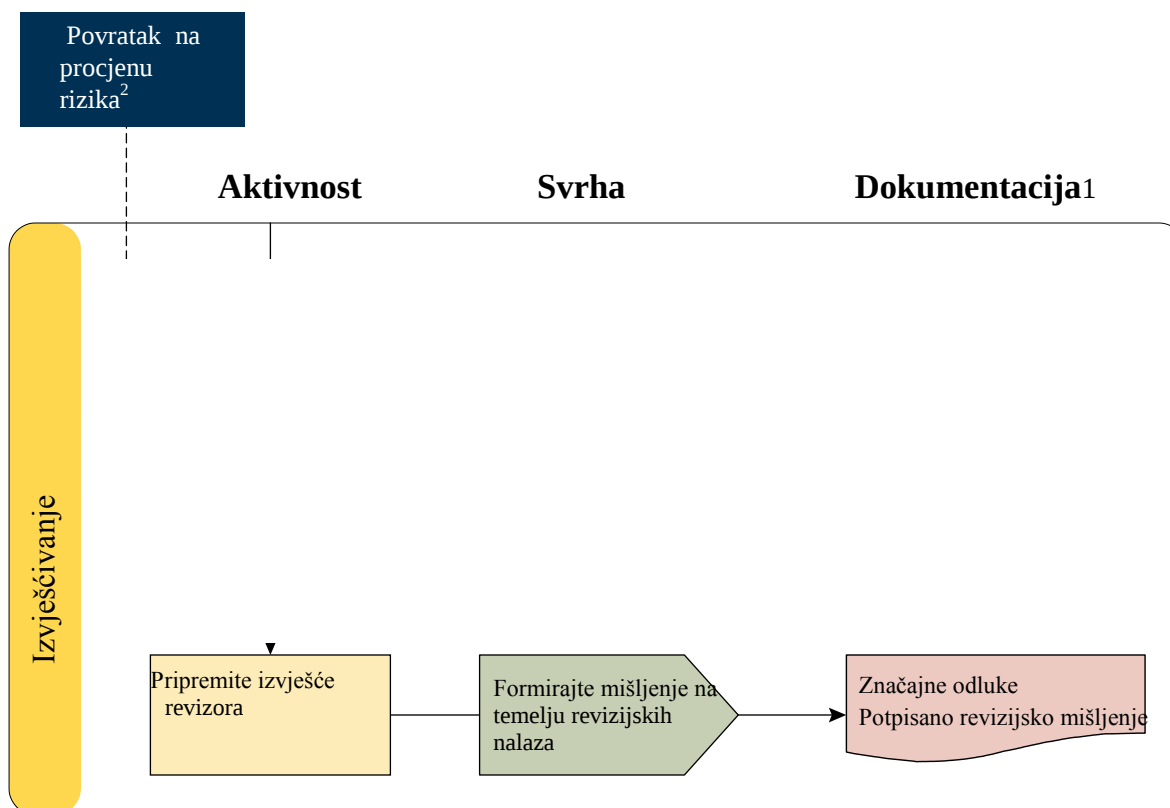
Sadržaj poglavlja

Smjernice o tome kako izraziti na primjeren način modificirano mišljenje o financijskim izvještajima, kada je to potrebno.

Relevantni MRevS

705

Prikaz 23.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
705.4	Cilj revizora je da jasno izrazi odgovarajuće modificirano mišljenje o financijskim izvještajima koje je nužno kada: (a) revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili (b) revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
705.5	Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Prožimajući – pojam se koristi u kontekstu pogrešnog prikazivanja za opisivanje učinaka ili mogućih učinaka pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Prožimajući učinci na financijske izvještaje su oni koji po prosudbi revizora: (i) nisu ograničeni na određeni element, račun ili stavku financijskih izvještaja; (ii) u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio financijskih izvještaja; ili (iii) u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. (b) Modificirano mišljenje – mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja.
705.6	Revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću kada: (a) revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili (Vidjeti točke A2-A7.) (b) revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (Vidjeti točke A8-A12.)
705.7	Revizor će izraziti mišljenje s rezervom kada: (a) revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, značajna ali ne i prožimajuća za financijske izvještaje; ili (b) revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući.
705.8	Revizor će izraziti negativno mišljenje kada revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, i značajna i prožimajuća za financijske izvještaje.
705.9	Revizor će se suzdržati od mišljenja kada ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, i revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući.
705.10	Revizor će se suzdržati od mišljenja kada, u iznimno rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, revizor zaključi da, unatoč tome što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa svakom pojedinom neizvjesnošću, nije moguće formirati mišljenje o financijskim izvještajima zbog moguće interakcije neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog učinka na financijske izvještaje.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
705.11	Ako, nakon prihvaćanja angažmana, revizor spozna da je menadžment nametnuo ograničenje djelokruga revizije za koje revizor smatra da će vjerojatno imati za posljedicu potrebu da se izrazi mišljenje s rezervom ili suzdrži od mišljenja o financijskim izvještajima, revizor će zatražiti da menadžment ukloni ograničenje.
705.12	Ako menadžment odbije ukloniti ograničenje navedeno u točki 11, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako su oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, i odrediti je li moguće obaviti alternativne postupke kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi.
705.13	Ako revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će utvrditi posljedice toga kako slijedi: (a) ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući, revizor će izraziti mišljenje s rezervom; ili (b) ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući tako da izražavanje mišljenja s rezervom ne bilo primjereno ozbiljnosti situacije, revizor će: (Vidjeti točke A13-A14.) (i) povući se iz revizije, gdje je to izvedivo i moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi; ili (ii) ako povlačenje iz revizije prije izdavanja revizorova izvješća nije izvedivo ili moguće, suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima.
705.14	Ako se revizor povuče kako je navedeno u točki 13(b)(i), prije povlačenja, revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje svako pitanje u vezi s pogrešnim prikazivanjem utvrđeno tijekom revizije koje bi uzrokovalo modifikaciju mišljenja. (Vidjeti točku A15.)
705.15	Kada revizora smatra da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini, revizorovo izvješće također neće uključiti pozitivno mišljenje u vezi s istim okvirom financijskog izvještavanja o pojedinom financijskom izvještaju ili jednom ili više određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja. Kada bi se u takvim okolnostima uključilo takvo pozitivno mišljenje u istom izvješću, to bi bilo kontradiktorno revizorovom negativnom mišljenju ili suzdržanosti od mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini. (Vidjeti točku A16.)
705.16	Kada revizor modificira mišljenje o financijskim izvještajima, revizor će, osim određenih elemenata potrebnih prema MRevS-u 700, uključiti odjeljak u revizorovom izvješću koji sadrži opis pitanja koji uzrokuju modifikaciju. Revizor će taj odjeljak smjestiti neposredno prije odjeljka mišljenja u revizorovom izvješću i koristiti podnaslov “Osnova za mišljenje s rezervom”, “Osnova za negativno mišljenje” ili “Osnova za suzdržanost od mišljenja”, već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti točku A17.)
705.17	Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja koje se odnosi na određene iznose u financijskim izvještajima (uključujući kvantitativne objave), revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti opis i kvantifikaciju financijskih učinaka pogrešnog prikazivanja, osim ako nije izvedivo. Ako nije izvedivo kvantificirati financijske učinke, revizor će to navesti u odjeljku s osnovom za modifikaciju. (Vidjeti točku A18.)
705.18	Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja koje se odnosi na tekstualnu objavu, revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti objašnjenje kako je objava pogrešno prikazana.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
705.19	Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje finansijskih izvještaja koje se odnosi na neobjavlivanje informacije koju je trebalo objaviti, revizor će: (a) raspraviti neobjavlivanje s onima koji su zaduženi za upravljanje; (b) opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju vrstu ispuštene informacije; i (c) osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, uključiti ispuštenu informaciju, pod uvjetom da je to izvedivo i da je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o ispuštenoj informaciji. (Vidjeti točku A19.)
705.20	Ako je modifikacija posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će u odjeljak s osnovom za modifikaciju uključiti razloge koji stvaraju tu nemogućnost.
705.21	Čak i ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili se suzdržao od mišljenja o finansijskim izvještajima, revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju opisati razloge za bilo koje ostalo pitanje za koje je revizor spoznao da bi zahtijevalo modifikaciju mišljenja, i njegove učinke. (Vidjeti točku A20.)

23.1 Pregled

Revizor treba jasno izraziti na odgovarajući način modificirano mišljenje o finansijskim izvještajima u situacijama kakve su opisane u nastavku.

Prikaz 23.1-1

Situacije	
Potreban modificirani izvještaj (mišljenje s rezervom, negativno mišljenje, ili suzdržanost od mišljenja)	Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani Temeljem pribavljenih revizijskih dokaza se ustanovilo da finansijski izvještaji u cjelini nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja. To može uključivati neispravljena pogrešna prikazivanja koja su značajna, primjerenost ili primjenu računovodstvenih načela i neobjavlivanje informacija koje dovodi do značajnog pogrešnog prikazivanja.
	Nemogućnost da se pribave primjereni i dostatni revizijski dokazi Nemogućnost da se pribave primjereni i dostatni revizijski dokazi kako bi se moglo zaključiti da finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja. To može uključivati: • Okolnosti izvan subjektove kontrole, poput požara koji je ošteti računovodstvene evidencije; • Okolnosti povezane s vrstom ili vremenskim okvirom revizorovog posla, kao što je nemogućnost da prisustvuje popisivanju zaliha; ili • Ograničenja koja je nametnuo menadžment, kao što je nedozvoljavanje revizoru da pribavi eksternu potvrdu određenih potraživanja.

23.2 Modifikacije revizijskog mišljenja

Modificirano revizijsko mišljenje potrebno je kada revizor zaključi da:

- Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, finansijski izvještaji u cjelini sadrže značajno pogrešno prikazivanje; ili

- Nije moguće pribaviti primjerene i dostatne revizijske dokaze da financijski izvještaji u cjelini ne sadrže značajno pogrešno prikazivanje.

Postoje tri vrste modificiranih mišljenja. To su mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja.

Prikaz u nastavku (prema MRevS-u 705 A1) pokazuje kako na vrstu mišljenja koje će se izraziti utječe revizorova prosudba o:

- Vrsta pitanja koje je razlog za modifikaciju; i
- Koliko je prožimajući njegov učinak ili mogući učinak na financijske izvještaje.

Prikaz 23.2-1

Vrsta pitanja koje je razlog za modifikaciju	Revizorova prosudba o tome koliko je prožimajući učinak ili mogući učinak na financijske	
	Značajan ali NE prožimajući	Značajan i prožimajući
Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani	Mišljenje s rezervom	Negativno mišljenje
Nemogućnost da se pribave primjereni i dostatni revizijski dokazi	Mišljenje s rezervom	Suzdržanost od mišljenja

Primjereno korištenje tri vrste modifikacija opisano je u sljedećem prikazu.

Prikaz 23.2-2

Vrsta	Kada je primjenjivo
Mišljenje s rezervom	Kada učinak nije dovoljno značajan i prožimajući da bi bilo potrebno negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja. To je primjenjivo kada: • Pribavljeni su dostatni i primjereni revizijski dokazi, ali je revizor zaključio da postoje pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u zbroju, koja imaju značajan, no ne i prožimajući učinak na financijske izvještaje; ili • Revizor je u nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze na temelju kojih bi formirao mišljenje. Revizor je zaključio da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, na financijske izvještaje bili značajni, no ne i prožimajući.
Izraženo riječima:	"Osim za učinke(ili moguće učinke) pitanja opisanog u odjeljku Osnova za mišljenje s rezervom ..."
Negativno mišljenje	Kada je učinak pogrešnih prikazivanja i značajan i prožimajući. To je primjenjivo kada su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi, ali je revizor zaključio da pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u zbroju, imaju značajan i prožimajući učinak na financijske izvještaje.
Izraženo riječima:	"Naše je mišljenje da, zbog značajnosti pitanja opisanog u odjeljku Osnova za negativno mišljenje ... financijski izvještaji ne prikazuju fer"

Vrsta	Kada je primjenjivo
Suzdržanost od mišljenja	Kada bi mogući učinak neotkrivenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, mogao biti i značajan i prožimajući. To je primjenjivo kada je revizor u nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio svoje mišljenje, te je zaključio da bi mogući učinak neotkrivenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, mogao biti značajan i prožimajući. To je također primjenjivo u iznimno rijetkim okolnostima kada nije moguće formirati mišljenje zbog moguće interakcije između više neizvjesnosti te njihovog mogućeg kumulativnog učinka na financijske izvještaje. To je primjenjivo čak i onda kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze povezane sa svakom pojedinom neizvjesnošću.
Izraženo riječima:	"Zbog značajnosti pitanja opisanog u odjeljku Osnova za suzdržanost od mišljenja, bili smo u nemogućnosti da pribavimo dostatne i primjerene revizijske dokaze koji bi bili temelj revizijskog mišljenja. Prema tome, ne izražavamo mišljenje vezano uz financijske izvještaje."

Jedina alternativa izražavanju negativnog mišljenja ili suzdržanosti od mišljenja je potpuno povlačenje iz revizije (kada je to dopušteno) i ne izražavanje mišljenja.

Kada je potrebna modifikacija, pojedinosti će biti dostupne u odjeljku "osnova za modifikaciju" opisanom u nastavku.

Prikaz 23.2-3

Odjeljak o osnovi za modifikaciju	Svrha Navodi pojedinosti vezane uz modifikaciju u zasebnom odjeljku (jednoliko sročenom u najvećoj mogućoj mjeri) koje prethodi mišljenju ili suzdržanosti od mišljenja o financijskim izvještajima. Odjeljak će biti naslovljen "Osnova za mišljenje s rezervom", "Osnova za negativno mišljenje" ili "Osnova za suzdržanost od mišljenja". Formuliranje Odjeljak će uključivati: • Dokazne razloge za kvalifikaciju • Osim ako nije izvedivo, kvantifikaciju mogućeg učinka na financijske izvještaje modifikacija koje uključuju specifične iznose u financijskim izvještajima (uključujući kvantitativne objave) na financijske izvještaje. To će uključivati kvantifikaciju učinka na određena stanja računa, klase transakcija i objave, te utjecaj na dobit prije oporezivanja (bruto dobit), neto dobit, i glavicu; • Kada je primjenjivo, izjavu o tome da nije izvedivo kvantificirati financijske učinke; • Ako je značajno pogrešno prikazivanje odnosi na objavljivanja u financijskim izvještajima, objašnjenje o tome na koji način je objava značajno pogrešno prikazana; • Sadržaj izostavljenih informacija osim ako nisu dostupne objave, ako ih nije pripremio menadžment, ili ako bi zauzimale previše mjesta u izvješću; i • Opis svih utvrđenih pitanja zbog kojih je potrebno modificirati revizorovo mišljenje. Negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja povezana s jednim određenim pitanjem ne opravdava izostavljanje ostalih pitanja zbog kojih je bilo potrebno modificirati revizorovo izvješće.
--	--

**Bilješke uz
financijske
izvještaje**

Revizorovo izvješće može sadržati poziv na opširnija razmatranja u bilješkama uz financijske izvještaje.

23.3 Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
450.4	Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dodijeljena kako slijedi: (g) Pogrešan prikaz – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave stavke predočenog financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji bi bio potreban za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati uslijed pogreške ili prijevare. (Vidjeti točku A1.) Tamo gdje revizor izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešan prikaz također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili objava koja su po revizorovoj prosudbi nužna da bi financijski izvještaji bili fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili da bi pružali istinit i fer prikaz. (h) Neispravljeni pogrešni prikazi – pogrešna prikazivanja koja je revizor pronašao tijekom revizije i koja nisu ispravljena.

To je primjenjivo kada su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi, ali je revizor zaključio da pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u zbroju, imaju značajan (što zahtijeva mišljenje s rezervom) ili značajan i prožimajući (što zahtijeva negativno mišljenje) učinak na financijske izvještaje.

To može proizaći iz sljedećeg:

- Revizorove ocjene neispravljenih pogrešnih prikazivanja;
- Primjerenosti odabranih računovodstvenih politika;
- Primjene odabranih računovodstvenih politika; ili
- Primjerenosti ili adekvatnosti objava u financijskim izvještajima.

U nastavku su navedeni primjeri pogrešnih prikazivanja.

Prikaz 23.3-1

Neprimjeren odabir računovodstvenih politika

Ocjena= Značajno, ali ne i prožimajuće

Reakcija= mišljenje s rezervom

Okvir = Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primatelj]

Obavili smo reviziju ...

Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za ...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je

Osnova za mišljenje s rezervom

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, u financijskim izvještajima nije obavljena amortizacija, što, prema našem mišljenju, nije u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Ispravak vrijednosti za razdoblje koje završava 31. prosinca, 20X1. trebao bi iznositi xxx, na temelju pravocrtne metode amortizacije te korištenja godišnjih stopa od 5 % za zgrade te 20 % za opremu. Prema tome, vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme treba umanjiti za akumuliranu amortizaciju u iznosu xxx, a iznos gubitaka za razdoblje i akumuliranog gubitka trebalo bi povećati za xxx i xxx.

Mišljenje s rezervom

Naše je mišljenje da su, osim za učinak pitanja opisanog u odjeljku Osnova za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji prikazani fer, u svim značajnim odrednicama (ili "pružaju istinit, realan i fer prikaz") financijskog položaja tvrtke ABC na 31. prosinca 20X1., te njezinih financijskih rezultata i novčanih tokova u razdoblju završenom tim datumom, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Prikaz 23.3-2

Neprimjerena objava financijskog instrumenta

Ocjena = značajno, ali ne i prožimajuće

Reakcija = mišljenje s rezervom

Okvir = Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primatelj]

Obavili smo reviziju ...

Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za ...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je

Osnova za mišljenje s rezervom

Dana 15. siječnja 20XX., tvrtka je izdala zadužnice u iznosu xxx u svrhu financiranja nadogradnje postrojenja. Ugovor o zadužnici ograničava isplatu budućih novčanih dividendi na zaradu nakon 31. prosinca 20XX. Prema našem mišljenju, potrebna je objava ovih informacija od strane ...

Mišljenje s rezervom

Naše je mišljenja da su, osim za učinak pitanja opisanog u odjeljku Osnova za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji prikazani fer, u svim značajnim odrednicama (ili "pružaju istinitu, istinit i fer prikaz") financijskog položaja tvrtke ABC na...

Prikaz 23.3-3

Nekonsolidacija podružnice

Ocjena = značajno i prožimajuće

Reakcija = negativno mišljenje

Okvir = Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primatelj]

Obavili smo reviziju ...

Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za ...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je

Osnova za negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, tvrtka nije konsolidirala financijske izvještaje podružnice XYZ koju je stekla tijekom 20X1., jer na datum akvizicije još nije bila u mogućnosti utvrditi fer vrijednosti određene materijalne imovine i obveza podružnice. To ulaganje je stoga računovodstveno iskazano po trošku. Prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, podružnica je trebala biti konsolidirana, jer je pod kontrolom tvrtke. Konsolidacija XYZ imala bi značajan učinak na mnoge elemente popratnih financijskih izvještaja. Učinci izostanka konsolidacije na financijske izvještaje nisu utvrđeni.

Negativno mišljenje

Naše je mišljenje da, zbog značajnosti pitanja opisanog u odjeljku Osnova za negativno mišljenje, konsolidirani financijski izvještaji nisu prikazani fer (ili "ne pružaju istinitu, istinit i fer prikaz") financijskog položaja tvrtke ABC i njezinih podružnica na 31. prosinca 20X1., te njihovih financijskih rezultata i novčanih tokova u razdoblju završenom s tim datumom, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Prikaz 23.3-4

Neprimjerena objava značajne neizvjesnosti

Ocjena = značajno, ali ne i prožimajuće

Reakcija = negativno mišljenje

Okvir = Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primatelj]

Obavili smo reviziju ...

Odgovornost menadžmenta vezanu uz financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za ...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je ...

Osnova za negativno mišljenje

Financijski aranžmani tvrtke su istekli a nepodmireni iznos je bio dospio za plaćanje 31. prosinca 20X1. Tvrtka nije bila u mogućnosti dogovoriti nove uvjete aranžmana ili pribaviti zamjensko financiranje te razmatra objavu bankrota. Ovi događaji ukazuju na značajnu neizvjesnost koja bi mogla ozbiljno dovesti u pitanje mogućnost tvrtke da nastavi vremenski neograničeno poslovati, te zbog toga možda neće moći realizirati svoju imovinu i izvršiti svoje obveze uobičajenim načinom poslovanja. Financijski izvještaji (i bilješke uz njih) ne objavljuju ovu činjenicu.

Negativno mišljenje

Naše je mišljenje da, zbog izostavljanja informacije navedene u odjeljku Osnova za negativno mišljenje, financijski izvještaji nisu fer prikazani (ili "ne pružaju istinit i fer prikaz") financijskog položaja tvrtke na 31. prosinca 20X1., i njezinih financijskih rezultata i novčanih tokova u razdoblju završenom s tim datumom, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

23.4 Nemogućnost da se pribave primjereni i dostatni revizijski dokazi

To je primjenjivo kada revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji mišljenje, te je zaključio da bi mogući učinak neotkrivenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, na financijske izvještaje mogao biti značajan (mišljenje s rezervom) ili značajan i prožimajući (suzdržanost od mišljenja).

Revizor može biti u nemogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze (što se također naziva i ograničenje djelokruga revizije) zbog:

- Okolnosti koje su izvan kontrole subjekta, na primjer uništavanje računovodstvenih evidencija subjekta (požarom, vodom, krađom, ili računalnim gubitkom podataka) ili zapljena od strane tijela državne uprave;
- Okolnosti povezanih s vrstom i vremenskim okvirom revizorovih aktivnosti. To se može dogoditi ako

revizor nije u mogućnosti promatrati popisivanje fizičkih zaliha, ako računovodstvene evidencije nisu dovršene u vrijeme revizije, ili ako revizor utvrdi da samo provođenje dokaznih postupaka nije dovoljno i da kontrole subjekta ne djeluju učinkovito; ili

- Ograničenja koja je nametnuo menadžment, kao što je nedozvoljavanje eksternog konfirmiranja određenih potraživanja ili ograničavanje pristupa ključnom osoblju, računovodstvenim evidencijama, ili radnim mjestima. Kada se to dogodi, može biti i drugih posljedica na reviziju, primjerice na procjenu rizika prijevare ili na odluku o tome hoće li revizor zadržati angažman. Ako je upoznat s ograničenjem prije prihvaćanja angažmana, revizor obično neće prihvatiti takav ograničen angažman.

Prije nego zaključi da je potrebno modificirano mišljenje, revizor treba:

- Pokušati pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze provođenjem dokaznih postupaka; i
- Raspraviti pitanje s menadžmentom i osobama zaduženima za upravljanje kako bi se utvrdilo može li se pitanje riješiti. Ako se pitanje ne može riješiti, revizor treba priopćiti svoju namjeru da modificira mišljenje te kako će ga formulirati.

Prikaz 23.4-1

Ograničenje djelokruga, nemogućnost nadgledanja popisivanja zaliha

Ocjena = značajno, ali ne i prožimajuće

Reakcija = mišljenje s rezervom

Okvir = Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primatelj]

Obavili smo reviziju ...

Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za ...

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je

Osnova za mišljenje s rezervom

Nismo prisustvovali popisivanju fizičkih zaliha 31. prosinca 20XX., zbog toga jer je taj datum prije datuma kada smo prvotno bili angažirani kao revizori tvrtke. Zbog vrste tvrtkinih evidencija, nismo uspjeli pomoću ostalih revizijskih postupaka utvrditi točnu količinu zaliha. Slijedom toga, nismo uspjeli utvrditi jesu li potrebna usklađenja u zalihama, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama u kapitalu i izvještaju o novčanom toku.

Mišljenje s rezervom

Naše je mišljenja da, osim za učinak pitanja opisanog u odjeljku Osnova za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji su prikazani fer, u svim značajnim odrednicama (ili "pružaju istinit i fer prikaz") financijskog položaja tvrtke ABC na ...

Prikaz 23.4-2

Ograničenje djelokruga, ograničenje djelokruga revizije od strane menadžmenta

Ocjena = značajno, ali ne i prožimajuće

Reakcija = suzdržanost od mišljenja

Okvir = Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući primatelj]

Obavili smo reviziju ...

Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za ...

Odgovornost revizora

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o ovim financijskim izvještajima na temelju obavljanja revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog u odjeljku Osnova za suzdržanost od mišljenja, nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji bi pružali osnovu za revizijsko mišljenje.

Osnova za suzdržanost od mišljenja

Nismo bili u mogućnosti prisustvovati popisivanju svih fizičkih zaliha i potvrditi potraživanja zbog ograničenja djelokruga revizije kojeg je nametnula tvrtka. Nismo bili u mogućnosti alternativnim postupcima pribaviti informacije o količini zaliha i potraživanjima kakva su bila dana 31. prosinca 20XX., koja su u stanju bilance navedena u iznosima od xxx i xxx. Kao posljedica toga, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li potrebna usklađenja povezana s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima, te s elementima računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjenama u glavnici i izvještaja o novčanom toku.

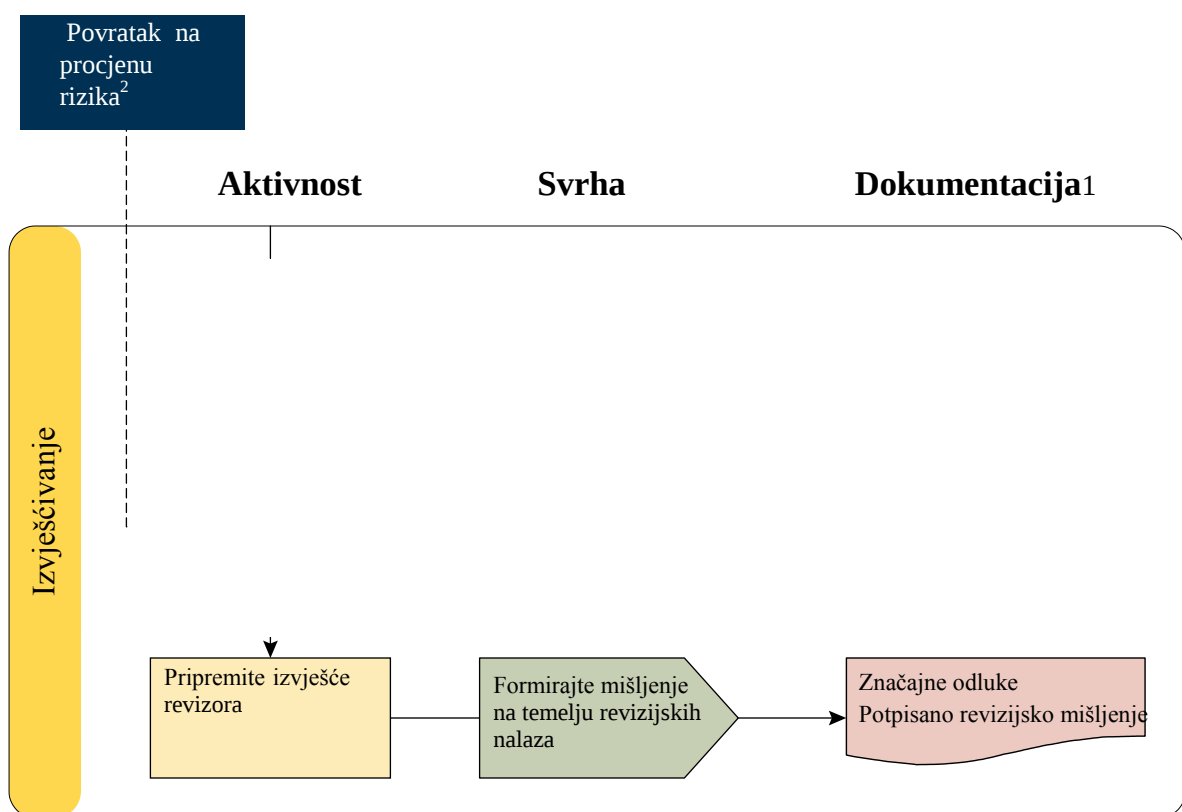
Suzdržanost od mišljenja

Zbog značajnosti pitanja opisanih u odjeljku Osnova za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o financijskim izvještajima.

24. Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja

Sadržaj poglavlja	Relevantni MRevS
Smjernice za dodatna priopćenja u revizorovom izvješću koja bi skrenula pažnju korisnika financijskih izvještaja na određena pitanja.	706

Prikaz 24.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.

2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
706.4	Cilj revizora, koji je formirao mišljenje o financijskim izvještajima, jest usmjeriti korisnikov pozornost, kada je to po revizorovoj prosudbi nužno, pomoću jasnog dodatnog priopćavanja u revizorovom izvješću: (i) pitanja, koje je, iako je primjereno prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima, od takve važnosti da je ono ključno za korisnikovo shvaćanje financijskih izvještaja; ili (j) ako je odgovarajuće, svakog drugog pitanja koje je relevantno za korisnikovo shvaćanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
706.5	Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Odjeljak za isticanje pitanja – odjeljak uključen u revizorovo izvješće koji se odnosi na pitanje prikladno prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima i koje je, po revizorovoj prosudbi, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. (b) Odjeljak za ostala pitanja – odjeljak uključen u revizorovo izvješće koji se odnosi na pitanja koja nisu prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima i po revizorovoj prosudbi relevantna su korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća.
706.6	Ako revizor smatra da je nužno usmjeriti pozornost korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima koje je, po revizorovoj prosudbi, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja, revizor će u revizorovo izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja uz uvjet da je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze da to pitanje nije značajno pogrešno prikazano u financijskim izvještajima. Takav odjeljak odnosit će se samo na informacije prezentirane ili objavljene u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A1-A2.)
706.7	Kada revizor u revizorovo izvješće uključi odjeljak za isticanje pitanja, revizor će: (a) odjeljak za isticanje pitanja uključiti neposredno nakon odjeljka mišljenja u revizorovom izvješću; (b) koristiti naslov “Isticanje pitanja” ili drugi odgovarajući naslov; (c) uključiti u odjeljak jasni poziv na pitanje koje se ističe i na to gdje se u financijskim izvještajima mogu pronaći relevantne objave koje cjelovito opisuju pitanje; i (d) navesti da revizorovo mišljenje nije modificirano u vezi s istaknutim pitanjem. (Vidjeti točke A3-A4.)
706.8	Ako revizor smatra da je nužno priopćiti pitanje različito od onog koje je prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima, a koje je, po revizorovoj prosudbi, relevantno za korisnikovo shvaćanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća i takvo priopćavanje nije zabranjeno zakonom ili regulativom, revizor će to učiniti u odjeljku izvješća s naslovom “Ostala pitanja” ili drugim primjerenim naslovom. Revizor će taj odjeljak uključiti neposredno nakon odjeljka mišljenja i bilo kojeg odjeljka za isticanje pitanja ili drugdje u revizorovom izvješću ako je sadržaj odjeljka za ostala pitanja relevantan za područje ostalih odgovornosti izvješćivanja. (Vidjeti točke A5-A11.)
706.9	Ako revizor očekuje da će u revizorovo izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s tim i nacrtom formulacije tog odjeljka. (Vidjeti točku A12.)

24.1 Pregled

U određenim će situacijama revizor možda željeti usmjeriti pažnju korisnika na određena pitanja u njegovom izvješću koja su ključna za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja ili same revizije i revizorovih odgovornosti. To se može postići dodavanjem dodatnog odjeljka revizorovom izvješću.

U nastavku su opisane dvije vrste odjeljaka koji se mogu dodati izvješću.

Prikaz 24.1-1

Točka	Kada je primjenjivo
Isticanje pitanja	Pažnja se usmjerava na važna pitanja povezana s financijskim izvještajima koja su već objavljena u financijskim izvještajima Jedno ili više pitanja prikazanih/objavljenih u financijskim izvještajima koje su od temeljne važnosti za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.
Primjeri	Neizvjesnosti povezane s izvanrednim parnicama ili regulatornim mjerama, naknadnim događajima, velikom katastrofom, ostalim značajnim neizvjesnostima i proturječnostima, te ranijom primjenom (kada je dopušteno) novog računovodstvenog standarda.
Ostala pitanja	Pitanja koja su relevantna za korisnikovo razumijevanje svrhe revizije, ali nisu objavljena u financijskim izvještajima Svako pitanje/a (osim onih prikazanih ili objavljenih u financijskim izvještajima) koja su relevantna za korisnikovo razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti i/ili revizorovog izvješća.
Primjeri	Revizorova nemogućnost da se povuče iz angažmana, dodatne revizorove odgovornosti i eventualna ograničenja u dostavljanju izvješća.

"Odjeljak za isticanje pitanja" nije nadomjestak za:

- Modificiranje revizijskog mišljenja kada je to potrebno; ili
- Objave koje menadžment treba pripremiti u financijskim izvještajima.

Kada revizor očekuje uključivanje odjeljka za isticanje pitanja i odjeljka za ostala pitanja, treba izvijestiti menadžment i osobe zadužene za upravljanje o sljedećem:

- Potrebi za takvim odjeljkom; i
- Predloženom tekstu.

24.2 Odjeljak za isticanje pitanja

Svrha odjeljka za isticanje pitanja je istaknuti važna pitanja (već objavljena u financijskim izvještajima) koja će poboljšati korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.

Ključni zahtjevi povezani s uključivanjem odjeljka za isticanje pitanja opisani su u nastavku.

Prikaz 24.2-1

Uvjeti	Komentari:
Pitanje je već u cijelosti objavljeno u financijskim izvještajima	Odjeljak za isticanje pitanja odnosi se na pitanja već prikazana ili objavljena u financijskim izvještajima te nije nadomjestak za samu objavu. Odjeljak neće pružati više informacija od onih već prikazanih u financijskim izvještajima.
Nema značajnih pogrešnih prikazivanja	Revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da pitanje nije značajno pogrešno prikazano u financijskim izvještajima.
Uključeno neposredno nakon revizijskog mišljenja	Odjeljak slijedi neposredno nakon odjeljka s revizorovim mišljenjem, ali prethodi odjeljku o svim drugim odgovornostima izvješćivanja. Odjeljak je naslovljen "Odjeljak za isticanje pitanja" ili drugim odgovarajućim nazivom.
Nije modifikacija mišljenja	Odjeljak ukazuje na to da revizorovo mišljenje o određenom pitanju nije modificirano.

Sljedeći MRevS-i zahtijevaju od revizora da, u određenim okolnostima, uključi u revizorovo mišljenje Odjeljak za isticanje pitanja.

Prikaz 24.2-2

MRevS	Naslov	Točke
210	Ugovaranje uvjeta revizijskog angažmana	19(b)
560	Naknadni događaji	12(b), 16
570	Vremenska neograničenost poslovanja	19
800	Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s okvirima posebne namjene.	14

U nastavku slijede primjeri formuliranja navedenih odjeljaka.

Prikaz 24.2-3

Značajna neizvjesnost - vremenska neograničenost poslovanja

Uz pretpostavku da je bilješka uz financijske izvještaje adekvatno objavljena, odjeljak može biti formuliran na sljedeći način:

Isticanje pitanja

Bez izražavanja rezerve na naše mišljenje, skrećemo pažnju na Bilješku X uz financijske izvještaje, koja ukazuje na činjenicu da je tvrtka imala neto gubitak u iznosu od ZZZ tijekom razdoblja završenog 31. prosinca 20x6. te su, od tog datuma, tekuće obveze tvrtke premašile njezinu ukupnu imovinu za YYY. Ovi uvjeti, uz ostala pitanja opisana u Bilješci X, upućuju na postojanje značajne neizvjesnosti, koja bi mogla ozbiljno dovesti u pitanje mogućnost tvrtke da nastavi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

Ostale značajne neizvjesnosti - tužba

Uz pretpostavku da je bilješka uz financijske izvještaje adekvatno objavljena, odjeljak može biti formuliran na sljedeći način:

Isticanje pitanja

Bez izražavanja rezerve na naše mišljenje, skrećemo pažnju na Bilješku X uz financijske izvještaje. Tvrtka je tuženik u tužbi za navodno kršenje određenih patentnih prava i pratećih tantijema i kaznenu odštetu. Tvrtka je pokrenula protutužbu, te uvodna saslušanja i dokazni postupci za oba postupka su u tijeku. Trenutno je nemoguće predvidjeti ishod situacije, i u financijskim izvještajima nisu iskazana rezerviranja potrebna u slučaju eventualnog utvrđivanja odgovornosti.

24.3 Odjeljci za ostala pitanja

Odjeljak za ostala pitanja može služiti za isticanje pitanja koja nisu već objavljena u financijskim izvještajima, a bila bi relevantna za korisnikovo razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti, i/ili revizorovog izvješća.

Odjeljci za ostala pitanja mogu se koristiti za isticanje pitanja kao što su:

- Ograničenje u distribuciji revizorovog izvješća - s obzirom da su financijski izvještaji (oslanjajući se na okvir opće namjene) ponekad pripremljeni za neku posebnu namjenu, Odjeljak za ostala pitanja može navoditi da je dotično revizorovo izvješće namijenjeno isključivo namjeravanim korisnicima te se ne bi trebalo distribuirati i dati na korištenje drugim strankama.
- Naglašavanje dodatnih odgovornosti - specifični zakon, odredba ili općeprihvaćena praksa određene nadležnosti možda će zahtijevati od revizora da objasni revizorove odgovornosti; i
- Nemogućnost povlačenja iz angažmana - ako revizor nije u mogućnosti povući se iz angažmana ili dati ostavku, odjeljak za ostala pitanja može nuditi objašnjenje zašto je tomu tako.

Pri korištenju Odjeljka za ostala pitanja vrijede sljedeći uvjeti.

Prikaz 24.3-1

Uvjeti	Komentari:
Pitanje nije već objavljeno u financijskim izvještajima	Odnosi se na pitanje koje nije već prikazano ili objavljeno u financijskim izvještajima. Osim toga, Odjeljak za ostala pitanja neće uključivati informacije koje treba pružati menadžment.
Objava nije zabranjena	Objava ne smije biti zabranjena zakonom, odredbom, ili ostalim profesionalnim standardima kao što su standardi koji se odnose na povjerljivost informacija.
Objava relevantna za korisnike	Objava treba biti relevantna korisnicima financijskih izvještaja za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća.
Bez proturječja	Prezentirane informacije ne bi trebale biti u proturječju s mišljenjem ili stavkama objavljenim ili prikazanim u financijskim izvještajima. Odjeljak za ostala pitanja ne utječe na revizorovo mišljenje.
Uključeno neposredno nakon revizijskog mišljenja	Odjeljak slijedi neposredno nakon Odjeljka s revizorovim mišljenjem i eventualnih Odjeljaka za isticanje pitanja, ili na nekom drugom mjestu u revizorovom izvješću ako je sadržaj Odjeljka za ostala pitanja relevantan za dio izvješća koji se bavi drugim odgovornostima izvješćivanja.
Navodi se da nije nužna objava	Sadržaj Odjeljka za ostala pitanja treba istaknuti da nije potrebno prikazati ili objaviti određeno pitanje u financijskim izvještajima.

Sljedeći MRevS odnosi se na situacije kada je moguće Odjeljak za ostala pitanja uključiti u revizorovo izvješće.

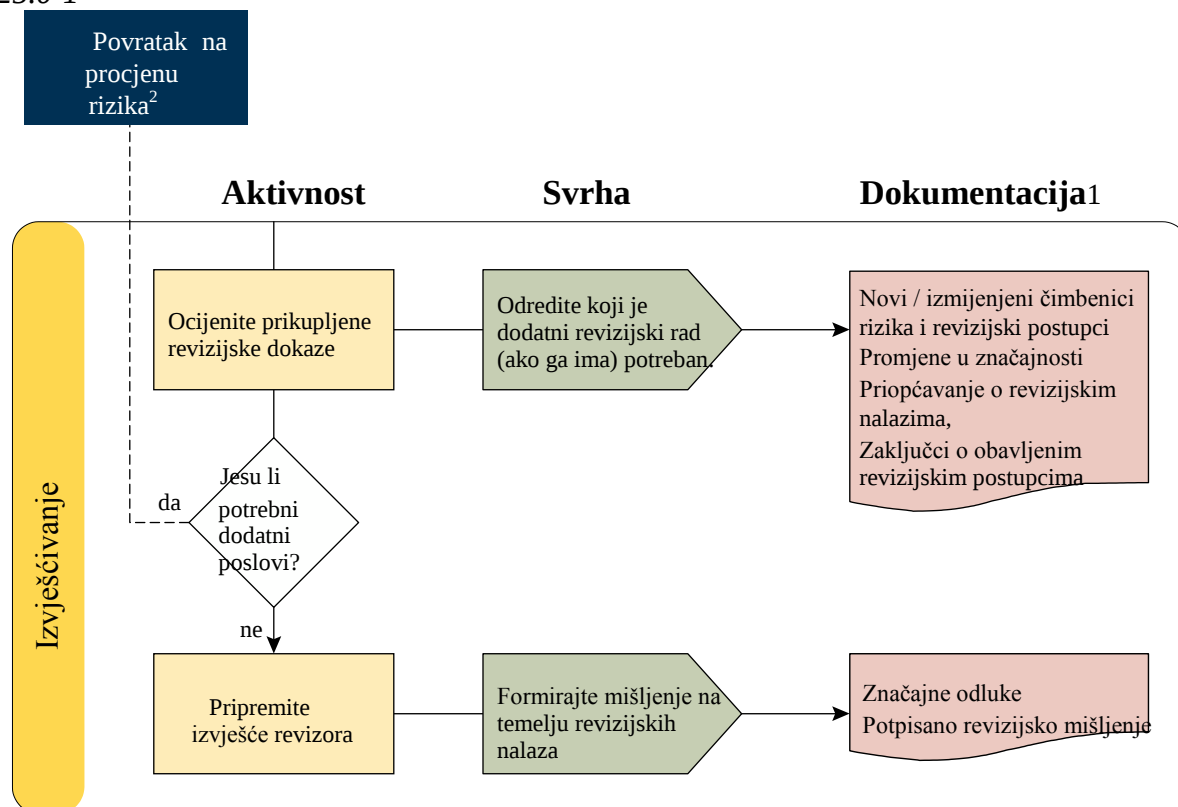
Prikaz 24.3-2

MRevS	Naslov	Točke
560	Naknadni događaji	12(b), 16
710	Usporedne informacije –usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji	13-14, 16-17, 19
720	Odgovornosti revizora vezane za ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje	10(a)

25. Usporedne informacije

Sadržaj poglavlja	Relevantni MRevS
Smjernice o tome kako pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o usporednim informacijama i koje su revizorove odgovornosti	710

Prikaz 25.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Točka #	Cilj (evi) MRevS-a
710.5	Ciljevi revizora su: (k) dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li usporedne informacije uključene u financijskim izvještajima prezentirane, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima za usporedne informacije iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; i (a) izvijestiti u skladu s revizorovim odgovornostima izvješćivanja.

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
710.6	Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Usporedne informacije – iznosi i objave uključene u financijskim izvještajima u vezi s jednim ili više prethodnih razdoblja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. (b) Usporedni iznosi – usporedne informacije gdje su iznosi i druge objave za prethodno razdoblje uključeni kao sastavni dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja, i namijenjeni su da se čitaju povezano isključivo s iznosima i drugim objavama koje se odnose na tekuće razdoblje (u daljem tekstu “iznosi tekućeg razdoblja”). Razina detaljnosti s kojom će se prezentirati usporedni iznosi i objave prvenstveno je određena njihovom važnošću za iznose tekućeg razdoblja. (b) Usporedni financijski izvještaji – usporedne informacije gdje su iznosi i druge objave za prethodno razdoblje uključuju za usporedbu s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. No, ako su revidirane, na njih se poziva u revizorovom mišljenju. Razina informacija uključenih u te usporedne financijske izvještaje usporediva je s onom iz financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Za svrhe ovog MRevS-a, pozivanje na “prethodno razdoblje” treba se čitati kao “prethodna razdoblja” kada usporedne informacije uključuju iznose i objave za više od jednog razdoblja.
710.7	Revizor će utvrditi uključuju li financijski izvještaji usporedne informacije koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i jesu li takve informacije ispravno klasificirane. Za tu svrhu, revizor će ocijeniti: (a) slažu li se usporedne informacije s iznosima i drugim objavama prezentiranim u prethodnom razdoblju ili, kada je odgovarajuće, jesu li prepravljene; i (b) jesu li računovodstvene politike odražene u usporednim informacijama dosljedne onima koje su primijenjene za tekuće razdoblje ili, ako je bilo promjena u računovodstvenim politikama, jesu li one ispravno obračunate te primjereno prezentirane i objavljene.
710.8	Ako revizor, dok obavlja reviziju tekućeg razdoblja, postane svjestan mogućeg značajnog pogrešnog prikazivanja u usporednim informacijama, revizor će obaviti takve dodatne revizijske postupke kakvi su nužni u danim okolnostima za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi utvrdio postoji li značajno pogrešno prikazivanje. Ako je revizor bio revidirao financijske izvještaje prethodnog razdoblja, revizor će također slijediti relevantne zahtjeve MRevS-a 560. Ako su izmijenjeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja, revizor će utvrditi da se usporedne informacije slažu s izmijenjenim financijskim izvještajima.
710.9	Revizor će, kako zahtijeva MRevS 580.3 tražiti pisane izjave za sva razdoblja na koja se poziva u revizorovom mišljenju. Revizor će također dobiti određenu pisanu izjavu u vezi sa svakim prepravljanjem izvršenim radi ispravljanja značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja koje utječe na usporedne informacije. (Vidjeti točku A1.)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
710.10	Kada su prezentirani usporedni iznosi, u revizorovom se mišljenju neće pozivati na usporedne iznose osim u okolnostima opisanim u točkama 11, 12 i 14. (Vidjeti točku A2.)
710.11	Ako je revizorovo izvješće za prethodno razdoblje, a koje je prije izdano, sadržavalo mišljenje s rezervom, suzdržavanje od mišljenja ili negativno mišljenje i nije razriješeno pitanje koje je uzrokovalo modificiranje, revizor će modificirati revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. U odjeljku s osnovicom za modifikaciju u revizorovom izvješću, revizor će ili: (l) pozvati se i na iznose tekućeg razdoblja i na usporedne iznose u opisu pitanjakoje uzrokuje modificiranje kada su značajni učinci ili mogući učinci tog pitanjana iznose tekućeg razdoblja; ili (m) (b) u ostalim slučajevima, objasniti da je revizijsko mišljenje modificirano zbogučinaka ili mogućih učinaka nerazriješenog pitanja na usporedivost iznosatekućeg razdoblja i usporedne iznose. (Vidjeti točke A3-A5.)
710.12	Ako revizor pribavi revizijski dokaz da postoje značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima o kojima je prethodno izdano pozitivno mišljenje, i da usporedni iznosi nisu ispravno prepravljeni ili nisu dane primjerene objave, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u revizorovom izvješću o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, modificirano u vezi s usporednim iznosima uključenim u njih. (Vidjeti točku A6.)
710.13	Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik i revizoru nije zabranjeno, zakonom ili regulativom, pozvati se na izvješće revizorova prethodnika o usporednim iznosima i on to odluči i učiniti, revizor će u odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvješću navesti: (a) da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik; (b) vrstu mišljenja koju je izrazio revizorov prethodnik i, ako je mišljenje bilo modificirano, razloge modificiranja; i (c) datum tog izvješća. (Vidjeti točku A7.)
710.14	Ako financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, revizor će u odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvješću navesti da usporedne informacije nisu revidirane. To ne oslobađa revizora od zahtjeva da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze da početna stanja ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja.
710.15	Kada su prezentirani usporedni financijski izvještaji, u revizorovom će se mišljenju pozivati na svako razdoblje za koje su prezentirani financijski izvještaji i o kojima je izraženo revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A8-A9.)
710.16	Kada se u vezi s revizijom tekućeg razdoblja izvješćuje o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, ako se revizorovo mišljenje o takvim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja razlikuje od ranije izraženog mišljenja revizora, revizor će objaviti značajne razloge za različito mišljenje u odjeljku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706. (Vidjeti točku A10.)

Točka #	Relevantni izvadci iz MRevS-a
710.17	Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik, revizor će, osim što će izraziti mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, u odjeljku za ostala pitanja navesti: (n) da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik; (o) vrstu mišljenja koju je izrazio revizorov prethodnik i, ako je mišljenje bilo modificirano, razlog za modificiranje; i (p) datum tog izvješća, osim ako je izvješće revizorovog prethodnika o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja ponovno izdano s financijskim izvještajima
710.18	Ako revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje koje utječe na financijske izvještaje prethodnog razdoblja o kojima je revizorov prethodnik bio prethodno izvijestio bez modificiranja, revizor će pogrešno prikazivanje priopćiti odgovarajućoj razini menadžmenta i, ako u rukovođenje subjektom nisu uključeni svi oni koji su zaduženi za upravljanje ⁶ , tada i onima koji su zaduženi za upravljanje te zahtijevati da se obavijesti revizorov prethodnik. Ako se financijski izvještaji prethodnog razdoblja izmijene i revizorov prethodnik prihvati izdati novo revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, revizor će izvijestiti samo o tekućem razdoblju. (Vidjeti točku A11.)
710.19	Ako financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, revizor će u odjeljku za ostala pitanja navesti da usporedni financijski izvještaji nisu revidirani. Takav navod, međutim, ne oslobađa revizora od zahtjeva da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze da početna stanja ne sadrže pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja.

25.1 Pregled

Vrsta usporednih informacija predstavljenih u financijskim izvještajima subjekta ovisit će o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Revizorove odgovornosti vezane uz izvješćivanje ovisit će o odabranom pristupu predstavljenim usporednim informacijama koji je određen specifičnim zakonom, odredbom, i uvjetima angažmana.

Postoje dva opća pristupa koja se mogu odabrati vezano za usporedne informacije. Ti su pristupi u nastavku gornjeg reda.

Prikaz 25.1-1

Pristup	Komentari:
Usporedni iznosi	Iznosi i druge objave vezane uz prethodno razdoblje uključene su kao sastavni dio financijskog izvještaja za tekuće razdoblje, te su namijenjene isključivo u svrhu usporedbe s iznosima i ostalim objavama vezanima uz tekuće razdoblje. Revizorovo i izvješće odnosit će se isključivo na tekuće razdoblje.

Pristup	Komentari:
Usporedni financijski izvještaji	Iznosi i ostale objave vezane uz prethodno razdoblje uključene su u svrhu usporedbe s financijskim izvještajima za tekuće razdoblje ali, ako su revidirani, navode se odvojeno u revizorovom mišljenju. Informacije uključene u usporedni financijski izvještaj usporedive su s informacijama u financijskim izvještajima za tekuće razdoblje. Revizorovo mišljenje odnosi se na svako razdoblje za koje su predstavljeni financijski izvještaji.

25.2 Revizijski postupci

Prikaz 25.2-1

Zadatak	Postupci
Pribavite nužne revizijske dokaze	Pribavite dostatne i primjerene revizijske dokaze da usporedne informacije zadovoljavaju uvjete primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, te jesu li propisno klasificirane. To uključuje procjenu sljedećeg: - Jesu li računovodstvene politike odražene u usporednim informacijama dosljedne s politikama primijenjenima u tekućem razdoblju ili, je li došlo do izmjena računovodstvenih politika, te jesu li se utvrdili i propisno prezentirali valjani razlozi za takve promjene; i - Jesu li usporedne informacije u skladu s iznosima i ostalim objavama prikazanim u prethodnom razdoblju ili, gdje je bilo primjereno, su prepravljene.
Otkrijte eventualna potencijalna pogrešna prikazivanja	Ako je moguće, otkrit će se pogrešna prikazivanja u usporednim informacijama tijekom provođenja revizije za tekuće razdoblje, a revizor treba: - Provesti takve dodatne revizijske postupke koji su potrebni u tim okolnostima da bi se utvrdilo postoji li značajno pogrešno prikazivanje; i - Ako je došlo do izmjene ili dopune financijskih izvještaja za prethodno razdoblje, provjeriti jesu li usporedne informacije u skladu s izmijenjenim financijskim izvještajima. Ako je revizor revidirao financijske izvještaje za prethodno razdoblje, također treba poštivati relevantne zahtjeve MRevS-a 560 vezanog uz naknadne događaje. O tome se raspravlja u 1. svesku, 13. poglavlju.
Pribavite pisane izjave	Zatražite pisane izjave vezane uz sva razdoblja na koja se odnosi revizorovo mišljenje. To će uključivati određene pisane izjave koje se tiču eventualnih izmjena provedenih kako bi se ispravila značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja.

25.3 Usporedni iznosi

U nastavku su navedene odgovornosti vezane uz izvještavanje.

Prikaz 25.3-1

Postupci	
U revizorovom izvješću nema poveznice na usporedne informacije	Revizorovo izvješće neće se odnositi na usporedne iznose osim ako je revizorovo izvješće o prethodnom razdoblju uključivalo eventualnu nerazriješenu modifikaciju. Revizor modificira mišljenje za tekuće razdoblje na sljedeći način: • Pozivanjem na stavke tekućeg razdoblja i usporedne iznose kada učinak ili mogući učinak pitanja na stavke tekućeg razdoblja značajan; ili • Objašnjava da je revizijsko mišljenje za tekuće razdoblje modificirano zbog učinka ili mogućeg učinka određenog nerazriješenog pitanja na usporedivost stavki tekućeg razdoblja i usporedne iznose.
Jesu li potrebni eventualni ispravci?	Potrebno je izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o financijskim izvještajima za tekuće razdoblje ako u financijskim izvještajima za prethodno razdoblje postoji pogrešno prikazivanje za koje vrijedi sljedeće: • O njemu je prethodno izraženo pozitivno mišljenje; i • Nisu propisno ispravljeni usporedni iznosi ili nisu pripremljene odgovarajuće objave.
Stavke za prethodno razdoblje koje je revidirala druga tvrtka	Ako revizoru nije zabranjeno određenim zakonom / regulativom da se oslanja na prethodno revizorovo mišljenje te on odluči to učiniti, tada u Odjeljku za ostala pitanja revizorovog izvješća treba navesti sljedeće: • Da je financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao njegov prethodnik; • Vrstu mišljenja koje je izrazio prethodni revizor i, ako je mišljenje modificirano, koji su bili razlozi za to; i • Datum tog izvješća.
Nerevidirane stavke prethodnog razdoblja	Navedite u Odjeljku za ostala pitanja revizorovog izvješća da usporedni iznosi nisu revidirani. Međutim, to ne oslobađa revizora obveze da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze da početna stanja ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja koja bi mogla utjecati na financijske izvještaje za tekuće razdoblje. Ako se otkrije pogrešno prikazivanje, usporedne iznose je potrebno ispraviti, te pripremiti odgovarajuće objave. Ako takav ispravak ili objava nije moguća, potrebno je modificirati revizorovo mišljenje u odnosu na eventualne usporedne iznose koje uključuje.

25.4 Usporedni financijski izvještaji

Odgovornosti vezane uz izvještavanje opisane su u nastavku.

Prikaz 25.4-1

Postupci	
Napravite poveznice za svako prezentirano razdoblje	Revizorovo će se mišljenje odnositi na svako razdoblje za koje su izdani financijski izvještaji i za koje je izraženo revizijsko mišljenje.
Eventualne potrebne izmjene u prethodno pruženom mišljenju	Ako se revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima iz prethodnog razdoblja razlikuje od prethodno izraženog mišljenja, objavite dokazne razloge za različito mišljenje u Odjeljku za ostala pitanja.
Iznosi iz prethodnog razdoblja revidirani od strane druge tvrtke	Uz izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima za tekuće razdoblje, navedite u Odjeljku za ostala pitanja sljedeće (osim ako je revizijsko izvješće prethodnog revizora ponovno izdano uz financijske izvještaje): • Da je financijske izvještaje iz prethodnog razdoblja revidirao revizor prethodnik; • Vrstu mišljenja koje je izrazio prethodni revizor i, ako je mišljenje modificirano, koji su razlozi za to; i • Datum tog izvješća Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje koje utječe na financijske izvještaje iz prethodnog razdoblja o kojima je prethodni revizor pripremio izvješće bez modifikacije: • Priopćite pogrešno prikazivanje odgovarajućoj razini menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje; i • Zatražite informiranje prethodnog revizora. Ako se izmijene financijski izvještaji iz prethodnog razdoblja, a prethodni revizor pristane izdati novo revizijsko izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima za to prethodno razdoblje, revizor će izvijestiti samo o tekućem razdoblju.
Iznosi iz prethodnog razdoblja koji nisu revidirani	Navedite u Odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvješću da usporedne stavke nisu revidirane. Međutim, to ne znači da revizor ne treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da početna stanja ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja koja utječu na financijske izvještaje za tekuće razdoblje. Ako se otkrije značajno pogrešno prikazivanje, potrebno je ponovno iskazati usporedne stavke i izdati odgovarajuće objave. Ako takvo ponovno iskazivanje ili objava nije moguća, revizijsko mišljenje će se modificirati u odnosu na uključene usporedne stavke.

