

**International Auditing and Assurance  
Standards Board®**

**Dodatak  
Priručniku za međunarodne  
standarde kontrole kvalitete,  
revidiranje, uvide, ostale usluge s  
izražavanjem uvjerenja i  
povezane usluge**

***Izdanje 2020.  
Dio III***

Strukture i procese koji podržavaju djelovanje IAASB-a olakšava Međunarodna federacija računovođa® ili IFAC.®

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

Međunarodni revizijski standardi, Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja, Međunarodni standardi za angažmane uvida, Međunarodni standardi za upravljanje kvalitetom, Međunarodni standardi za povezane usluge, Međunarodni standardi za kontrolu kvalitete, Smjernice međunarodne revizijske prakse, nacrti za raspravu, konzultacijski dokumenti i druge publikacije IAASB-a objavljuju se od strane IFAC-a koji drži autorska prava.

Autorska prava © travanj 2021 IFAC. Sva prava pridržana. Ova publikacija može se preuzeti za osobnu i nekomercijalnu upotrebu (tj. profesionalno referenciranje ili istraživanje) ili kupiti od [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Za prevođenje, reprodukciju, pohranu ili prijenos ili druge slične upotrebe ovog dokumenta potrebno je pismeno dopuštenje.

'Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja', 'Međunarodni revizijski standardi', 'Međunarodni standardi za angažmane uvida', 'Međunarodni standardi o angažmanima uvida', 'Međunarodni standardi za upravljanje kvalitetom', 'Međunarodni standardi za povezane usluge', 'Međunarodni standardi za kontrolu kvalitete', 'Smjernice međunarodne revizijske prakse', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', 'IAPN' i logotip IAASB-a zaštitni su znakovi IFAC-a ili registrirani zaštitni znakovi i uslužni znakovi IFAC-a u SAD-u i drugim zemljama.

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



529 Peta avenija, New York, NY 10017T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)

ISBN: 978-1-60815-459-3

## Zaštitni znakovi i registrirani zaštitni znakovi i uslužni znakovi

Odbor® za međunarodne standarde revizije i provjere

IAASB®



Međunarodni revizijski® standardi

Međunarodni standardi o angažmanima provjere™

Međunarodni standardi za revizijske angažmane™

Međunarodni standardi o povezanim uslugama™

Međunarodni standardi za kontrolu kvalitete™

Međunarodni standardi upravljanja kvalitetom™

Bilješke o međunarodnoj revizorskoj praksi™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

Ovaj Dodatak priručniku za međunarodne standarde kontrole kvalitete, revidiranje, uvide, ostale usluge s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, dio III, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i na engleskom jeziku objavljen 2020. od International Federation of Accountants (IFAC), na hrvatski jezik je prevela Hrvatska revizorska komora u studenom 2024. i objavljuju se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Dodatka priručniku za međunarodne standarde kontrole kvalitete, revidiranje, uvide, ostale usluge s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, dio III, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Odobreni tekst Dodatka priručnika za međunarodne standarde kontrole kvalitete, revidiranje, uvide, ostale usluge s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, dio III, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima nikakvu odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupke koji bi mogli proizaći iz toga.

Tekst na engleskom jeziku Dodatka priručniku za međunarodne standarde kontrole kvalitete, revidiranje, uvide, ostale usluge s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, dio III © 2020. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Dodatka priručniku za međunarodne standarde kontrole kvalitete, revidiranje, uvide, ostale usluge s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, dio III © 2024. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume III, 2020 Edition, ISBN: 978-1-60815-459-3.

Kontaktirati [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) za dozvolu za umnažanje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili za slične uporabe ovog dokumenta.

Nakladnik

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

Zagreb, Radnička cesta 52/V

web: [www.revizorska-komora.hr](http://www.revizorska-komora.hr)

e-mail: [hrk@revizorska-komora.hr](mailto:hrk@revizorska-komora.hr)

tel. +385 1 4649 618

Za nakladnika

Berislav Horvat

Odbor za revizijske standarde i profesionalnu etiku:

Mirela Copot Marjanović, Joško Džida, Zvonimir Madunić

Michaela Tomičić, Ivana Turjak Čebohin

Prijevod

Hrvatska revizorska komora

Zagreb, Radnička cesta 52/V

Zagreb, studeni 2024.

**DODATAK PRIRUČNIKU ZA MEĐUNARODNU KONTROLU KVALITETE,  
REVIDIRANJE, UVIDE, OSTALE USLUGE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I  
POVEZANE USLUGE**

**DIO III**

**SADRŽAJ**

---

	Stranica
<b>KVALITETA REVIZIJE</b>	
Okvir za kvalitetu revizije: Ključni elementi koji čine okruženje za kvalitetu revizije.....	7–57
<b>OKVIR ZA IZRAŽAVANJE UVJERENJA</b>	
Izmijenjeni Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja.....	58–83

---

**OKVIR ZA KVALITETU REVIZIJE:  
KLJUČNI ELEMENTI KOJI ČINE OKRUŽENJE ZA KVALITETU REVIZIJE**

**Vizija IAASB-a za okvir kvalitete revizije**

Ciljevi Okvira za kvalitetu revizije uključuju:

- Podizanje svijesti o ključnim elementima kvalitete revizije.
- Poticanje ključnih dionika da istraže načine za poboljšanje kvalitete revizije.
- Olakšavanje boljeg dijaloga između ključnih dionika o toj temi.

IAASB očekuje da će Okvir potaknuti raspravu i pozitivne aktivnosti za postizanje kontinuiranog poboljšanja kvalitete revizije.

Revizori su dužni pridržavati se relevantnih revizijskih standarda i standarda kontrole kvalitete unutar revizorskih društava, kao i etičkih i drugih regulatornih zahtjeva. Okvir nije zamjena za takve standarde niti uspostavlja dodatne standarde niti postavlja zahtjeve za obavljanje revizijskih angažmana.

## Predgovor

Financijske informacije trebale bi biti relevantne, pravodobne i pouzdane kako bi zadovoljile potrebe korisnika. Nacionalni zakoni i regulativa, kao i dionici subjekta, često zahtijevaju vanjsku reviziju nekih elemenata financijskih informacija kako bi se korisnicima pružilo povjerenje da se informacijama može vjerovati. Kako bi vanjska revizija ispunila svoj cilj, korisnici revidiranih financijskih izvještaja moraju imati povjerenje da je revizor radio prema primjenjivom standardu i da je obavljena "revizija kvalitete".

Pojam "kvaliteta revizije" često se koristi u raspravama među dionicima, u komunikaciji regulatora, tijela za donošenje standarda, revizorskih društava i drugih te u istraživanju i uspostavljanju politika. Kvaliteta revizije složena je tema i, kako je navedeno u Dodatku 1., ne postoji njezina definicija ili analiza kojom bi se postiglo univerzalno priznavanje.

Zbog toga je Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja (eng. IAASB) razvio Okvir za kvalitetu revizije (Okvir) u kojem se opisuju čimbenici inputa, procesa i outputa koji doprinose kvaliteti revizije na razini angažmana, revizorskog društva i na nacionalnoj razini za revizije financijskih izvještaja. Okvir također pokazuje važnost primjerenih interakcija među dionicima i važnost različitih kontekstualnih čimbenika.

IAASB smatra da je takav okvir u javnom interesu jer će:

- poticati nacionalna revizorska društva, međunarodne mreže revizorskih društava i profesionalne računovodstvene organizacije da razmisle o tome kako poboljšati kvalitetu revizije i bolje komunicirati informacije o kvaliteti revizije;
- podići razinu osviještenosti i razumijevanja među dionicima o važnim elementima kvalitete revizije;
- omogućiti dionicima prepoznavanje onih čimbenika koji zaslužuju prioritetnu pozornost kako bi se poboljšala kvaliteta revizije. Na primjer, Okvir bi se mogao upotrijebiti za informiranje osoba zaduženih za upravljanje o kvaliteti revizije i potaknuti ih na razmatranje svoje uloge u njezinu poboljšanju;
- pomoći u postavljanju standarda, kako na međunarodnoj tako i na nacionalnoj razini. Na primjer, IAASB će koristiti Okvir kad mijenja Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK 1)<sup>1</sup> i Međunarodne revizijske standarde (MRevS). Također može pomoći Odboru za međunarodne etičke standarde za računovođe (eng. IESBA) i Odboru za međunarodne računovodstvene standarde edukacije (eng. IAESB) razmotriti poboljšanja njihovih mjerodavnih objava;
- olakšavanje dijaloga i bližih radnih odnosa između IAASB-a i ključnih dionika, kao i između samih ključnih dionika;
- poticati akademska istraživanja na tu temu; i
- pomoći studentima revizije da potpunije razumiju osnove profesije kojoj se žele pridružiti.

---

<sup>1</sup> Međunarodni standard kontrole kvalitete 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.*



## SADRŽAJ

---

	Stranica
Pregled .....	10
1 Čimbenici inputa.....	12
2 Procesni čimbenici.....	15
3 Čimbenici outputa.....	16
4 Ključne interakcije unutar lanca opskrbe financijskim izvještavanjem.....	20
5 Kontekstualni čimbenici.....	26
Dodatak 1.: Složenost definiranja kvalitete revizije	
Dodatak 2.: Obilježja kvalitete čimbenika inputa i procesa	

---

## Pregled

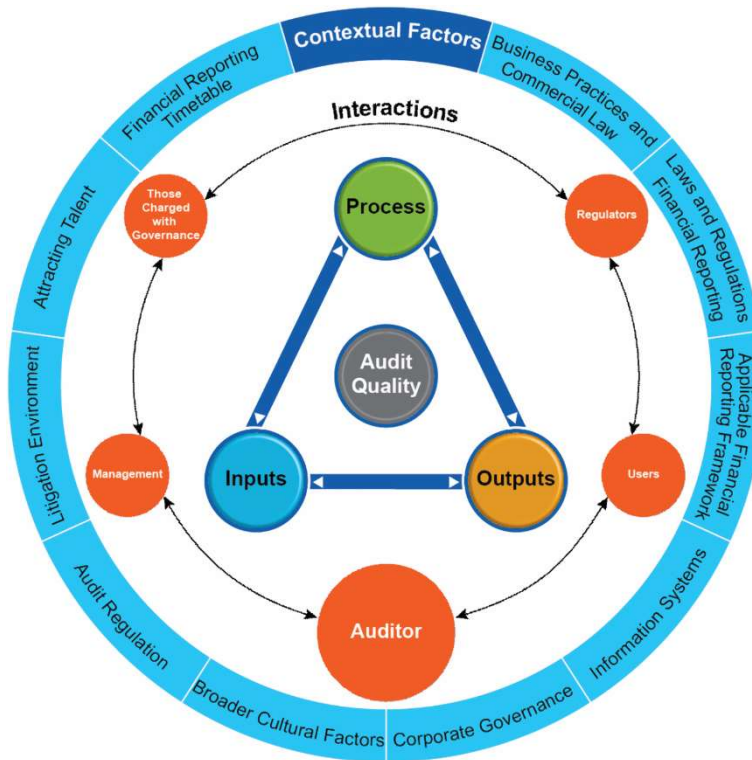
1. Pojam **kvaliteta revizije** obuhvaća ključne elemente koji stvaraju okruženje koje maksimizira vjerojatnost dosljednog obavljanja revizije kvalitete.
2. Cilj je revizije financijskih izvještaja da revizor formira mišljenje o financijskim izvještajima na temelju toga što je prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja te da izvještava u skladu s nalazima revizora. **Kvalitetnu reviziju** vjerojatno je ostvario angažirani tim koji:
  - je pokazao primjerene vrijednosti, etiku i stavove;
  - imao je dovoljno znanja, vještine i iskustva i imao je dovoljno vremena dodijeljenog za obavljanje revizijskog rada;
  - primijenio je strog proces revizije i postupke kontrole kvalitete koji su bili u skladu sa zakonom, regulativama i primjenjivim standardima;
  - izdao korisna i pravodobna izvješća; i
  - na primjereni način komunicirao s relevantnim dionicima.
3. Odgovornost za obavljanje kvalitetnih revizija financijskih izvještaja je na revizorima. Međutim, kvalitetna revizija najbolje se dostiže u okruženju u kojem postoji potpora sudionika u lancu opskrbe financijskim izvještavanjem i primjerena interakcija među njima.
4. Cilj je Okvira podići razinu osviještenosti o ključnim elementima kvalitete revizije, čime se potiču revizori, revizorska društva i drugi dionici da se preispitaju mogu li učiniti više kako bi povećali kvalitetu revizije u svojim konkretnim okruženjima.
5. Okvir se primjenjuje na revizije svih subjekata bez obzira na njihovu veličinu, vrstu i složenost. Primjenjuje se i na sva revizorska društva bez obzira na veličinu, uključujući revizorska društva koja su dio mreže ili udruženja. Međutim, obilježja kvalitetne revizije opisana u ovom okviru razlikuju se po važnosti i utječu na kvalitetu revizije na različite načine.
6. Revizori su dužni pridržavati se relevantnih revizijskih standarda i standarda kontrole kvalitete za revizorska društva, kao i etičkih i drugih regulativnih zahtjeva. Konkretno, MSKK 1<sup>2</sup> uređuje odgovornost društva za njegov sustav kontrole kvalitete revizije. Okvir nije zamjena za takve standarde niti se njime utvrđuju dodatni standardi niti se osiguravaju postupovni zahtjevi za obavljanje revizijskih angažmana.
7. Iako će na kvalitetu pojedinačne revizije utjecati inputi, procesi, outputi i interakcije opisani u ovom Okviru, Okvir za kvalitetu revizije sam po sebi nije dovoljan za ocjenjivanje kvalitete pojedinačne revizije. To je zato što će biti potrebno detaljno razmotriti pitanja kao što su vrsta, vremenski raspored i opseg revizijskih dokaza pribavljenih kao reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u određenom subjektu, primjerenost donesenih relevantnih revizijskih prosudbi i usklađenost s relevantnim standardima.
8. Okvirom se razlikuju sljedeći elementi:
  - a. inputi
  - b. proces

---

<sup>2</sup> MSKK 1 zahtijeva od revizorskih društava uspostavu i održavanje sustava kontrole kvalitete kako bi društvu pružili razumno uvjerenje o tome da su društvo i njegovo osoblje u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim pravnim i regulativnim zahtjevima; i da su izvješća koja izdaju društvo ili angažirani partneri primjereni u danim okolnostima.

- c. outputi
- d. ključne interakcije unutar lanca opskrbe financijskim izvještavanjem
- e. kontekstualni čimbenici

Okvir se može prikazati na sljedeći način<sup>3</sup>:



## Inputi

9. Inputi su grupirani u sljedeće čimbenike inputa:
  - a. vrijednosti, etika i stavovi revizora, na koje pak utječe kultura koja prevladava unutar revizorskog društva; i
  - b. znanje, vještine i iskustvo revizora te vrijeme koje im je dodijeljeno za obavljanje revizije.
10. Unutar čimbenika inputa, obilježja kvalitete dalje se dijele između onih koji se primjenjuju izravno na:
  - a. razini revizijskog angažmana;
  - b. razini revizorskog društva, a time i neizravno na sve revizije koje je obavilo to revizorsko

<sup>3</sup> Zbog tehničke nemogućnosti uređenja slike, prijevod teksta daje se u nastavku:

**Contextual Factors** – Kontekstualni čimbenici; Business Practices and Commercial Law – Poslovne prakse i trgovački zakon; Laws and Regulations – Zakoni i regulative; Applicable Financial Reporting Framework – Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; Information Systems – Informacijski sustavi; Corporate Governance – Korporativno upravljanje; Broader Cultural Factors – Širi čimbenici kulture; Audit Regulation – Revizijska regulativa; Litigation Environment – Sudski procesi u okruženju; Attracting Talent – Privlačenje talenata; Financial Reporting Timetable - Vremenski raspored financijskog izvještavanja

**Interactions** – Interakcije; Regulators – Regulatori; Users – Korisnici; Auditor – Revizor; Management – Menadžment; Those Charge with Governance - Oni koji su zaduženi za upravljanje

**Process** – Proces; Inputs – Inputi; Outputs – Outputi

**Audit Quality** - Kvaliteta revizije

društvo; i

- c. nacionalna (ili jurisdikcijska) razina, a time i neizravno na sva revizorska društva koja posluju u toj zemlji i revizijama koje obavljaju.
11. U Dodatku 2. detaljnije su opisani obilježja kvalitete čimbenika inputa za angažman, revizorsko društvo i nacionalnu razinu.
  12. Na inpute revizijskoj kvaliteti utjecat će kontekst u kojem se obavlja revizija, interakcije s ključnim dionicima i outputi. Na primjer, zakoni i regulativa (kontekst) mogu zahtijevati posebna izvješća (eng. output) koja utječu na korištene vještine (eng. input).

### **Proces**

13. Strogost procesa revizije i postupci kontrole kvalitete utječu na kvalitetu revizije. U Dodatku 2. detaljnije su opisani obilježja kvalitete tog čimbenika procesa za angažman, revizorsko društvo i nacionalnu razinu.

### **Outputi**

14. Outputi uključuju izvješća i informacije koje je formalno pripremila i prezentirala jedna strana drugoj, kao i rezultate koji proizlaze iz procesa revizije koji općenito nisu vidljivi onima izvan revidirane organizacije. Na primjer, to može uključivati poboljšanja praksi financijskog izvještavanja subjekta i internih kontrola nad financijskim izvještavanjem koja mogu proizaći iz nalaza revizora.
15. Outputi revizije često su određeni kontekstom, uključujući zakonodavne zahtjeve. Dok neki dionici mogu utjecati na vrstu outputa, drugi imaju manji utjecaj. Doista, za neke dionike, kao što su ulagači u trgovačka društva uvrštena na burzu, izvješće revizora primarni je output.

### **Ključne interakcije unutar lanca opskrbe financijskim izvještavanjem**

16. Iako svaki zasebni dionik u lancu opskrbe financijskim izvještavanjem ima važnu ulogu u podupiranju visokokvalitetnog financijskog izvještavanja, način na koji dionici stupaju u interakciju može imati poseban utjecaj na kvalitetu revizije. Na te interakcije, uključujući formalnu i neformalnu komunikaciju, utjecat će kontekst u kojem se obavlja revizija i omogućiti dinamičan odnos između inputa i outputa. Na primjer, rasprave između revizora i revizijskog odbora trgovačkog društva uvrštenog na burzu u fazi planiranja mogu utjecati na upotrebu specijalističkih vještina (eng. input) te na oblik i sadržaj revizorskog izvješća onima koji su zaduženi za upravljanje (eng. output). Suprotno tome, za kompanije u privatnom vlasništvu može postojati neposredna blizina vlasnika tijekom revizije. U tim okolnostima mogu postojati česte neformalne komunikacije koje doprinose kvaliteti revizije.

### **Kontekstualni čimbenici**

17. Postoji niz okolišnih ili kontekstualnih čimbenika, kao što su zakoni i regulative te korporativno upravljanje, koji mogu utjecati na vrstu i kvalitetu financijskog izvještavanja i, izravno ili neizravno, na kvalitetu revizije. Ako je primjereno, revizori odgovaraju na te čimbenike pri određivanju kako najbolje pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze.

#### **1. Čimbenici inputa**

1. Kvalitetne revizije uključuju revizore koji:
  - pokazuju primjerene vrijednosti, etiku i stavove; i

- imaju dostatno znanje, vještine i iskustvo te im je dodijeljeno dovoljno vremena za obavljanje revizijskog posla.
2. Ključna obilježja koji utječu na kvalitetu revizije opisani su u nastavku. Ta se obilježja primjenjuju na razini revizijskog angažmana, na razini revizorskog društva i na nacionalnoj (ili jurisdikcijskoj)<sup>4</sup> razini. Svako obilježje i razina opisani su u zasebnim odjeljcima.
- 1.1 **Vrijednosti, etika i stavovi – razina angažmana (Vidjeti: točke 2-16 Dodatka 2.)**
3. Partner angažiran za reviziju<sup>5</sup> odgovoran je za revizijski angažman i stoga je izravno odgovoran za kvalitetu revizije. Povrh preuzimanja odgovornosti za obavljanje revizije, reviziju, partner angažiran za reviziju ima ključnu ulogu u osiguravanju da angažirani tim pokazuje vrijednosti, etiku i stavove potrebne za potporu kvalitetnoj reviziji.

Ključna obilježja su:

- Angažirani tim prepoznaje: da se revizija obavlja u širem javnom interesu; i važnost ispunjavanja etičkih zahtjeva.<sup>6</sup>
- Angažirani tim pokazuje objektivnost i integritet.
- Angažirani tim je neovisan.
- Angažirani tim pokazuje profesionalnu stručnost i dužnu pažnju.
- Angažirani tim pokazuje profesionalni skepticizam.

1.2 **Vrijednosti, etika i stavovi – razina društva (Vidjeti točke 17-32 Dodatka 2.)**

4. Kultura revizorskog društva ima važan utjecaj na vrijednosti, etiku i stavove revizijskih partnera i drugih članova angažiranog tima jer okruženje u kojem angažirani tim radi može značajno utjecati na način razmišljanja partnera i osoblja, a posljedično tome i na način na koji ispunjavaju svoje odgovornosti. Iako je revizija oblikovana kako bi se zaštitio javni interes, revizorska društva često su komercijalni subjekti. Kultura svakog društva bit će važan čimbenik u određivanju načina funkcioniranja partnera i osoblja u javnom interesu i istovremeno postizanju komercijalnih ciljeva društva.
5. Ključna obilježja u vezi sa stvaranjem kulture u kojoj se cijeni kvaliteta revizije su:
- Uspostavljeni su mehanizmi upravljanja kojima se daje primjereni "ton na vrhu" i čiji je cilj zaštita neovisnosti društva.
  - Potrebne osobne karakteristike promiču se kroz sustave ocjenjivanja i nagrađivanja koji podržavaju kvalitetu revizije.
  - Financijska razmatranja ne potiču djelovanja i odluke koje narušavaju kvalitetu revizije.
  - Društvo naglašava važnost pružanja partnerima i osoblju mogućnost stalnog profesionalnog usavršavanja i pristupa visokokvalitetnoj tehničkoj podršci.
  - Društvo promiče kulturu savjetovanja o teškim pitanjima.

<sup>4</sup> Jurisdikcija može biti veća ili manja od zemlje. U nekim područjima svijeta neki aspekti regulacije revizije obuhvaća nekoliko zemalja. U nekim zemljama aspekte revizijske regulacije poduzimaju manje jedinice kao što su države ili pokrajine.

<sup>5</sup> U okružju javnog sektora pojmove "klijent", "angažman", "angažirani partner" i "društvo" treba, gdje je relevantno, tumačiti tako da se odnose na njihove ekvivalente u javnom sektoru kako su definirani u Međunarodnom standardu vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) 40, Kontrola kvalitete za vrhovne revizijske institucije, odjeljak 7.

<sup>6</sup> *Etički kodeks za profesionalne računovođe* koji je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks) identificira pet temeljnih načela profesionalne etike za profesionalne računovođe: integritet; objektivnost; profesionalna kompetentnost i dužna pažnja; povjerljivost; i profesionalno ponašanje.

- Postoje robusni sustavi za donošenje odluka o prihvaćanju i nastavljanju rada s klijentom.

### 1.3 Vrijednosti, etika i stavovi – nacionalna razina (Vidjeti točke 33-40 Dodatka 2.)

6. Nacionalne revizijske regulativne aktivnosti imaju važan utjecaj na kulturu unutar revizorskog društva i vrijednosti, etiku i stavove revizijskih partnera i drugih članova angažiranog tima. Ključna obilježja su:

- Objavljuju se etički zahtjevi koji jasno pokazuju temeljna etička načela i specifične zahtjeve koji se primjenjuju.
- Regulatori, organizacije za donošenje nacionalnih standarda i profesionalne računovodstvene organizacije aktivni su u osiguravanju razumijevanja etičkih načela i dosljedne primjene zahtjeva.
- Revizorska društva međusobno razmjenjuju informacije koje su relevantne za odluke o prihvaćanju klijenata.

### 1.4 Znanje, vještine, iskustvo i vrijeme – razina angažmana (Vidjeti točke 41-58 Dodatka 2.)

7. Angažirani partner u reviziji odgovoran je za to da se uvjeri kako angažirani tim zajedno ima primjerene kompetencije i da tim ima dovoljno vremena kako bi mogao prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze prije izdavanja revizorskog mišljenja.

8. Ključni obilježja su:

- Partneri i osoblje imaju potrebne kompetencije
- Partneri i osoblje razumiju poslovanje subjekta.
- Partneri i osoblje donose razumne prosudbe.
- Angažirani partner za reviziju aktivno je uključen u procjenu rizika, planiranje, nadziranje i pregledavanje obavljenog posla.
- Osoblje koje obavlja detaljan revizijski rad na licu mjesta ima dovoljno iskustva, njegov je rad na primjereni način usmjeravan, nadziran i pregledavan te postoji razuman stupanj kontinuiteta osoblja.
- Partneri i osoblje imaju dovoljno vremena za učinkovito obavljanje revizije.
- Angažirani partner za reviziju i drugiiskusni članovi angažiranog tima dostupni su menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje.

### 1.5 Znanje, vještine, iskustvo i vrijeme – razina društva (Vidjeti točke 59-70 Dodatka 2.)

9. Politike i postupci revizorskog društva utjecat će na potrebno znanje i iskustvo angažiranog partnera za reviziju i drugih članova angažiranog tima te na vrijeme koje im je na raspolaganju za obavljanje potrebnih revizijskih aktivnosti. Ključna obilježja su:

- Partneri i osoblje imaju dovoljno vremena za rješavanje teških pitanja kako se pojave.
- Angažirani timovi su pravilno strukturirani.
- Partneri i iskusnije osoblje pružaju manje iskusnom osoblju pravovremene ocjene i primjereno savjetovanje ili osposobljavanja "na poslu".
- Revizijskim partnerima i osoblju pruža se dovoljno osposobljavanja o revizijskim, računovodstvenim i, prema potrebi, specijaliziranim industrijskim pitanjima.

## **1.6 Znanje, vještine, iskustvo i vrijeme – nacionalna razina (Vidjeti točke 71-80 Dodatka 2.)**

10. Nacionalne aktivnosti mogu utjecati na kompetencije revizora. Ključni obilježja su:
- Postoje stabilna uređenja za izdavanje odobrenja za rad revizorskih društava i pojedinačnih revizora.
  - Zahtjevi u pogledu edukacije jasno su definirani, a osposobljavanje je adekvatno opremljeno i učinkovito.
  - Postoje mehanizmi za ažuriranje znanja revizora o aktualnim pitanjima i za pružanje osposobljavanja za primjenu novih računovodstvenih, revizijskih ili regulatornih zahtjeva.
  - Revizorska profesija je u dobroj poziciji za privlačenje i zadržavanje pojedinaca s primjerenim kvalitetama.

## **2. Procesni čimbenici**

11. Kvalitetne revizije uključuju revizore koji primjenjuju strog proces revizije i postupke kontrole kvalitete koji su u skladu sa zakonima, regulativom i primjenjivim standardima.

### **2.1 Proces revizije i postupci kontrole kvalitete – razina angažmana (Vidjeti točke 81-93 Dodatka 2.)**

12. Revizije se moraju obavljati u skladu s revizijskim standardima i podliježu postupcima kontrole kvalitete revizorskog društva koji su u skladu s MSKK 1. Oni su temelj za disciplinirani pristup procjeni rizika, planiranju, obavljanju revizijskih postupaka te konačnom oblikovanju i izražavanju mišljenja. Ponekad metodologije revizijskih društava te interne politike i postupci pružaju konkretnije smjernice o pitanjima kao što su: tko poduzima određene aktivnosti; zahtjevi za unutarnje savjetovanje i formati dokumentacije.
13. Iako će revizijski standardi i metodologija revizorskog društva oblikovati proces revizije, način na koji se taj proces primjenjuje u praksi bit će prilagođen određenoj reviziji. Ključni obilježja su:
- Angažirani tim pridržava se revizijskih standarda, relevantnih zakona i regulative te postupaka kontrole kvalitete revizorskog društva.
  - Angažirani tim na primjereni način koristi informacijsku tehnologiju.
  - Postoji učinkovita interakcija s drugima koji su uključeni u reviziju.
  - Postoje primjereni aranžmani s menadžmentom kako bi se postigao učinkovit i djelotvoran proces revizije.

### **2.2 Proces revizije i kontrole kvalitete – razina društva (Vidjeti točke: 94-111 Dodatka 2.)**

14. Politike i postupci revizorskog društva utjecat će na proces revizije. Ključna obilježja koja doprinose kvaliteti revizije su:
- Metodologija revizije prilagođena je promjenama profesionalnih standarda i nalazima iz unutarnjih pregleda kontrole kvalitete i vanjskih inspekcija.
  - Revizijska metodologija potiče pojedine članove tima na primjenu profesionalnog skepticizma i donošenje primjerenih profesionalnih prosudbi.
  - Metodologija zahtijeva učinkovito nadziranje i preispitivanje revizijskog rada.
  - Metodologija zahtijeva primjerenu revizijsku dokumentaciju.
  - Uspostavljeni su strogi postupci kontrole kvalitete i kvaliteta revizije je podložna

monitoringu i poduzimaju se primjerene posljedične mjere.

- Gdje je potrebno, provode se učinkoviti pregledi kvalitete angažmana (Pregled kontrole kvalitete angažmana, PKKA - eng. Engagement quality control reviews, EQCR).

### 2.3 Proces revizije i kontrole kvalitete – nacionalna razina (Vidjeti točke 112-119 Dodatka 2.)

15. Nacionalne regulativne aktivnosti na području revizije mogu utjecati na proces revizije.
16. MRevS-ove izdaje IAASB. Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA) postavlja visokokvalitetne etičke standarde za profesionalne računovođe razvojem čvrstog, međunarodno prikladnog Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (IAESB) razvija i poboljšava profesionalnu računovodstvenu edukaciju - koja obuhvaća tehničke kompetencije, kao i profesionalne vještine, vrijednosti, etiku i stavove za profesionalne računovođe - kroz objavljivanje međunarodnih edukacijskih standarda (MES). Ovi standardi su široko prihvaćeni na nacionalnoj razini. Ključna obilježja su:
- Objavljuju se revizijski i drugi standardi u kojima se jasno navode temeljni ciljevi, kao i posebni zahtjevi koji se primjenjuju.
  - Tijela odgovorna za vanjske revizijske inspekcije razmatraju relevantna obilježja kvalitete revizije, kako unutar revizijskih društava tako i u pojedinačnim revizijskim angažmanima.
  - Postoje učinkoviti sustavi za istraživanje navoda o nedostacima u reviziji i poduzimaju se disciplinske mjere kad je to primjereno.

### 3. Čimbenici outputa

17. Različiti dionici dobivaju različite outpute iz revizije. Ti outputi se vjerojatno ocjenjuju u smislu njihove korisnosti i pravodobnosti te će se smatrati aspektima kvalitete revizije. Oni također mogu:
- pružiti širi uvid u kvalitetu revizije. Na primjer, u izvješćima regulativnih tijela za reviziju vjerojatno će se opisati nedostaci utvrđeni u inspekcijskim aktivnostima; i
  - izravno utječu na kvalitetu revizije. Na primjer, posebna odgovornost za izvještavanje o nekom pitanju, kao što je učinkovitost internih kontrola, može dovesti do snažnijeg rada u tom području.
18. Neki dionici, posebno menadžment, oni zaduženi za upravljanje i neki regulatori, imaju izravniji uvid u neke od inputa kvalitete revizije te su stoga, barem djelomično, u boljem položaju za njihovo ocjenjivanje. Outputi od tih drugih dionika, na primjer informacije koje dostavljaju revizijski odbori, mogu vanjskim korisnicima pružiti korisne informacije o kvaliteti revizije.
19. Relevantni outputi mogu uključivati:

Razina	Outputi
3.1 Razina angažmana	<b>Od revizora</b> 3.1.1 Revizorska izvješća korisnicima revidiranih financijskih izvještaja 3.1.2 Revizorska izvješća onima koji su zaduženi za upravljanje



Razina	Outputi
	3.1.3 Revizorska izvješća menadžmentu 3.1.4 Revizorska izvješća financijskim i bonitetnim regulatorima <b>Iz subjekta</b> 3.1.5 Revidirani financijski izvještaji 3.1.6 Izvješća osoba zaduženih za upravljanje, uključujući odbore za reviziju <b>Od regulatora revizije</b> 3.1.7 Regulatori pružaju informacije o pojedinačnim revizijama
3.2 <b>Razina revizorskog društva i nacionalna razina</b>	<b>Od revizorske društva</b> 3.2.1 Izvješća o transparentnosti 3.2.2 Godišnja i druga izvješća <b>Od regulatora revizije</b> 3.2.3 Pružanje agregiranog prikaza rezultata inspekcija revizorskih društava

### 3.1 Outputi – razina angažmana

#### 3.1.1 Revizorska izvješća korisnicima revidiranih financijskih izvještaja

20. Primarni output revizije je mišljenje revizora koje korisnicima pruža povjerenje u pouzdanost revidiranih financijskih izvještaja. Za većinu korisnika izostanak modificiranog revizorskog mišljenja važan je signal o pouzdanosti financijskih informacija. Na vrijednost tog signala mogu utjecati brojni čimbenici, uključujući ugled revizorskog društva<sup>7</sup> koje je obavilo reviziju i pretpostavku o učinkovitosti primijenjenog procesa revizije.
21. Izvješće revizora pruža priliku revizoru da pruži informacije kako bi korisnicima pružio uvid u rad i nalaze revizora, a time i o kvaliteti obavljene revizije. Međutim, revizori ne koriste uvijek tu priliku, a revizorsko izvješće je tijekom godina standardizirano. Osim u okolnostima u kojima je revizorsko mišljenje modificirano, obično se ne pružaju informacije o radu i nalazima revizora.
22. Povrh proširenja informacija sadržanih u revizorskom izvješću, njihova se korisnost može također povećati ako izvješće sadrži dodatno uvjerenje o određenim pitanjima kako je propisano zakonom ili regulativom. U nekim slučajevima takvo se uvjerenje može pružiti bez proširenja opsega revizije (na primjer, potvrda da je menadžment revizoru dostavilo sve zahtijevane informacije i objašnjenja). U drugim slučajevima potrebno je proširiti opseg revizije (na primjer, pružanjem uvjerenja o učinkovitosti internih kontrola nad financijskim izvještavanjem).
23. Više informacija o reviziji obično pružaju revizori javnog sektora u glavnom revizorskom izvješću

<sup>7</sup> Ugled revizorskog društva nije posebno obrađen u Okviru jer on nije element kvalitete revizije, već nešto što može proizaći iz kontinuiranog obavljanja kvalitetne revizije. Postoji niz čimbenika koji utječu na ugled društva, uključujući njegovu veličinu, njegove marketinške aktivnosti i stupanj u kojem na njega mogu negativno utjecati sudski sporovi ili regulativne mjere.

ili u dopunskom izvješću koje je javno dostupno. Osim toga, revizori javnog sektora ponekad obavljaju svoj posao u okruženju koje građanima omogućuje pristup službenim dokumentima. Ta sloboda informiranja može dovesti do toga da revizor javnog sektora objavi detaljnije informacije o svojim revizijama, na primjer o poslovnim rizicima subjekta i internim kontrolama.

### 3.1.2 *Izvešća revizora onima koji su zaduženi za upravljanje*

24. Revizijski standardi obično zahtijevaju od revizora pravodobno komuniciranje s osobama zaduženima za upravljanje o određenim pitanjima. Na primjer, MRevS-ovi<sup>8</sup> zahtijevaju komunikaciju o:
- odgovornostima revizora;
  - planiranom opsegu primjene i vremenskom rasporedu revizije;
  - informacijama o prijetnjama objektivnosti revizora i povezanim zaštitnim mjerama koje su primijenjene;
  - značajnim nalazima revizije.
25. Ta su pitanja često obuhvaćena pisanim izvješćima osobama zaduženima za upravljanje. Međutim, očekuje se da će zahtjevi revizijskih standarda naglasiti potrebu za širim i opsežnijim raspravama između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje. Osobe zadužene za upravljanje vjerojatno će ocijeniti vrijednost i vrijeme kako pisanih izvješća tako i manje formalne komunikacije pri razmatranju ukupne kvalitete revizije.
26. U odnosu na kvalitetu i korisnost komunikacija, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu posebno cijiniti revizorske komunikacije koje pružaju:
- nepristrane uvide u uspješnost menadžmenta u ispunjavanju njegovih odgovornosti za sastavljanje financijskih izvještaja;
  - uvid u prakse financijskog izvještavanja subjekta, uključujući djelovanje internih kontrola;
  - preporuke za poboljšanje procesa financijskog izvještavanja subjekta; i
  - informacije koje im omogućuju učinkovito ispunjavanje odgovornosti za upravljanje.

### 3.1.3 *Revizorska izvješća menadžmentu*

27. Tijekom revizije revizor će također imati opsežnu komunikaciju s menadžmentom. Mnoge od tih komunikacija su neformalne, ali ponekad revizor može odlučiti ili menadžment može zatražiti od revizora da formalizira zapažanja u pisanom izvješću. U takvim okolnostima menadžment će vjerojatno staviti naglasak na percipiranu vrijednost i vrijeme takvih izvješća pri razmatranju ukupne kvalitete revizije.
28. Osim komunikacije o pitanjima financijskog izvještavanja, menadžment može posebno cijiniti:
- uvide u određena područja poslovanja i sustava subjekta te preporuke za njihovo poboljšanje;
  - zapažanja o regulativnim pitanjima; i
  - globalne perspektive o značajnim industrijskim pitanjima ili trendovima.
29. Menadžment, osobito manjih subjekata u kojima resursi mogu biti ograničeni, može cijiniti poslovne savjete revizora. U takvim okolnostima revizor mora biti svjestan prijetnji neovisnosti koje se mogu pojaviti.

---

<sup>8</sup> MRevS 260, *Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje*

### 3.1.4 *Revizorska izvješća financijskim i bonitetnim regulatorima*

30. Nacionalni zakoni ili regulativa mogu zahtijevati od revizora komuniciranje s financijskim ili bonitetnim regulatorima, bilo na rutinskoj osnovi ili u posebnim okolnostima. Nacionalni zahtjevi se razlikuju, ali mogu uključivati:
- izražavanje uvjerenja o aspektima procesa financijskog izvještavanja, na primjer, o internim kontrolama;
  - izvještavanje o pitanjima za koja regulatori vjeruju da će im vjerojatno biti značajna;
  - prijavljivanje nezakonitih radnji, uključujući sumnje u pranje novca.
31. U takvim okolnostima regulatori će vjerojatno staviti naglasak na percipiranu vrijednost i vrijeme takvih izvješća pri razmatranju ukupne kvalitete revizije.

### 3.1.5 *Revidirani financijski izvještaji*

32. Uvjerenjem se povećava vjerodostojnost financijskog izvještavanja i potencijalno dovodi do poboljšanja kvalitete financijskog izvještavanja. Na primjer, revizija može rezultirati time da menadžment izmijeni nacrt financijskih izvještaja. Te promjene mogu biti kvantitativne ili kvalitativne prirode, kao što je pojašnjenje objavljivanja u bilješkama uz financijske izvještaje. Iako takve promjene obično nisu transparentne za korisnike, suočene s onim što smatraju visokokvalitetnim financijskim izvještajima, korisnici mogu podrazumijevati da je obavljena kvalitetna revizija. Obratno će zasigurno biti slučaj, tj. suočeni s financijskim izvještajima koji sadrže aritmetičke pogreške, nedosljednosti i objavljivanja koja je teško razumjeti, u nedostatku izvješća kvalificiranog revizora, korisnici mogu zaključiti da je obavljena revizija loše kvalitete.
33. U nekim jurisdikcijama subjekti su dužni prepraviti revidirane financijske izvještaje za koje je utvrđeno da sadrže značajne pogreške. Potreba da subjekt prepravi svoje financijske izvještaje može, ovisno o razlozima prepravljivanja, navesti korisnike da povjeruju da je došlo do pogrešaka u reviziji.

### 3.1.6 *Izvješća osoba zaduženih za upravljanje, uključujući revizijske odbore*

34. U nizu zemalja osobe koje su zadužene za upravljanje, posebno revizijski odbori trgovačkih društava uvrštenih na burzu, imaju posebne odgovornosti za određeni stupanj nadzora nad revizorom ili nad aspektima revizijskog procesa. Iako će korisnici vjerojatno zaključiti da će aktivno sudjelovanje visokokvalitetnog revizorskog odbora imati pozitivan učinak na kvalitetu revizije, postoji znatna varijabilnost u mjeri u kojoj revizorski odbori korisnicima priopćavaju način na koji su ispunili te odgovornosti.
35. Postoji mogućnost potpunijeg objavljivanja aktivnosti revizijskih odbora kako bi se time koristilo stvarnoj kvaliteti revizije i percepciji korisnika o njoj. Stoga neke zemlje aktivno istražuju treba li uključiti više informacija u godišnja izvješća o aktivnostima revizijskih odbora u vezi s vanjskom revizijom.

### 3.1.7 *Regulatori koji pružaju informacije o pojedinačnim revizijama*

36. U nekim zemljama revizijska regulativna tijela rezultate provjera pojedinačnih revizija stavljaju na raspolaganje relevantnim revizijskim odborima, iako te informacije obično nisu javno dostupne.

## 3.2 **Outputi – na razini društva i na nacionalnoj razini**

### 3.2.1 *Izvješća o transparentnosti*

37. Revizorska društva mogu pružiti općenite informacije o kvaliteti revizije. Nekoliko zemalja

uvelo je zahtjeve za revizorska društva da dostave izvješća o transparentnosti koja pružaju informacije o sustavima upravljanja revizorskim društvima i sustavima kontrole kvalitete.<sup>9</sup> Stavljanje takvih informacija na raspolaganje može pomoći korisnicima revidiranih financijskih izvještaja koji nisu u blizini procesa revizije da razumiju značajke pojedinačnih revizorskih društava i pokretače kvalitete revizije u tim društvima. Ako ključni dionici ne mogu izravno ocijeniti kvalitetu revizije, te informacije mogu pomoći subjektima u odabiru novog revizorskog društva.

38. Izvješća o transparentnosti također pružaju priliku revizorskim društvima da se razlikuju od drugih isticanjem određenih aspekata svojih politika i pristupa revizijama te da se stoga natječu u aspektima kvalitete revizije. Objavljivanje informacija o, primjerice, procesima i praksama društva za kontrolu kvalitete, osiguravanju neovisnosti i upravljanju društvom pruža jasan poticaj svima unutar revizorskog društva da ispune duh i slovo obveza društva.

### 3.2.2 Godišnja i druga izvješća

39. Neka revizorska društva objavljuju godišnja izvješća. Godišnja izvješća tim tijelima pružaju priliku opisati ključne pokazatelje uspješnosti u vezi s kvalitetom revizije i inicijative poduzete za njezino povećanje. Takve informacije mogu im pomoći da se razlikuju od drugih u pogledu kvalitete revizije.
40. Povrh toga, revizijska tijela javnog sektora mogu izdavati druga izvješća u kojima se donose opći zaključci za niz revizija koje obavljaju, pri čemu se utvrđuju zajedničke slabosti u upravljanju, računovodstvu i izvještavanju. Ta izvješća mogu uključivati preporuke za izmjene općih zakona i regulative koji se odnose na državne subjekte.

### 3.2.3 Pružanje agregiranog prikaza rezultata provjera u revizorskim društvima

41. U mnogim zemljama regulatori revizije svake godine izvještavaju o rezultatima provjera revizije. Razina detalja navedena u takvim izvješćima varira. U nekim zemljama izvješća objedinjuju rezultate provjera u svim revizorskim društvima; u drugim zemljama izvješća se objavljuju za zasebna revizorska društva.
42. Objava pojedinačnih izvješća o provjerama u revizorskim društvima može imati važnu ulogu u pogledu poboljšanja kvalitete revizije, uključujući percepciju kvalitete revizije od strane ključnih dionika (posebno ulagatelja i korisnika revizijskih izvješća). Rasprava o tome je li korisno da regulatori revizije javno izvješćuju o pojedinačnim revizorskim društvima je vrlo uravnotežena. Neki vjeruju da će transparentnost nalaza u postupcima provjere koji se odnose na pojedinačna revizorska društva pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih odgovornosti te će imati pozitivan učinak na kvalitetu revizije dajući društvima poticaj da pokažu poboljšanja kvalitete svojeg rada na godišnjoj razini. Drugi vjeruju da javno izvještavanje o nalazima specifičnim za revizorska društva može dovesti do toga da revizorska društva usvoje obrambeniji pristup u reagiranju na nalaze u postupcima provjere na štetu kvalitete revizije.

## 4. Ključne interakcije unutar lanca opskrbe financijskim izvještavanjem

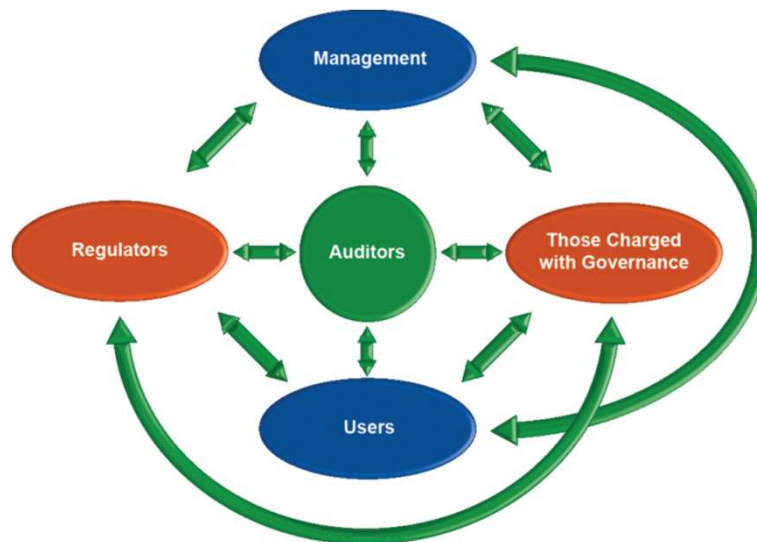
43. U svojem izvještaju za 2008. *Lanac opskrbe financijskim izvještavanjem: sadašnje perspektive i upute*,<sup>10</sup> Međunarodna federacija računovođa (eng. IFAC) opisuje lanac opskrbe financijskim izvještavanjem kao "ljudе i procese uključene u sastavljanje, odobravanje, reviziju, analizu i

<sup>9</sup> Na primjer, za države članice Europske unije Direktivom o zakonskoj reviziji od društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa zahtijeva se da svake godine objave određene informacije koje obuhvaćaju pravnu strukturu revizorskih društava, mrežu čiji su dio, sustave korporativnog upravljanja i kontrole kvalitete, financijske informacije i informacije o osnovi naknade za partnere.

<sup>10</sup> Izvješću se može pristupiti na: [web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf](http://web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf)

korištenje financijskih izvještaja".

44. IFAC je primijetio kako sve karike u lancu moraju biti visokokvalitetne i usko povezane u cilju osiguravanja visokokvalitetnog financijskog izvještavanja. Iako svaka zasebna karika u lancu opskrbe ima važnu ulogu u podupiranju visokokvalitetnog financijskog izvještavanja, vrsta veza ili interakcija između karika može imati poseban utjecaj na kvalitetu revizije.
45. Upravo kroz te interakcije, uključujući formalnu i neformalnu komunikaciju, sudionici u lancu opskrbe mogu utjecati na ponašanje i stavove drugih i time pridonijeti poboljšanju kvalitete revizije. Na vrstu i opseg interakcija utjecat će i ciljevi uključenih pojedinaca i kontekst u kojem se interakcije odvijaju.
46. Interakcije opisane u sljedećim odjeljcima interakcije su jedan-na-jedan. Međutim, kvaliteta revizije može imati koristi kad se revizori i ključni dionici sastanu kako bi raspravljali o pitanjima koja su relevantna za kvalitetu revizije.
47. Neke od važnijih interakcija<sup>11</sup> s obzirom na kvalitetu revizije, opisane su u nastavku<sup>12</sup>.



#### 4.1 Interakcije između revizora i menadžmenta<sup>13</sup>

48. Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja i za takve interne kontrole koje su potrebne kako bi se osiguralo da su informacije za sastavljanje financijskih izvještaja pouzdane i pravodobno dostupne. Menadžment je također odgovoran za osiguravanje usklađenosti financijskih izvještaja s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i, ako je relevantno, prezentiranje temeljnih transakcija i događaja na način kojim se postiže fer prezentacija.
49. Potpun i pravodoban pristup relevantnim informacijama i pojedincima unutar i izvan subjekta pomaže revizoru u prikupljanju revizijskih dokaza. Otvoren i konstruktivan odnos pomaže revizoru u utvrđivanju, procjeni i reagiranju na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, osobito u pogledu složenih ili neuobičajenih transakcija, ili u pitanjima koja uključuju značajnu prosudbu ili neizvjesnost. U nedostatku suradnje i otvorenog dijaloga, malo je vjerojatno da se kvalitetna revizija može učinkovito obaviti.

<sup>11</sup> Ovaj se odjeljak bavi samo vanjskim interakcijama, to jest, interakcijama izvan angažiranog tima za reviziju. O interakcijama unutar angažiranog tima za reviziju raspravlja se u odjeljku 1: Inputi.

<sup>12</sup> Zbog tehničke nemogućnosti uređenja slike, prijevod teksta daje se u nastavku: **Auditors – Revizori**; **Management – Menadžment**; **Users – Korisnici**; **Regulators – Regulaori**; **Those Charged with Governance – Oni koji su zaduženi za upravljanje**

<sup>13</sup> U mnogim manjim subjektima postoji mala razlika između menadžmenta i onih zaduženih za upravljanje. Vlasnik-menadžer obično ima obje uloge.

50. Kako bi pomogao revizijskoj učinkovitosti, revizor će u ranoj fazi revizije vjerojatno s menadžmentom raspravljati o potrebama za informacijama i dogovoriti primjereni vremenski raspored. Revizor će također vjerojatno raspravljati o nalazima revizije s menadžmentom kako se nalazi pojavljuju kako bi menadžment mogao pravodobno dati objašnjenja ili, ako je potrebno, obaviti dodatnu analizu.
51. Otvoren i konstruktivan odnos između revizora i menadžmenta također pomaže u stvaranju okruženja u kojem menadžment može imati koristi od zapažanja revizora o pitanjima kao što su:
- Moguća poboljšanja u praksi financijskog izvještavanja subjekta.
  - Moguća poboljšanja internih kontrola nad financijskim izvještavanjem.
  - Novi zahtjevi vezani za financijsko izvještavanje.
  - Perspektive o industrijskim pitanjima.
  - Zapažanja o pravnim i regulativnim pitanjima.
52. Potrebno je razlikovati otvoren i konstruktivan odnos između revizora i menadžmenta od pretjerane zblizenosti do koje može doći kad revizori tijekom godine provedu dulja razdoblja kod istog revizorskog klijenta. Za kvalitetu revizije ključno je da revizori ostanu skeptični i objektivni te da su spremni dovesti u pitanje pouzdanost informacija koje im se pružaju.

#### 4.2 Interakcije između revizora i onih zaduženih za upravljanje

53. Osobe koje su zadužene za upravljanje odgovorne su za nadzor strateškog smjera subjekta i njegovih obveza povezanih s polaganjem računa. To uključuje nadzor nad procesom financijskog izvještavanja subjekta. U trgovačkim društvima uvrštenima na burzu i drugim velikim subjektima veliki dio posla povezanog s nadzorom nad procesom financijskog izvještavanja subjekta često obavlja revizijski odbor.
54. Učinkovita dvosmjerna komunikacija s revizorima može pomoći osobama koje su zadužene za upravljanje u ispunjavanju tih odgovornosti. Konkretno, oni zaduženi za upravljanje mogu imati koristi od revizorskih stajališta o pitanjima kao što su rizici financijskog izvještavanja s kojima se subjekt suočava, glavna područja procjene menadžmenta u financijskim izvještajima i uvid u kvalitetu procesa financijskog izvještavanja subjekta, uključujući nedostatke u njegovim internim financijskim kontrolama. Te informacije mogu pomoći osobama zaduženima za upravljanje pri zaključivanju o fer prezentiranju financijskih izvještaja, osobito ako revizor ima dvojbe na koje menadžment nije reagirao.
55. Revizor je dužan komunicirati s osobama koje su zadužene za upravljanje (uključujući revizijski odbor ako postoji) o pitanjima planiranja i značajnim nalazima. Ponekad je učinkovita komunikacija olakšana ako se barem jedan sastanak ili dio sastanka odvija bez sudjelovanja menadžmenta. Za manje subjekte komunikacija između revizora i onih zaduženih za upravljanje često će biti češća i manje formalna.
56. Osobe zadužene za upravljanje također mogu utjecati na kvalitetu revizije putem:
- zauzimanja stajališta o rizicima financijskog izvještavanja i područjima poslovanja koja zahtijevaju posebnu revizijsku pozornost;
  - uzimanja u obzir hoće li se dodijeliti dostatni revizijski resursi za učinkovito obavljanje revizije i da revizijska naknada to odražava na primjeren način;
  - razmatranja pitanja neovisnosti i procjene njihova razrješavanja;

- procjenu načina na koji je revizor provjeravao menadžment tijekom revizije, osobito u pogledu procjene rizika od prijevara, procjena i pretpostavki menadžmenta te izbora računovodstvenih politika; i
- stvaranje okruženja u kojem se menadžment ne može oduprijeti tome da ga revizori preispituju i nije pretjerano obrambeno nastrojen kad se raspravlja o teškim ili prijepornim pitanjima.

#### 4.3 Interakcije između revizora i korisnika financijskih izvještaja

57. U nekim zemljama regulativni okvir pruža korisnicima mogućnost u određenoj mjeri interakcije s revizorima. Na primjer, u nizu jurisdikcija dioničari subjekta moraju odobriti prijedloge za imenovanje, ponovno imenovanje ili zamjenu revizora subjekta na glavnoj skupštini. Dioničari također mogu imati pravo ispitati revizora o svim značajnim pitanjima koja se odnose na reviziju na glavnoj skupštini. Te interakcije mogu revizorima pružiti dodatnu motivaciju za obavljanje kvalitetne revizije.
58. Korisnici također mogu htjeti ispitati razloge za promjenu revizora. To će biti olakšano kad informacije povezane s razlozima promjena budu pravodobno javno objavljene.
59. Revizori javnog sektora često imaju izravan kontakt s primarnim korisnicima financijskih izvještaja. Nije neuobičajeno da revizori daju prezentacije o svojim nalazima zakonodavnom tijelu ili ministarstvima (u vezi s vladinim agencijama državnih društva), kao i da im pružaju:
- nepristrane i politički neutralne uvide u poslovanje i prakse financijskog izvještavanja subjekta; i
  - konstruktivne i pravodobne preporuke u područjima obavljanja poslova (uključujući vrijednost za novac) i usklađenosti s relevantnim mandatima.

Takve prezentacije mogu poboljšati znanje revizora o očekivanjima primarnih korisnika financijskih izvještaja i pružiti primarnim korisnicima priliku za procjenu kvalitete revizije.

60. Revizijska profesija, posebno profesionalne računovodstvene organizacije, ponekad mogu organizirati forume, konferencije i druge sastanke i rasprave na visokoj razini, gdje revizori mogu surađivati sa skupinama korisnika financijskih izvještaja kako bi raspravljali o pitanjima od važnosti za kvalitetu revizije.

#### 4.4 Interakcije između revizora i regulatora

61. Postoji niz različitih vrsta regulatora koji utječu na reviziju: regulatori financijskih tržišta, sudionika na financijskim tržištima i financijskog izvještavanja ("financijski regulatori"); regulatori određenih vrsta subjekata kao što su banke i osiguravajuća društva ("bonitetni regulatori"); i regulatori s izravnim nadzorom nad nekim revizorskim društvima ("regulatori revizije"). U nekim zemljama postoji niz financijskih i bonitetnih regulatora i korisno im je koordinirati svoje aktivnosti povezane s kvalitetom revizije.

##### 4.4.1 *Financijski i bonitetni regulatori*

62. U mnogim aspektima financijski i bonitetni regulatori i revizori imaju komplementarne probleme, iako bi žarišta njihovih razmatranja mogla biti različita. Stoga primjerena razmjena informacija između tih strana može poboljšati regulatorni postupak i doprinijeti kvaliteti revizije.
63. Revizija je važna financijskim i bonitetnim regulatorima. Ti regulatori obično zahtijevaju reviziju financijskih izvještaja relevantnih subjekata, a ponekad proširuju opseg revizije na pitanja kao što je učinkovitost sustava unutarnje financijske kontrole u kompaniji. Povrh toga, ti regulatori ponekad zahtijevaju od revizora uvjerenje o određenim pitanjima.

64. Osim formalnih odgovornosti za izvještavanje, financijski i bonitetni regulatori mogu biti obaviješteni o pitanjima koja dolaze na pozornost revizora tijekom obavljanja revizije. U slučaju bankarskih regulatora, to može uključivati pitanja kao što su:
- Informacije koje ukazuju na neispunjavanje jednog od zahtjeva vezanog uz odobrenje za rad banke.
  - Informacije koje mogu ukazivati na značajno kršenje zakona i regulative.
  - Značajne nepovoljne promjene u rizicima poslovanja banaka i pitanjima vremenski neograničenog poslovanja.
65. Financijski i bonitetni (prudencijalni) regulatori ponekad raspolažu informacijama koje bi, ako ih revizor poznaje, utjecale na opseg revizije i potencijalno na zaključke revizora i revizorsko mišljenje.

#### 4.4.2 Revizijski regulatori<sup>14</sup>

66. Formiranje neovisnih regulatora revizije u mnogim zemljama zaduženim za nadzor nad revizorskim društvima i pojedinačnim revizijama pruža priliku i za povećanje kvalitete revizije i za povećanje transparentnosti kvalitete revizije za korisnike.
67. Otvorena komunikacija između revizorskih društava i regulatora za reviziju pomoći će regulatorima u učinkovitom obavljanju svojih aktivnosti. Nadalje, jasna komunikacija o nalazima revizijskih nadzora omogućit će revizorskim društvima bolje razumijevanje temeljnih uzroka utvrđenih nedostataka i reagiranje na njih na pozitivan način.
68. Dijalog između revizijskih regulatora u različitim zemljama, s ciljem promicanja dosljednosti nadzornih pristupa, potencijalno će ojačati kvalitetu globalne revizije.<sup>15</sup>

#### 4.5 Interakcije između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

69. Snažna predanost poštenju i integritetu unutar subjekta pozitivno utječe na kvalitetu i pouzdanost njegova procesa financijskog izvještavanja. Takva kultura, koju uspostavljaju i njeguju oni zaduženi za upravljanje radeći zajedno s višim članovima menadžmenta, promiče razvoj i održavanje primjerenih računovodstvenih politika i procesa, kao i otvorenu razmjenu informacija potrebnih za visokokvalitetno financijsko izvještavanje.
70. Kako bi se to postiglo, oni koji su zaduženi za upravljanje ovise o transparentnom i konstruktivnom odnosu s menadžmentom i pomaganju im pri ispunjavanju svoje odgovornosti za nadzor nad procesom financijskog izvještavanja. Za to je potrebna spremnost menadžmenta za raspravljavanje s onima koji su zaduženi za pitanja upravljanja kao što su:
- utvrđena i potencijalno značajna pitanja povezana s financijskim izvještavanjem i regulativom;
  - pretpostavke koje stoje iza značajnih računovodstvenih prosudbi uključenih u proces financijskog izvještavanja.
  - područja u kojima se može ojačati proces financijskog izvještavanja.
71. Ako revizor ima dvojbi u vezi s odnosom između menadžmenta i onih koji su zaduženi za

<sup>14</sup> U javnom sektoru revizijska tijela javnog sektora obično nisu podređena vanjskom regulativnom nadzoru. Oni odgovaraju parlamentu, zakonodavcima ili ekvivalentu, koji s vremena na vrijeme mogu preispitivati kvalitetu revizijskih aktivnosti.

<sup>15</sup> U međunarodnom kontekstu, aktivnosti Međunarodnog foruma neovisnih regulatora revizije (IFIAR) olakšavaju razmjenu znanja i promiču veću koordinaciju među revizorskim regulatorima. IFIAR-ova *Temeljna načela za neovisne revizijske regulatore* navode i ovo: "načela su namijenjena podupiranju suradnje među regulatorima i promicanju veće dosljednosti revizijskog nadzora." Više informacija o njegovim aktivnostima možete pronaći na njegovim internetskim stranicama: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)



upravljanje, revizor je osobito oprezan spram značajnih nedostataka u internim kontrolama, pogrešaka u procesu financijskog izvještavanja i rizika prijevare. Također će biti važno da revizor nastoji razumjeti razloge koji stoje iza nedostataka u odnosu jer će vrsta bilo kojih revizijskih reakcija ovisiti o okolnostima. Na primjer, revizijska reakcija kad oni zaduženi za upravljanje sumnjaju u integritet menadžmenta razlikovat će se od reakcije u slučaju kad menadžment izražava rezerve u pogledu kompetentnosti osoba zaduženih za upravljanje.

72. U ekstremnim slučajevima, kad revizor ima ozbiljne dvojbe zbog odnosa između menadžmenta i onih zaduženih za upravljanje, revizor razmatra može li se obaviti učinkovita i djelotvorna revizija, a time i hoće li nastaviti odnos s klijentom.

#### **4.6 Interakcije između menadžmenta i regulatora**

73. Mjera u kojoj financijski regulatori stupaju u interakciju s menadžmentom u vezi s financijskim izvještavanjem razlikuje se među zemljama i industrijskim sektorima. Neki financijski regulatori uspostavljaju i nadziru provođenje okvira financijskog izvještavanja i mogu postaviti pitanja menadžmentu o aspektima financijskih izvještaja. To pak može dovesti do toga da menadžment probleme raspravi s revizorom, što može utjecati na kvalitetu revizije u sljedećim godinama. Nadalje, u nekim sektorima kao što je bankarstvo bonitetni regulatori mogu obavljati izravne nadzorne aktivnosti koje uključuju interakciju s menadžmentom. Revizor pribavlja razumijevanje tih interakcija jer su one izvor relevantnih informacija i percepcija.

#### **4.7 Interakcije između menadžmenta i korisnika financijskih izvještaja**

74. Osim samog izdavanja financijskih izvještaja, menadžment može biti u interakciji s korisnicima, osobito ulagateljima, na niz drugih načina, među ostalim izdavanjem priopćenja za javnost u kojima se najavljuju značajne transakcije ili događaji te održavanjem brifinga s analitičarima i drugih sastanaka s ulagateljima. Interakcije između menadžmenta i korisnika pružaju mogućnosti za poboljšanje razumijevanja financijskih izvještaja od strane korisnika. Povrh toga, dvosmjerne interakcije kao što su sastanci između menadžmenta i ulagatelja mogu pružiti dodatnu motivaciju menadžmentu za postizanje visokokvalitetnog financijskog izvještavanja.
75. Općenitije, korisnici, kao što su institucionalni ulagatelji, mogu ojačati važnost kvalitete revizije aktivnim interesom za istraživanje pitanja vezanih za menadžment o kojima je revizor zauzeo javno stajalište, primjerice modifikacijom revizorskog mišljenja ili izdavanjem izjave dioničarima u kojoj se objašnjavaju relevantna pitanja.

#### **4.8 Interakcije između onih zaduženih za upravljanje i regulatora**

76. Kao i kod menadžmenta, opseg u kojem financijski regulatori stupaju u interakciju s onima koji su zaduženi za upravljanje razlikuje se među zemljama i industrijama.
77. Iako je do danas bilo relativno malo interakcije između regulativnih tijela za reviziju i onih koji su zaduženi za upravljanje, potencijal za to postoji. Na primjer, u nekim jurisdikcijama regulatori revizije priopćavaju nalaze iz nadzora nad pojedinačnim revizijama ili zahtijevaju od revizora da dostave nalaze iz nadzora nad pojedinačnim revizijama onima koji su zaduženi za upravljanje relevantnim subjektima. Nadalje, nadzornici revizije mogu tražiti stajališta osoba zaduženih za upravljanje o kvaliteti pojedinačnih revizija u okviru svojih nadzornih aktivnosti.

#### **4.9 Interakcije između onih koji su zaduženi za upravljanje i korisnika financijskih izvještaja**

78. U nizu zemalja osobe zadužene za upravljanje, uključujući revizijske odbore ako postoje, imaju određene odgovornosti za određeni stupanj nadzora nad revizorima ili aspektima revizijskog procesa. Percepcija korisnika o kvaliteti revizije vjerojatno će se poboljšati aktivnim sudjelovanjem visokokvalitetnog i transparentnog revizijskog odbora. Međutim, postoji znatna

varijabilnost u stupnju u kojem oni zaduženi za upravljanje korisnicima priopćavaju način na koji su ispunili svoje odgovornosti.

#### 4.10 Interakcije između regulatora i korisnika financijskih izvještaja

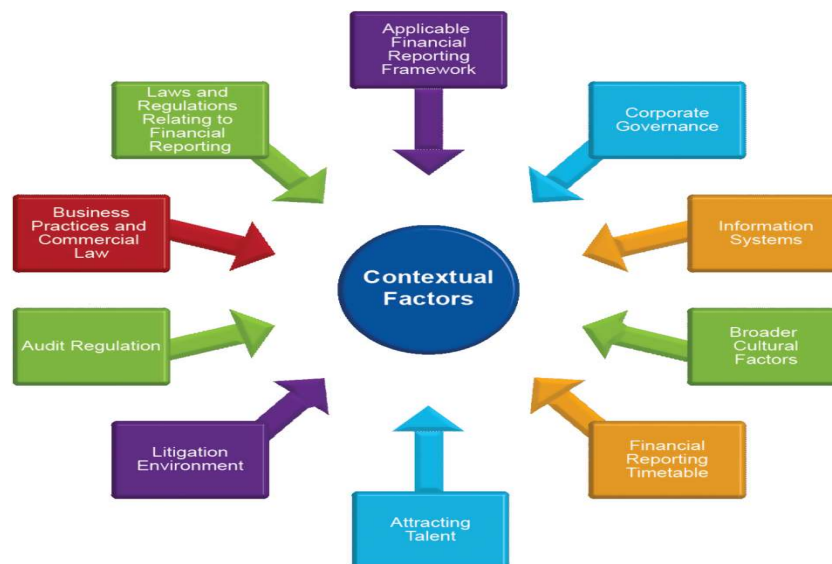
79. Vanjski nadzor nad kvalitetom revizije obavlja se u sve većem broju zemalja kao dio neovisnih mehanizama nadzora revizije. Revizijski regulatori obično javno izvješćuju o svojim aktivnostima u cjelini što korisnicima općenito može dati dojam kvalitete revizije. Neka nadzorna tijela javno izvještavaju o svojim nalazima koji se odnose na pojedinačna revizorska društva, a to korisnicima pruža konkretnije informacije.

### 5. Kontekstualni čimbenici

80. Okruženje u kojem se obavlja financijsko izvještavanje i revizija razlikuje se među zemljama. U nekim zemljama poslovne prakse mogu biti relativno neformalne, a trgovačko pravo relativno slabije razvijeno. U takvim zemljama vanjsko financijsko izvještavanje može biti ograničeno, a s njim povezana očekivanja korisnika, niska. Kako se zemlja razvija, a osobito kako društva rastu, i potrebna su im financijska sredstva s tržišta kapitala, okruženje postaje složenije. Financijsko izvještavanje postaje važnije, a očekivanja korisnika o njegovoj brzini i pouzdanosti stalno rastu. Kao odgovor na to, razvijaju se zakon, zahtjevi za financijsko izvještavanje i procesi korporativnog upravljanja.

81. Zajedno, ti čimbenici okruženja ili kontekstualni čimbenici imaju potencijal za utjecanje na vrstu i kvalitetu financijskog izvještavanja i, izravno ili neizravno, na kvalitetu revizije. Ako je primjereno, revizori reagiraju na te čimbenike pri određivanju kako najbolje pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze.

82. Kontekstualni čimbenici uključuju<sup>16</sup>:



#### 5.1 Poslovne prakse i trgovačko pravo

83. Na formalnost načina poslovanja utjecat će nacionalni običaji i trgovačko pravo. U nekim

<sup>16</sup> Zbog tehničke nemogućnosti uređenja slike, prijevod teksta daje se u nastavku: Contextual Factors – Kontekstualni čimbenici; Business Practices and Commercial Law – Poslovne prakse i trgovački zakon; Laws and Regulations Relating to Financial Reporting – Zakoni i regulative za financijsko izvještavanje; Applicable Financial Reporting Framework – Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; Information Systems – Informacijski sustavi; Corporate Governance – Korporativno upravljanje; Broader Cultural Factors – Širi čimbenici kulture; Audit Regulation – Revizijska regulativa; Litigation Environment – Sudski procesi u okruženju; Attracting Talent – Privlačenje talenata; Financial Reporting Timetable - Vremenski raspored financijskog izvještavanja

nacionalnim okruženjima, na primjer, može biti uobičajeno da subjekti neformalno sklapaju transakcije s drugim stranama, oslanjajući se na odnose povjerenja. Postoje okruženja u kojima trgovačke strane prvenstveno uključuju povezane strane, kao što su subjekti u vlasništvu članova obitelji menadžmenta ili subjekti pod kontrolom vlade.

84. Trgovačko pravo utjecat će na formalnost s kojom društva obavljaju transakcije. Konkretno, ugovorno pravo određuje kad nastaju prava i obveze tijekom dovršavanja transakcija. Ako su trgovački zakoni manje razvijeni, menadžmentu može biti izazovno utvrditi vlasnička prava i procijeniti primjerenost rezerviranja za obveze.
85. U nekim okolnostima uvjeti transakcija mogu biti nejasni ili neevidentirani, a sporazumi mogu podlijevati usmenoj izmjeni. U takvim okolnostima je teško razdvojiti odgovornosti i učinkovitost sustava internih kontrola je smanjena, što stvara mogućnosti za prijevare i korupciju. Nedostatak prikladne dokumentacije u tim okolnostima predstavlja znatne izazove za one koji su zaduženi za upravljanje u razumijevanju ekonomskog sadržaja transakcija i utvrđivanju jesu li one u potpunosti i na primjereni način evidentirane u računovodstvu.
86. Stavovi prema poreznoj usklađenosti također se razlikuju. U nekim okruženjima menadžment može nastojati minimizirati porezne obveze mjerama kao što je odgoda izdavanja računa čak i kad su ispunjene ugovorne obveze. U drugim okruženjima; može se imati više od jednog skupa poslovnih knjiga – jedan koji prikazuje "ekonomski" položaj i jedan koji prikazuje "porezni" položaj – što može dovesti do zabune. Takve okolnosti vjerojatno stvaraju složenost i zahtijevaju rezerviranje za potencijalnu poreznu obvezu, koja je obično podložna znatnoj neizvjesnosti vrednovanja.

## 5.2 Zakoni i regulativa koji se odnose na financijsko izvještavanje

87. Zakoni i regulativa koji se odnose na financijsko izvještavanje općenito se razvijaju kao reakcija na odgovornost društva prema dionicima. Za subjekte uvrštene na burzu u kojima nedostaje bliskost između vlasnika i menadžmenta, regulativa i objavljivanje financijskih izvještaja oblikovani su kako bi zaštitili interese dioničara koji nemaju pristup internim financijskim informacijama. Suprotno tome, opseg regulative i objavljivanja u financijskim izvještajima u drugim subjektima vjerojatno će se utvrditi na nižoj razini, s obzirom na to da dionici mogu biti uključeni u upravljanje poslovanjem i tako imati pristup internim informacijama.
88. Osim što pružaju opći okvir za način poslovanja, zakoni i regulativa mogu izravno utjecati na vrstu i opseg informacija o financijskom izvještavanju koji se pružaju određenim skupinama dionika, osobito ako se strogo provode. U tim okolnostima zakoni i regulativa mogu korisno:
  - definirati odgovornosti menadžmenta u vezi s financijskim izvještavanjem;
  - predvidjeti poduzimanje kaznenih mjera protiv menadžmenta zbog počinjenja djela prijevarnog financijskog izvještavanja;
  - poticati usklađenost sa zahtjevima financijskog izvještavanja putem mehanizama nadzora i provedbe;
  - nametanje obveza menadžmentu da u potpunosti surađuje s revizorima, uključujući pružanje svih potrebnih informacija i pristupa revizorima; i
  - predvidjeti kaznene mjere protiv menadžmenta za pružanje obmanjujućih informacija revizorima.
89. Međutim, čak i najjači zakoni i regulativa neće u potpunosti eliminirati loše stavove prema usklađenosti ili neetičke poslovne prakse. U skladu s tim, postoje ograničenja u tome koliko pravni

i regulativni okvir može utjecati na ponašanje menadžmenta.

### 5.3 Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja

90. Okvir financijskog izvještavanja ključan je čimbenik u kvaliteti financijskog izvještavanja. Jasan okvir pomaže menadžmentu u računovodstvenim odlukama i osigurava dosljednost primjene. Međutim, pretjerano složen okvir financijskog izvještavanja može otežati menadžmentu razumijevanje računovodstvenih zahtjeva, a onima koji su zaduženi za upravljanje da osiguraju učinkovit nadzor nad postupkom financijskog izvještavanja.
91. Te poteškoće pogoršavaju česte promjene zahtjeva financijskog izvještavanja i objavljivanja koje mogu, barem kratkoročno, povećati potencijal za veću nedosljednost u načinu na koji različiti subjekti primjenjuju standarde.
92. Vrsta i složenost okvira financijskog izvještavanja također mogu utjecati na percepciju kvalitete revizije. Neki smatraju da okvir financijskog izvještavanja koji se neopravdano temelji na načelima omogućuje menadžmentu previše širine da uzme u obzir transakcije na način koji odgovara ciljevima menadžmenta i otežava revizorima preispitivanje tog načina. S druge strane, drugi smatraju da pretjerano isticanje pravila potiče strogi pristup usklađenosti financijskog izvještavanja, što može značiti da se revizori teško usredotočuju na suštinu transakcija i preispituju fer prezentiranje financijskih izvještaja.
93. Posljednjih godina kretanja u financijskom izvještavanju sve su više usmjerena na zadovoljavanje potreba korisnika za financijskim informacijama koje su "relevantnije", čak i ako takve informacije mogu biti subjektivnije i manje "pouzdanе". To je posebno dovelo do trenda veće uporabe mjerenja fer vrijednosti i drugih procjena, što može imati znatnu neizvjesnost mjerenja. Objavljivanja u vezi s temeljnim pretpostavkama i neizvjesnošću mjerenja (npr. analize osjetljivosti) sastavni su dio vjerne prezentacije takvih iznosa u financijskim izvještajima. Međutim, neka od tih objavljivanja kvalitativne su prirode, kao što su strategije zaštite od rizika i upravljanje rizicima. Kao rezultat toga, neki dovode u pitanje "mogućnost revizije" takvih financijskih informacija jer su manje objektivno provjerljive nego stavke financijskih izvještaja kao što je gotovina. Revizijski izazovi uključuju sljedeće:
  - Osiguravanje primjerene količine vremena viših članova angažiranog tima za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje revizijskog rada, a ne trošenje vremena koje je nesrazmjerno za razrješavanje računovodstvenih složenosti.
  - Prikupljanje potrebnih informacija i donošenje primjerenih prosudbi pri donošenju odluka o priznavanju, mjerenju i objavljivanju može se u znatnoj mjeri oslanjati na donošenje prosudbi od strane menadžmenta u primjeni relevantnih zahtjeva za financijsko izvještavanje, posebno kad uključuju pretpostavke, vjerojatnosti, očekivanja usmjerena na budućnost ili upotrebu složenih modela.
  - Potvrđivanje namjere menadžmenta, posebno ako se menadžment u prošlosti nije suočilo s jednakim okolnostima, kad se primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja predviđaju alternativni računovodstveni tretmani ovisno o namjeravanim djelovanjima subjekta (na primjer, drži li se ulaganje za trgovanje ili se namjerava održati do dospijeca).
  - Provjera fer vrijednosti financijskih instrumenata kad ne postoji aktivno tržište i mjerenja se temelje na nedostupnim podacima. U takvim okolnostima izračuni fer vrijednosti mogu uključivati složene modele i vrlo prosudbene pretpostavke, koje često zahtijevaju specijalizirano stručno znanje.
  - Okvirima financijskog izvještavanja obično se ne utvrđuju zahtjevi i smjernice za

menadžment kako bi se prikupili primjereni dokazi koji bi potkrijepili njihove računovodstvene prosudbe i dokumentirali ih.

94. Stupanj do kojeg su potrebne računovodstvene procjene koje uključuju znatnu neizvjesnost mjerenja vjerojatno će se razlikovati ovisno o industriji u kojoj subjekt posluje i općem gospodarskom okruženju:
- Neka društva imaju relativno kratak poslovni ciklus, a roba ili usluge proizvode se i prodaju relativno brzo. U tim poslovanjima postoji prilično bliska korelacija između dobiti i gotovine. U drugima je poslovni ciklus mnogo duži i postoji potreba za povećanim procjenjivanjem.
  - Neki poduzetnici, kao što su banke, aktivno trguju financijskim instrumentima, dok ih drugi koriste umjereno.
  - Razdoblja nepovoljnih gospodarskih uvjeta vjerojatno će zahtijevati procjene nadoknadivih vrijednosti i rezervi za umanjenje vrijednosti. U tim okolnostima vjerojatno će postojati i povećani rizici u pogledu toga posluju li trgovinski partneri, kao i sam subjekt, na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.

#### 5.4 Informacijski sustavi

95. Za potporu visokokvalitetnom financijskom izvještavanju potrebni su pouzdani informacijski sustavi. Neke jurisdikcije imaju posebne pravne zahtjeve i standarde koji se odnose na računovodstvene i druge sustave subjekta te interne kontrole nad njima. Mnoge, međutim, nemaju. Mogu postojati i posebni zakoni ili regulativa koji se odnose na revizorovo razmatranje informacijskih sustava, ali čak i ako ih nema; vrsta i kvaliteta informacijskih sustava subjekta utjecat će na vrstu, vremenski raspored i opseg pribavljenih revizijskih dokaza.
96. Poslovanje manjih subjekata ponekad je manje složeno, s malo izvora prihoda i aktivnosti. U takvim slučajevima, računovodstveni sustavi su obično jednostavni i koriste relativno manje kompliciranu tehnologiju, a ponekad formalne interne kontrole mogu biti ograničene.
97. Iako osnovni računovodstveni sustavi mnogih subjekata mogu biti dobro kontrolirani i pouzdani, zahtjevi za financijsko izvještavanje sve više zahtijevaju dodatne informacije, posebno za bilješke uz financijske izvještaje. Informacije o pitanjima kao što su fer vrijednosti imovine i nefinancijski ključni pokazatelji uspješnosti često će se morati pribaviti zasebnom aktivnošću ili iz sustava koji obično nisu dio računovodstvenog sustava. Takve informacije možda nisu tako dobro kontrolirane kao informacije iz računovodstvenih sustava, što može utjecati na ukupnu kvalitetu financijskog izvještavanja.
98. Informacijski sustavi su obično kompjuterizirani. Iako će računalni sustavi obično točno obrađivati informacije, oni mogu biti podložni sistemskim slabostima, sigurnosnim problemima i problemima kontinuiteta. Učinkoviti aranžmani korporativnog upravljanja često će zahtijevati od unutarnjih revizora da pruže uvjerenje osobama zaduženima za upravljanje ili menadžmentu, ovisno što je primjereno, o pouzdanosti informacijskih sustava subjekta.
99. Važnost informacijskih sustava nadilazi financijsko izvještavanje i poslovanje sve više postaje ovisno o složenim sustavima i tehnologiji na kojoj se temelje. Na primjer:
- mnogi proizvođači ovise o automatiziranim procesima kako bi upravljali proizvodnim procesima po modelu "na vrijeme";
  - mnogi trgovci na malo ovise o automatiziranim sustavima zaliha i distribucije;

- neki trgovci na malo posluju isključivo on-line;
  - većina financijskih institucija i telekomunikacijskih kompanija te mnogi važni subjekti javnog sektora oslanjaju se na automatizirane sustave za brzo i točno obavljanje i obradu velikih količina transakcija, često na globalnoj razini.
100. Kvar automatiziranih sustava unutar subjekata koji su ovisni o IT-u može dovesti do značajnih troškova za poslovanje i, u ekstremnim slučajevima, do poslovnog neuspjeha.

## 5.5 Korporacijsko upravljanje

101. Neovisno o detaljnim zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, kvaliteta financijskog izvještavanja temelji se na tome što je menadžment motiviran objaviti točne i pouzdane financijske informacije te znanjem i vještinama za to.
102. Nadzor nad menadžmentom od strane onih koji su zaduženi za upravljanje uspostavlja očekivanja za ponašanje i pruža motivaciju menadžmentu za ispunjavanje svojih odgovornosti. Snažne prakse korporativnog upravljanja mogu imati pozitivan učinak na pouzdanost financijskih informacija koje subjekt sastavlja.
103. Revizijski odbori postoje u mnogim subjektima, posebno u većim subjektima, i mogu doprinijeti snazi korporativnog upravljanja, posebno kad su članovi neovisni od menadžmenta i imaju primjereni stupanj financijske pismenosti. Razlike u snazi mehanizama korporativnog upravljanja mogu utjecati na pristup revizije te na interakcije s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje.
104. Učinkovito upravljanje jednako je važno manjim subjektima, iako profili vlasništva mogu značiti da formalne strukture korporativnog upravljanja nisu toliko relevantne, a revizijski odbori su rjeđi. U mnogim manjim subjektima postoji mala razlika između menadžmenta i onih zaduženih za upravljanje; vlasnik-menadžer ispunit će obje uloge.
105. Percepcija korisnika o kvaliteti financijskog izvještavanja subjekta vjerojatno će se povećati ako smatraju da revizijski odbor čine članovi koji su neovisni o menadžmentu i imaju primjereni stupanj financijske pismenosti. Povjerenje će se vjerojatno povećati i ako korisnici budu upoznati, možda u obliku godišnjeg izvješća, o aktivnostima koje je revizijski odbor poduzeo, glavnim pitanjima koja su razriješili i razlozima za svoje zaključke.
106. Mnogi veći subjekti uspostavljaju funkciju unutarnje revizije kao dio svojih upravljačkih struktura i struktura internih kontrola. Iako se ciljevi i opseg funkcije unutarnje revizije uvelike razlikuju, oni obično uključuju aktivnosti izražavanja uvjerenja i savjetovanja koje su oblikovane za ocjenjivanje i poboljšavanje učinkovitosti subjektovog procesa upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola. Osobe koje su zadužene za upravljanje mogu imati nadzor nad funkcijom unutarnje revizije i vjerojatno će biti zainteresirane uspostaviti primjereni interakcija između rada vanjskog revizora i funkcije unutarnje revizije.
107. U odnosu na vanjsku reviziju, stav čelnika subjekta, obično direktora kompanije, od temeljne je važnosti. Neki vanjsku reviziju mogu smatrati samo regulativnom potrebom, čiji trošak treba svesti na najmanju moguću mjeru. Drugi mogu vrednovati reviziju kao rigorozan postupak koji im daje povjerenje da su objavljene financijske informacije pouzdane, kao i priliku za dobivanje pronicljivih komentara od neovisnog promatrača koji poznaje prilike, a u vezi s rizicima s kojima se subjekt suočava, njegovim kontrolnim okruženjem i postupkom financijskog izvještavanja. Osobe koje su zadužene za upravljanje subjektom mogu pozitivno utjecati na kvalitetu revizije dokazivanjem aktivnog interesa za rad revizora i poduzimanjem mjera ako ne smatraju da je pružena primjereni kvaliteta.

108. U većim subjektima, posebno kompanijama koje su uvrštene na burzu, često postoje revizijski odbori koji nadziru odnos između subjekta i revizora. To može uključivati imenovanje revizora, procjenu neovisnosti revizora (uključujući pružanje nerevizorskih usluga) i odobrenje naknada za reviziju. Sve dok su motivirani maksimizirati kvalitetu revizije, a ne minimizirati troškove, revizijski odbori pružaju način koji pomaže osigurati da se reviziji dodijele dostatna i primjerena sredstva.
109. Neki revizijski odbori također imaju odgovornost izravno razmotriti kvalitetu revizije i to učiniti kao dio postupka ponovnog imenovanja revizora ili pri razmatranju naknada za reviziju. Tome se može pomoći ako revizijski odbor ima formalni postupak i kriterije za opisivanje obilježja kvalitete revizije. Na razmatranje kvalitete revizije na revizijskom odboru utjecat će interakcije s revizorom (vidi točke 53 – 56), a osobito procjena primijenjenog profesionalnog skepticizma.
110. Obično postoji veza između kvalitete revizije i kvalitete i količine resursa korištenih u njezinom obavljanju. To će se obično odražavati u naknadi za reviziju. Međutim, niska naknada za reviziju nikad ne može biti opravdanje za propuste u dodjeljivanje prikladnih resursa reviziji i za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Važno je da revizijski odbori razmotre planira li se dovoljno vremena za reviziju. To je osobito važno kad se o naknadama za reviziju pregovara izravno s menadžmentom. Menadžment je često vrlo utjecajan u određivanju naknada za reviziju i može imati drugačiju perspektivu kvalitete revizije od perspektive revizijskog odbora.

## 5.6 Širi kulturni čimbenici

111. Nacionalne kulture mogle bi izravno utjecati na stavove i djelovanje svih dionika uključenih u lanac opskrbe financijskim izvještavanjem i neizravno utjecati na vrstu i opseg računovodstvenih zahtjeva te primjenjivih zakona i regulativa.
112. Kulturne dimenzije uključuju:
- stavove prema autoritetu - stupanj nejednakosti unutar društvenog okruženja ("udaljenost moći") varira i to može utjecati na način na koji mlađi ljudi komuniciraju s iskusnijim ljudima i obrnuto;
  - izbjegavanje neizvjesnosti - način na koji se pojedinci nose s neizvjesnošću varira i to može utjecati na njihovu želju za strukturom i njihovu reakciju na nestrukturirane situacije;
  - kolektivno ponašanje - u kojoj mjeri društveno okruženje očekuje od pojedinaca da djeluju kolektivno ili neovisno;
  - transparentnost - vrijednost koju društveno okruženje daje pravoj ravnoteži između transparentnosti i povjerljivosti.
113. Takve kulturne dimenzije vjerojatno će utjecati na objektivnost i profesionalni skepticizam i način na koji pojedinci rade zajedno, donose prosudbe i komuniciraju s drugima.
114. Razlike u poslovnoj praksi i kulturnim čimbenicima mogu predstavljati praktične izazove i za multinacionalne subjekte i za njihove revizore. Menadžment grupe može odlučiti poduzeti posebne mjere za ublažavanje učinaka takvih izazova implementiranjem i održavanjem učinkovitih kontrola nad financijskim izvještavanjem na razini grupe. Takve mjere mogu uključivati, na primjer:
- dosljedne politike i postupci u svim zemljama u kojima grupa djeluje;
  - programe na razini grupe, kao što su kodeksi ponašanja i programi prevencije prijevara;
  - unutarnje revizore koji procjenjuju točnost i potpunost financijskih informacija primljenih od komponenti;

- središnji monitoring poslovanja komponenti i njihovih financijskih rezultata;
- redovite posjete za vezu od strane menadžmenta grupe;
- upućivanja osoblja.

Razumijevanje razlika u poslovnoj praksi i širim kulturnim čimbenicima pomaže revizoru grupe u planiranju i obavljanju grupne revizije u različitim jurisdikcijama.

#### 5.6.1 *Stavovi prema autoritetu*

115. U nekim kulturama postoji širok raspon u raspodjeli moći između ljudi u hijerarhiji što će vjerojatno utjecati na ponašanje i komunikaciju. Na primjer, u nekim se kulturama može smatrati nepoštivanjem od strane manje iskusnog osoblja kako bi osporili stajališta iskusnijih ljudi. Neopravdano poštovanje autoriteta može utjecati i na voljnost manje iskusnih računovođa u subjektu da izraze zabrinutost kod svojih nadzornih tijela i na suradnički odnos unutar angažiranog tima.
116. Revidiranje je proces koji uključuje angažirani tim koji radi zajedno i jasno komunicira i prema gore i prema dolje u strukturi tima. Također zahtijeva skeptičan način razmišljanja. U kulturama sa širokim rasponom raspodjele moći manje iskusnim revizorima može biti teško izravno ispitati one s autoritetom. U takvim situacijama revizori mogu radije odlučiti produljiti ispitivanje dokumentacije nego izravno preispitati menadžment postavljanjem upita.

#### 5.6.2 *Izbjegavanje neizvjesnosti*

117. Neke kulture imaju veću sposobnost toleriranja neizvjesnosti od drugih. To može utjecati na stavove prema preuzimanju rizika i obrnuto, prema konzervativizmu. Konzervativizam će vjerojatno utjecati na poslovne strategije i unutarnje ponašanje menadžmenta, kao i na računovodstvene prosudbe svojstvene financijskom izvještavanju.
118. Izbjegavanje neizvjesnosti vjerojatno utječe i na procjenu rizika revizora, a i na opseg dokaza za koje utvrde da je dostatna i primjerena.

#### 5.6.3 *Kolektivna ponašanja*

119. Neke kulture stavljaju visoku društvenu vrijednost na kolektivno ponašanje kao što je odanost državi, poslodavcu ili obitelji. U takvim okolnostima pojedinci se češće pridržavaju grupnih normi i procesa. U drugim društvima cijene se pojedinačni stavovi i pristupi, a iako to može potaknuti profesionalni skepticizam, vjerojatno rezultira i većom varijacijom u ponašanju i ishodima.

#### 5.6.4 *Transparentnost*

120. Daljnji aspekt kulture koji može utjecati na financijsko izvještavanje i učinkovitost interakcije revizora s menadžmentom je mjera u kojoj se očekuje tajnost ili povjerljivost u poslovnim stvarima. Nedostatak otvorenosti ili transparentnosti menadžmenta može otežati revizorima stjecanje potrebnog razumijevanja subjekta kako bi pravilno utvrdili i procijenili rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.

### 5.7 **Revizijska regulativa**

121. Regulativa uključuje licenciranje društava i pojedinaca za obavljanje revizije, određivanje standarda, nadzor nad revizijom radi kvalitete i stegovne mjere u slučaju nepridržavanja standarda i propusta u reviziji. Te funkcije na nacionalnoj razini obično obavljaju neovisni regulatori, profesionalne računovodstvene organizacije ili kombinacija tih dviju funkcija.
122. Zakoni i revizijski i etički standardi pružaju temelj za mnoge aspekte regulacije. Iako su revizijski i etički standardi propisani na nacionalnoj razini, sve se više nacionalni standardi oslanjaju na



međunarodne standarde koje su postavili IAASB i IESBA.

123. Zahtjevi revidiranja i drugi relevantni standardi najučinkovitiji su ako se pravilno poduzimaju radnje za njihovo provođenje. To uključuje pravni status standarda, nadzor nad revizijama, istragu navoda o propustima u reviziji i, ako je primjereno, poduzimanje stegovnih mjera.
124. Nadzor nad revizijama obično na nacionalnoj razini provodi zasebno revizorsko društvo (pregled od strane drugog revizora – peer review), profesionalna računovodstvena organizacija (kojoj je odgovornost ponekad delegirao regulator) ili neovisni revizorski regulatori. Zakoni i regulativa sve više predviđaju da nadzor nad revizijama trgovačkih društava uvrštenih na burzu, a ponekad i revizijama drugih subjekata od javnog interesa, obavlja neovisni regulator revizije.
125. Nadzor nad revizijom važan je mehanizam za ocjenjivanje usklađenosti revizora s revizijskim standardima i, ovisno o mandatu, drugim aspektima kvalitete revizije. Mjere koje su revizorska društva poduzela kako bi otklonila nedostatke koje su utvrdili nadzornici revizije mogu dovesti do poboljšanja kvalitete revizije. Tijekom određenog razdoblja relevantne nalaze revizijskog nadzora potrebno je zabilježiti i o njima informirati one koji donose standarde.
126. Rezultati nadzora revizije često se objavljuju. Objava rezultata nadzora revizije dovest će do veće svijesti dionika o pitanjima kvalitete revizije.
127. Osim što potiču revizorska društva da se pridržavaju primjenjivih standarda, učinkoviti stegovni mehanizmi daju drugim dionicima povjerenje u kvalitetu revizije. Učinkoviti stegovni mehanizmi uključuju osobe odgovorne za istražne i stegovne funkcije koje imaju jasan mandat i dostatna sredstva za obavljanje svog posla.

#### **5.8 Okruženje vezano za sudske postupke**

128. Povrh izravnih troškova nastalih pri obavljanju revizije, postoji mogućnost da će revizorsko društvo morati tužitelju nadoknaditi posljedice revizijskih pogrešaka. Rizik sudskih sporova i njegov utjecaj na kvalitetu revizije međusobno se razlikuju u različitim zemljama.
129. Neki vjeruju da će rizik sudskih sporova poboljšati kvalitetu revizije jer će zbog toga revizor smanjiti mogućnost revizijskih pogrešaka. Drugi vjeruju da će rizik sudskih sporova negativno utjecati na kvalitetu revizije jer će rezultirati mentalnim sklopom koji se oslanja na kontrolni popis, a ne spremnošću na razmišljanje o načinima razrješavanja revizijskog rizika na inovativan način te djelovati destimulirajuće za talentirane pojedince da se pridruže ili ostanu u revizijskoj struci.

#### **5.9 Privlačenje talenata**

130. Revizija je zahtjevna intelektualna aktivnost koja zahtijeva primjenu dobre prosudbe, ispitivački um i znatnu količinu specifičnog znanja vezanog za poslovanje, financijsko izvještavanje i reviziju. Iako profesija nastoji revizorima pružiti potrebnu kompetentnost, na učinkovitost toga neizbježno će utjecati profil novozaposlenih.
131. U mnogim zemljama diplomirani studenti važan su izvor novozaposlenih, a mnogi od njih specijalizirani će se za računovodstvo i poslovanje. Ovakva kvalifikacija može pružiti relevantno znanje i primjerene etičke stavove.
132. Zapošljavanje primjerenog profila osoblja u revizijskoj profesiji ključno je za kvalitetu revizije. Privlačnost računovodstvene profesije treba pripočeti potencijalnim novozaposlenicima u ranoj fazi. Međutim, privlačnost revizijske profesije razlikuje se među zemljama i na nju će utjecati čimbenici kao što su ugled i status profesije, kao i izravniji čimbenici kao što su usporedne razine plaća i percepcije o vjerojatnom radnom naporu. Ako nedostaju potencijalni novozaposleni koji su primjereno obrazovani, može biti teško pronaći pravu kvalitetu kandidata.

#### 5.10 Vremenski okvir financijskog izvještavanja

133. Vremenski okvir u kojem revizija treba biti dovršena može utjecati na proces financijskog izvještavanja i način na koji menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje odobravaju financijske izvještaje. Pojava ubrzanih režima izvještavanja u mnogim jurisdikcijama također ograničava opseg u kojem revizor može obavljati detaljan posao nakon završetka izvještajnog razdoblja. Posljedično tome, sve je potrebnije revizorovo oslanjanje na sustave internih kontrola i obavljanje revizijskih postupaka prije kraja razdoblja.
134. Na vrijeme sastavljanja financijskih informacija utječe i potreba da trgovačka društva uvrštena na burzu objave procjene zarada ili preliminarne rezultate u ranoj fazi. U nekim jurisdikcijama revizori su dužni usuglasiti se s takvim objavama ili obavljati poseban posao na njima. To ima prednost što će revizor biti suglasan s financijskim rezultatima prije nego što se informacije objave, ali dodaje daljnji vremenski pritisak.
135. Rokovi izvještavanja mogu biti manje zahtjevni za revizije manjih subjekata nego za subjekte uvrštene na burzu, čime se revizoru omogućuje iskoristiti dokaze pribavljene iz događaja i transakcija nakon datuma bilance. Nadalje, manji subjekti rjeđe objavljuju procjene zarada prije dovršetka revizije. Međutim, nije neuobičajeno da manji subjekti bankama i drugim pružateljima kapitala dostavljaju nerevidirane godišnje, mjesečne ili tromjesečne financijske izvještaje.

### **Složenost definiranja kvalitete revizije**

1. Pojam "kvaliteta revizije" često se koristi u raspravama među dionicima, u komunikaciji regulatora, tijela za uspostavljanje standarda, revizorskih društava i drugih te u istraživanju i uspostavljanju politika. Kvaliteta revizije složena je tema i ne postoji njezina definicija ili analiza kvalitete koja je postigla univerzalno priznavanje.
2. Svrha revizije je povećati stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. To se postiže prikupljanjem dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi se izrazilo mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni u svim bitnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Često se to mišljenje odnosi na pitanje o tome prezentiraju li financijski izvještaji, „fer u svim značajnim odrednicama" ili daju li "realan i objektivan prikaz" financijskog položaja subjekta na kraju razdoblja te njegovih rezultata i novčanih tokova za to razdoblje, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
3. Iako nacionalni zakoni i računovodstveni standardi pružaju kriterije za "fer prezentiranje", mnogi aspekti procesa financijskog izvještavanja, a time i revizija financijskih izvještaja, uključuju prosuđivanje.
4. Revizijski standardi važan su temelj za potporu kvaliteti revizije. Konkretno, MRevS-ovi koje je izdao IAASB opisuju ciljeve revizora<sup>17</sup> i uspostavljaju minimalne zahtjeve. Međutim, većina zahtjeva u MRevS-ovima pruža okvir za prosudbe donesene u reviziji ili im je potrebna prosudba za njihovu pravilnu primjenu.
5. Revizija je stoga disciplina koja se oslanja na kompetentne pojedince koji koriste svoje iskustvo i primjenjuju integritet, objektivnost i profesionalni skepticizam kako bi donijeli primjerene prosudbe potkrijepljene činjenicama i okolnostima angažmana. Obilježja kvalitete koja se odnose na ustrajnost i robusnost također su važna kako bi se osiguralo da se provedu potrebne promjene u financijskim izvještajima ili, ako takve promjene nisu provedene, kako bi se osiguralo da je revizorsko izvješće sadrži primjerene ograde.
6. Povrh prosudbene prirode odrednica temeljnih financijskih izvještaja, postoji niz čimbenika zbog kojih je teško opisati i ocijeniti kvalitetu revizije, uključujući sljedeće:
  - postojanje ili nepostojanje značajnih pogrešnih prikazivanja u revidiranim financijskim izvještajima pruža samo djelomičan uvid u kvalitetu revizije;
  - revizije se razlikuju, a ono što se smatra dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima za potporu revizorskom mišljenju u određenoj je mjeri prosudbenog karaktera;
  - motrišta o kvaliteti revizije razlikuju se među dionicima;
  - postoji ograničena transparentnost u pogledu obavljenog posla i nalaza revizije.

*Postojanje ili nepostojanje značajnih pogrešnih prikazivanja u revidiranim financijskim izvještajima pruža samo djelomičan uvid u kvalitetu revizije*

7. S obzirom na cilj revizije, postojanje značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima

---

<sup>17</sup> Vidjeti točku 11 MRevS-a 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima*: U obavljanju revizije financijskih izvještaja opći ciljevi revizora su:

- (a) steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji u cjelini bez značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijave ili pogreške, čime se revizoru omogućuje izraziti mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
- (b) izvješćivati o financijskim izvještajima i komunicirati u skladu sa zahtjevima MRevS-ova, u skladu s nalazima revizora.

koje revizija nije otkrila može biti pokazatelj pogreške u reviziji. Međutim, nepostojanje značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima samo po sebi ne može biti jedina mjera kvalitete revizije jer možda nije bilo značajnih pogrešnih prikazivanja za otkrivanje.

8. Čak i postojanje neotkrivenog značajnog pogrešnog prikazivanja u revidiranim financijskim izvještajima ne mora nužno upućivati na reviziju loše kvalitete jer su revizije oblikovane tako da dobiju razumno, a ne apsolutno uvjerenje da financijski izvještaji ne sadržavaju značajne pogreške. Razlika između apsolutnog i razumnog uvjerenja posebno je važna kad su pogrešna prikazivanja posljedica prijevara koje su prikrivene krivotvorenjem, dosluhom i namjernim pogrešnim prezentiranjem.
9. Model revizije odražava inherentna ograničenja revizije i oblikovan je kako bi se dobilo razumno, a ne apsolutno uvjerenje, što znači da postoji mogućnost neotkrivenih značajnih pogrešnih prikazivanja. Ako se naknadno utvrde značajne pogreške koje revizija nije otkrila, može biti teško utvrditi jesu li otkrivene kao rezultat cjelokupnog modela revizije ili propusta u kvaliteti predmetne revizije.
10. Pojmovi "dostatni i primjereni revizijski dokazi" i "razumno uvjerenje" usko su povezani. Nijedno se ne može precizno definirati, ali oboje treba razmotriti u kontekstu primjenjivih standarda i ustaljene prakse.

*Revizije se razlikuju i ono što se smatra dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima za potporu revizorskom mišljenju u određenoj je mjeri prosudbenog karaktera*

11. Ne postoje dva potpuno ista subjekta i stoga će se revizijski rad i potrebne prosudbe nužno razlikovati. Ono što se smatra "dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima" stoga je, u određenoj mjeri, pitanje profesionalne prosudbe koja odražava veličinu, vrstu i složenost subjekta, industrije i povezanog regulativnog okvira u kojem posluje, kao i revizorsku procjenu rizika da su financijski izvještaji koje je sastavio menadžment značajno pogrešno prikazani.
12. Revizorska društva obično ostvaruju dobit, a profitabilnost revizorskog društva obično je povezana s odnosom između obračunatih revizijskih naknada i troškova povezanih s prikupljanjem dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. To može dovesti do percepcije trećih strana da, bez obzira na primjenu revizijskih standarda i etičkih zahtjeva, revizorska društva mogu imati kratkoročni poticaj ograničiti obavljeni posao, priznajući pritom da je dugoročno potrebna trajna kvaliteta revizije kako bi se zaštitio ugled revizorskog društva i izbjegle štetne regulativne ili pravne radnje. Također, u javnom sektoru, iako revizijska tijela javnog sektora nisu subjekti koji ostvaruju dobit, proračunska ograničenja mogu im pružiti dodatne izazove u osiguravanju primjerenog opsega obavljenog posla.

*Motrišta o kvaliteti revizije razlikuju se među dionicima*

13. Motrišta o kvaliteti revizije razlikuju se među dionicima. To samo po sebi ne iznenađuje jer se razina njihova izravnog sudjelovanja u reviziji i pristupa informacijama relevantnima za reviziju uvelike razlikuje; a vrijednost koja se polaže na reviziju razlikuje se među različitim dionicima.
14. Dionici u subjektima uvrštenima na burzu nemaju pristup revizijskim komunikacijama, osim onima koji su dostupni javnosti. Suprotno tome, dionici u drugim subjektima često mogu imati izravan pristup revizorima i primati formalne i neformalne komunikacije, koje izravno utječu na njihova motrišta o kvaliteti revizije.
15. Neki korisnici financijskih izvještaja mogu smatrati kako kvaliteta revizije maksimizira količinu prikupljenih revizijskih dokaza i izazov koji se pruža menadžmentu. Uzimajući u obzir kvalitetu revizije isključivo iz tog motrišta, to bi upućivalo na to da bi kvaliteta revizije bila veća, što je više sredstava (u kvantitativnom i kvalitativnom smislu) dodijeljeno reviziji.

16. Menadžment može imati interes osigurati ograničenje troškova revizije, što je brže moguće dovršiti reviziju i svođenje prekida u tekućem poslovanju subjekta na najmanju moguću mjeru. Uzimajući u obzir kvalitetu revizije iz ovog motrišta, menadžment može predložiti da se sredstva dodijeljena reviziji svedu na najmanji mogući opseg.
17. Uravnoteženje tih različitih motrišta upućuje na to da revizija kvalitete uključuje učinkovitu reviziju koja se obavlja djelotvorno, pravodobno i uz razumnu naknadu. Međutim, postoji subjektivnost oko riječi "učinkovito", "djelotvorno", "pravodobno" i "razumno". Oni koji su zaduženi za upravljanje, uključujući revizijske odbore, često su u dobrom položaju da razmotre ta pitanja. Iz tog razloga, u mnogim zemljama revizijski odbori imaju odgovornost za razmatranje kvalitete revizije i odobravanje ili preporuku za odobrenje, imenovanje revizora i naknade za reviziju.

*Postoji ograničena transparentnost u pogledu obavljenih revizijskih aktivnosti i nalaza revizije*

18. Mnoge su usluge relativno transparentne onima za koje se obavljaju i korisnici mogu izravno procijeniti njihovu kvalitetu. Međutim, mnogi dionici, uključujući dioničare trgovačkih društava uvrštenih na burzu ili pružatelje financijskih usluga za bilo koje poslovanje, obično nemaju detaljan uvid u rad obavljen u reviziji i pitanja koja su utvrđena i riješena. Stoga korisnici financijskih izvješća, koji su izvan subjekta nad kojim se obavlja revizija, često ne mogu izravno procijeniti kvalitetu revizije.
19. Informacije o radu i nalazima revizora mogu se navesti u revizorskom izvješću. Međutim, izvješća mnogih revizora standardizirana su, osim u relativno neuobičajenim okolnostima kad se mišljenje revizora modificira, obično se ne pružaju informacije o radu i nalazima revizora.
20. Korisnici su postavili pitanje IAASB-u o tome treba li u revizorskim izvješćima pružiti više informacija, a IAASB je odgovorio predlaganjem promjena u strukturi, tekstu i sadržaju revizorskog izvješća, uključujući, za revizije trgovačkih društava uvrštenih na burzu, uključivanje ključnih revizijskih pitanja. IAASB se nada da će izmjene revizorskog izvješća, a posebno uključivanje ključnih revizijskih pitanja, pružiti korisne informacije korisnicima financijskih izvještaja kako bi se poboljšalo njihovo razumijevanje onih pitanja koja su, prema stručnoj prosudbi revizora, bila od najvećeg značaja u reviziji.
21. IAASB se nada da će njegova inicijativa revizorskog izvještavanja korisnicima pružiti određeni uvid u kvalitetu revizije, posebno ako postoji mogućnost daljnje rasprave o njoj s revizijskim odborima ili revizorom. Međutim, IAASB priznaje da će takve dodatne informacije neizbježno biti samo relativno mali dio ukupnih informacija koje su poznate revizor i koje mogu biti relevantne za bolje uvažavanje kvalitete revizije.

## **Obilježja kvalitete čimbenika inputa i procesnih čimbenika**

1. Ovaj Dodatak sadrži dodatne opise obilježja kvalitete čimbenika inputa i procesnih čimbenika. Ta se obilježja kvalitete primjenjuju na razini revizijskog angažmana, na razini revizorskog društva i na nacionalnoj razini (ili razini nadležnosti).

### **Čimbenici inputa**

#### **1.1 Vrijednosti, etika i stavovi – razina angažmana**

2. Ključna obilježja su:

- angažirani tim uvažava: da se revizija obavlja u širem javnom interesu; i važnost ispunjavanja etičkih zahtjeva;
- angažirani tim pokazuje objektivnost i integritet;
- angažirani tim je neovisan;
- angažirani tim pokazuje profesionalnu stručnost i dužnu pažnju;
- angažirani tim pokazuje profesionalni skepticizam.

##### *1.1.1 Angažirani tim uvažava: da se revizija obavlja u širem javnom interesu; i važnost ispunjavanja etičkih zahtjeva*

3. Angažirani tim predan je obavljanju revizije u interesu dionika subjekta i u širem javnom interesu. Vrsta i opseg javnog interesa vjerojatno će se razlikovati ovisno o vrsti subjekta. Međutim, u svim revizijama angažirani tim mora obaviti primjereni stupanj ispitivanja menadžmenta, odlučno izraziti svoja stajališta i postupati s pitanjima do primjerenih zaključaka.

##### *1.1.2 Angažirani tim pokazuje objektivnost i integritet*

4. Načelo objektivnosti nameće obvezu revizorima da ne ugrožavaju svoju profesionalnu ili poslovnu prosudbu zbog pristranosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih.<sup>18</sup>
5. Potreba da revizori posebno budu objektivni proizlazi iz činjenice da mnoga važna pitanja uključena u sastavljanje financijskih izvještaja uključuju prosudbu. Malo stavki uključenih u financijske izvještaje može se mjeriti sa sigurnošću, a mnoge uključuju procjenu, a time i prosudbu. Revizori moraju biti objektivni pri ocjenjivanju prosudbi menadžmenta kako bi se smanjio rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani zbog pristranosti menadžmenta, bilo namjerno ili nenamjerno.
6. Integritet je preduvjet za sve one koji djeluju u javnom interesu. Bitno je da angažirani tim djeluje, i vidi se da djeluje, s integritetom, što zahtijeva ne samo časnost, već i širok raspon srodnih osobina kao što su poštenje, otvorenost i hrabrost.

##### *1.1.3 Angažirani tim je neovisan*

7. Neovisnost je potrebna kako bi se pojedinačni članovi angažiranog tima ili revizorskog društva zaštitili od utjecaja koji mogu ugroziti profesionalne prosudbe i što im pomaže djelovati s integritetom te primjenjivati objektivnost i profesionalni skepticizam. Također je potrebno izbjeći činjenice i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je ugrožen integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana

---

<sup>18</sup> Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe *Etički kodeks za profesionalne računovođe* (IESBA Kodeks), točka 120.1.

angažiranog tima.

8. Prijetnje neovisnosti revizora mogu uključivati:
  - Financijski interesi koji postoje između revizora i revidiranog subjekta. Držanje financijskog interesa za revizorskog klijenta može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa.
  - Poslovni odnosi između revizora i revidiranog entiteta. Bliski poslovni odnos između revizorskog društva ili člana angažiranog tima ili člana uže obitelji i subjekta može stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa ili zastrašivanja.
  - Pružanje nerevizorskih usluga revizorskim klijentima. Revizorska društva tradicionalno pružaju svojim revizorskim klijentima niz nerevizorskih usluga koje su u skladu s njihovim vještinama i stručnošću. Međutim, pružanje nerevizorskih usluga može stvoriti prijetnje neovisnosti. Stvorene prijetnje najčešće su temeljem samopregleda, osobnog interesa i zagovaranja.
  - Partneri i osoblje mogu vjerovati da njihova naknada i, zaista, njihove tekuće karijere u revizorskom društvu ovise o zadržavanju revizorskog klijenta, što stvara prijetnje temeljem zblizenosti ili osobnog interesa.
  - Situacije u kojima se bivši član angažiranog tima ili partner društva pridružio revizijskom subjektu i nalazi se na poziciji s koje može značajno utjecati na sastavljanja računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja. Stvorene prijetnje najčešće su zblizenost, osobni interes i prijetnje zastrašivanjem.
9. Prijetnja zblizenosti može se stvoriti i korištenjem istog višeg osoblja na revizijskom angažmanu tijekom dugog vremenskog razdoblja. Međutim, akumulirano prethodno znanje o subjektu i njegovu poslovanju vjerojatno će pogodovati kvaliteti revizije jer će poboljšati revizorovu procjenu rizika i reakcije na njih. Također može dovesti do djelotvornosti i najboljih preporuka za poboljšanje u određenim područjima poslovanja subjekta.
10. Potencijalne koristi za kvalitetu revizije moraju biti uravnotežene s prijetnjama neovisnosti revizora koje mogu proizaći iz detaljnog znanja višeg osoblja o subjektu i njegovu poslovanju koje proizlazi iz sudjelovanja u reviziji tijekom niza godina. Kako bi se adresiralo tu prijetnju, IESBA Kodeks zahtijeva izmjenu ključnih partnera revizije subjekata od javnog interesa (ili "rotaciju") nakon sedam godina. Etički ili pravni zahtjevi u nekim zemljama zahtijevaju kraće razdoblje rotacije. Neki smatraju da bi se, osim rotacije angažiranog revizijskog partnera, poboljšala percepcija neovisnosti revizora kad bi se samo revizorsko društvo periodički mijenjalo. Drugi smatraju da će zadržavanje istog društva vjerojatno pomoći revizorima u razumijevanju poslovanja i sustava subjekta i rezultirati učinkovitim odgovorima na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, kao i djelotvornosti revizije.
11. Razmatranje prijetnji i zaštitnih mjera pri utvrđivanju neovisnosti revizija javnog sektora jednako je važno kao i za revizije u privatnom sektoru. Međutim, neke od potencijalnih prijetnji mogu se razlikovati. Na primjer, manje je vjerojatno da će revizori u javnom sektoru imati izravne financijske interese u subjektima koje revidiraju.
12. Revizor se često smatra cijenjenim poslovnim i poreznim savjetnikom subjekta i obično postoje česte izravne komunikacije s višim menadžmentom, što rezultira time da je revizor dobro informiran o poslovnim kretanjima. To revizoru daje dobro znanje o procesu financijskog izvještavanja klijenta i njegovoj industriji, ali se također može smatrati prijetnjom neovisnosti.

#### 1.1.4 *Angažirani tim pokazuje profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju*

13. Profesionalna kompetencija i dužna pažnja uključuje sve članove angažiranog tima tako da:

- razvijaju i održavaju profesionalno znanje i vještine na primjerenj razini;
- djeluju pažljivo, temeljito i pravodobno; i
- postupaju s dužnom pažnjom u skladu s primjenjivim tehničkim i profesionalnim standardima.

#### 1.1.5 *Angažirani tim pokazuje profesionalni skepticizam*

14. Profesionalni skepticizam je stav koji uključuje primjenu ispitivačkog načina razmišljanja u kontekstu primjerenog razumijevanja subjekta, njegovog poslovanja i okruženja u kojem djeluje. To razumijevanje, zajedno s općenitijim poslovnim znanjem i iskustvom, omogućuje revizoru procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima subjekta, procijeniti dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza te donijeti primjerene zaključke.

15. Profesionalni skepticizam važan je aspekt revizorske prosudbe koji se odnosi na planiranje, obavljanje i ocjenjivanje rezultata revizije. Osim ako su revizori spremni osporiti tvrdnje menadžmenta (uključujući i situaciju kad je menadžment koristio stručnjaka), oni neće moći djelovati kao sredstvo odvratanja od prijave niti će sa sigurnošću moći zaključiti jesu li financijski izvještaji subjekta fer prikazani u skladu s okvirom financijskog izvještavanja.

16. Profesionalni skepticizam uključuje sve članove angažiranog tima kad:

- imaju ispitivački način razmišljanja i spremnost na osporavanje tvrdnji menadžmenta;
- kritički procjenjuju informacije i objašnjenja pribavljena tijekom njihovog rada;
- nastoje razumjeti motivacije menadžmenta za moguće pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja;
- su otvorenog uma;
- ispituju prosudbe drugih članova angažiranog tima;
- imaju samopouzdanje za ispitivanje menadžmenta i ustrajnost da se stvari prate do zaključka; i
- su oprezni spram dokaza koji nisu u skladu s drugim prikupljenim dokazima ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite.

## 1.2 **Vrijednosti, etika i stavovi – razina društva**

17. Ključna obilježja su:

- djelovanje mehanizma upravljanja kojim se uspostavlja primjereni "ton na vrhu" i čiji je cilj očuvanje neovisnosti društva;
- potrebne osobne karakteristike promiču se kroz sustave ocjenjivanja i nagrađivanja koji podržavaju kvalitetu revizije;
- financijska razmatranja ne potiču djelovanja i odluke koje narušavaju kvalitetu revizije;
- društvo naglašava važnost pružanja partnerima i osoblju stalnih mogućnosti profesionalnog razvoja i pristupa visokokvalitetnoj tehničkoj podršci;
- društvo promiče kulturu konzultiranja o teškim pitanjima;



- postoje robusni sustavi za donošenje odluka o prihvaćanju i nastavljanju poslova s klijentima.

#### 1.2.1 *Djelovanje mehanizama upravljanja kojima se uspostavlja primjereni "ton na vrhu" i čiji je cilj očuvanje neovisnosti društva*

18. Važno je da revizorsko društvo ima čvrste mehanizme unutarnjeg upravljanja kako bi zaštitilo opredijeljenost revizijske funkcije za zaštitu javnog interesa i izbjeglo da komercijalni interesi društva negativno utječu na kvalitetu revizije, na primjer neprimjerenim promicanjem drugih područja poslovanja (kao što su porezi, korporativne financije i savjetovanje) na štetu kvalitete revizije.
19. Vodstvo društva ima ključnu ulogu u promicanju kulture koja naglašava ulogu revizije u javnom interesu i važnost kvalitete revizije u tom pogledu, uključujući izbjegavanje situacija koje bi mogle ugroziti objektivnost ili neovisnost društva. Redovitim komuniciranjem o tome koja se ponašanja očekuju stvara se primjereni okruženje unutar revizorskog društva koje uključuje poticanje pridržavanja načela na kojima se temelje etički zahtjevi koji se primjenjuju na revizore.
20. Samostalni praktičari imaju izravnu kontrolu nad kulturom svojeg društva, a u malim i srednjim društvima mali broj partnera može imati vrlo izravan utjecaj na čimbenike inputa kao što su mehanizmi upravljanja, konzultiranja i aktivnosti monitoringa. Ovisno o tonu, to može biti ili snaga ili slabost okruženja malog društva.

#### 1.2.2 *Potrebne osobne karakteristike promiču se kroz sustave ocjenjivanja i nagrađivanja koji podržavaju kvalitetu revizije*

21. Sustavi ocjenjivanja i nagrađivanja mogu njegovati i razvijati primjerene osobne karakteristike i ponašanje, uključujući integritet, objektivnost, profesionalnu kompetenciju i dužnu pažnju. To uključuje ugrađivanje tih značajki u kriterije za odabir novozaposlenih, u postupke napredovanja i nagrađivanja te u programe osposobljavanja, uz korištenje primjerenih okvira kompetencija.
22. Okviri kompetencija mogli bi se najbolje razviti upućivanjem na područja koja uređuju Međunarodni edukacijski standardi, čime bi se promicalo usklađivanje okvira među revizorskim društvima.
23. Društvo redovito ocjenjuje svoje partnere i osoblje u odnosu na kompetencije koje su razvijene radi potpore revizijskoj kvaliteti. Pritom revizorska društva osiguravaju da partneri i osoblje ne može biti kažnjeno zbog zauzimanja čvrstog stajališta o revizijskim pitanjima, čak i ako to može ugroziti odnos s klijentom. Doneseni zaključci upotrebljavaju se za potporu odlukama o napredovanju i plaćama; kao i druge mjere koje društva mogu poduzeti ako učinci partnera ili osoblja nisu zadovoljili očekivane standarde.

#### 1.2.3 *Financijska razmatranja ne potiču djelovanja i odluke kojima se narušava kvaliteta revizije*

24. Financijska razmatranja na razini društva (kao što je financijski cilj koji društvo određuje za postizanje profitne marže u revizijski poslovima i spremnost na ulaganje u sustave osposobljavanja i potpore za reviziju) i na razini angažmana (kao što je odnos između naknade za reviziju i odnosnog troška obavljenog posla) ne bi trebala spriječiti obavljanje pouzdane revizije koja zadovoljava javni interes.
25. Također ne bi trebalo postojati, na trošak kvalitete revizije:
  - naglašavanje dobivanja revizijskih poslova i zadržavanja revizorskih klijenata, osobito uz nerealno niske naknade;

- naglašavanje marketinških nerezivorskih usluga subjektima koje društvo revidira; ili
- smanjivanje troškova (među ostalim smanjenjem broja partnera i osoblja) u revizijskom uredu (na primjer, u vrijeme gospodarskog pada).

#### 1.2.4. *Društvo naglašava važnost pružanja mogućnosti profesionalnog razvoja partnerima i osoblju i pristupa visokokvalitetnoj tehničkoj podršci*

26. Revizija zahtijeva znanje o znatnom broju tehničkih područja, uključujući financijsko izvještavanje, reviziju i etičke standarde te korporativne i porezne zakone i propise. Važno je da revizorska društva raspolazu mehanizmima tehničke potpore kako bi pomogla pojedinačnim partnerima i osoblju biti u toku s razvojem događaja u tim područjima i kako bi pružila pomoć u složenim područjima.
27. Kvaliteta revizije može se poboljšati i ako se razvije informacijska infrastruktura koja društvu omogućuje potporu revizijskim prosudbama (na primjer, sastavljanjem poslovnih baza podataka i baza podataka povezanih s industrijom), praćenjem i primjerenim rješavanjem pitanja neovisnosti te planiranjem i učinkovitim upravljanjem rotacijom partnera u revizijskim angažmanima.
28. Veličina revizorskih društava i dostupna tehnička podrška mogu se znatno razlikovati. Za manja društva s malim brojem osoblja i bazom klijenata s relativno malom složenošću u poslovanju moguće je razviti relativno jednostavne politike i postupke kontrole kvalitete. Međutim, manja društva mogu se suočiti s izazovima u vezi s konzultiranjem i mogu zaposliti vanjske konzultante za pružanje tehničke ekspertize ili se osloniti na usluge tehničke podrške koje pružaju lokalne profesionalne računovodstvene organizacije

#### 1.2.5 *Društvo promiče kulturu konzultiranja o teškim pitanjima*

29. Kultura konzultiranja važna je za sva revizorska društva, uključujući samostalne revizore i društva s jednim revizorom. Revizija često zahtijeva donošenje teških odluka i prosudbi. Osoblje će raspravljati o tim pitanjima unutar angažiranog tima i s angažiranim revizijskim partnerom. Angažirani revizijski partneri raspravljaju o teškim odlukama i prosudbama s drugim partnerima ili tehničkim stručnjacima i pažljivo razmatraju dane savjete. Kako bi taj proces učinkovito funkcionirao, važno je da postoji kultura konzultiranja i da oni koji su uključeni imaju dovoljno vremena na raspolaganju za pravilno rješavanje pitanja kad se pojave.
30. Gdje interni resursi mogu biti ograničeni, vanjski tehnički resursi mogu biti dostupni putem njihovih profesionalnih računovodstvenih organizacija, njihovih odnosa s drugim društvima ili organizacijama trećih strana s prikladnim resursima.

#### 1.2.6 *Postoje robusni sustavi za donošenje odluka o prihvaćanju i nastavljanju poslova s klijentima*

31. Prije prihvaćanja revizijskog angažmana i svake godine nakon toga važno je da revizorska društva razmotre jesu li kompetentna za obavljanje angažmana i imaju li mogućnosti i resurse za to. To uključuje može li društvo ispuniti relevantne etičke zahtjeve.
32. Iako revizori trebaju primijeniti profesionalni skepticizam, revizija također uključuje određeni stupanj povjerenja u menadžment. Menadžmentu bez integriteta, po definiciji, ne može se vjerovati. Stoga dobri sustavi prihvaćanja i nastavljanja poslova s klijentima procjenjuju postoje li informacije koje upućuju na to da menadžmentu klijenta nedostaje integritet u mjeri zbog koje neće biti moguće obaviti kvalitetnu reviziju. Stoga je rigorozan sustav prihvaćanja i nastavljanja poslova s klijentima važan kako bi se revizorskom društvu pomoglo izbjeći angažmane u slučajevima u kojima postoji velika vjerojatnost prijevare ili nezakonitih radnji, a time i zadržati

reputaciju obavljanja kvalitetnih revizija.

### 1.3 Vrijednosti, etika i stavovi – nacionalna razina

33. Ključna obilježja su:

- donose se etički zahtjevi koji jasno pokazuju i temeljna etička načela i specifične zahtjeve koji se primjenjuju;
- regulatori, nacionalni standardi i organizacije profesionalnih računovođa aktivni su u osiguravanju razumijevanja etičkih načela i dosljedne primjene zahtjeva;
- revizorska društva međusobno dijele informacije relevantne za odluke o prihvaćanju klijenata.

1.3.1 *Donose se etički zahtjevi koji jasno pokazuju temeljna etička načela i posebne zahtjeve koji se primjenjuju*

34. Etički zahtjevi mogu se nametnuti zakonom ili regulativama ili propisati putem organizacija profesionalnih računovođa. IFAC zahtijeva od svojih tijela članica da poduzmu mjere za donošenje i provedbu IESBA Kodeksa u svojim jurisdikcijama te da pomognu u njegovoj provedbi, ovisno o odgovornostima tijela članica u nacionalnim okruženjima. U nekim zemljama IESBA Kodeks dopunjen je dodatnim nacionalnim zahtjevima, a revizorska društva i revizijska tijela javnog sektora mogu odlučiti nametnuti veće zahtjeve svojim partnerima i osoblju.
35. Etički zahtjevi ne mogu adresirati sve moguće situacije. Stoga revizori stječu razumijevanje zahtjeva i temeljnih načela na kojima se temelje kako bi razumjeli kako ih treba primijeniti u praksi. Razumijevanje načina primjene načela može se razviti internom komunikacijom unutar revizorskog društva, kroz savjetovanje ili osposobljavanjem na poslu te putem toga da osoblje promatra iskusnije osoblje na poslu.
36. IESBA Kodeksom uspostavlja se i zahtijeva od revizora da se pridržavaju sljedećih temeljnih načela profesionalne etike:<sup>19</sup>
- Integritet – biti izravan i iskren u svim profesionalnim i poslovnim odnosima. Integritet također podrazumijeva pošteno postupanje i istinitost.<sup>20</sup>
  - Objektivnost – ne dopustiti pristranosti, sukobu interesa ili neprimjerenom utjecaju drugih da nadjačaju profesionalne ili poslovne prosudbe.
  - Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – održavanje stručnog znanja i vještina na razini potrebnoj kako bi se osiguralo da klijent ili poslodavac dobije kompetentne profesionalne usluge na temelju aktualnih dostignuća u praksi, zakonodavstvu i tehnikama te postupaju savjesno i u skladu s važećim tehničkim i profesionalnim standardima.
  - Povjerljivost – poštovati povjerljivost informacija dobivenih kao rezultat profesionalnih i poslovnih odnosa i stoga ne otkrivati takve informacije trećim stranama bez primjerenih i posebnih ovlasti, osim ako ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili dužnost otkrivanja, niti koristiti informacije u osobnu korist profesionalnog računovođe ili trećih strana.
  - Profesionalno ponašanje – pridržavati se relevantnih zakona i propisa i izbjegavati bilo kakve radnje koje diskreditiraju profesiju.
37. Osim toga, IESBA Kodeks sadrži dodatne zahtjeve za neovisnost revizora i opisuje pristup koji

<sup>19</sup> IESBA Kodeks, točka 100.5.

<sup>20</sup> IESBA Kodeks, odjeljak 110.1.

bi revizori trebali primijeniti, uključujući:

- identificiranje prijetnji neovisnosti;
- ocjenjivanje značaja utvrđenih prijetnji; i
- primjenu zaštitnih mjera, kad je to potrebno, kako bi se uklonile prijetnje ili smanjile na prihvatljivu razinu.

38. IESBA Kodeks navodi da kad revizori utvrde da primjerene zaštitne mjere nisu raspoložive ili se ne mogu primijeniti za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjenje na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa uklanja okolnosti ili odnose koji stvaraju prijetnje ili odbija ili prekida revizijski angažman<sup>21</sup>. U nekim situacijama IESBA Kodeks smatra da bi stvorena prijetnja bila toliko značajna da nikakve zaštitne mjere ne bi mogle smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu; u skladu s tim revizoru je zabranjeno obaviti reviziju.

#### 1.3.2. *Regulatori, nacionalni donositelji standarda i organizacije profesionalnih računovođa aktivni su u osiguravanju razumijevanja etičkih načela i dosljedne primjene zahtjeva*

39. Dosljedna primjena etičkih zahtjeva i načela na kojima se oni temelje olakšana je aktivnostima usmjeravanja, osposobljavanja i podrške koje pružaju regulatori, nacionalni donositelji standarda, organizacije profesionalnih računovođa i drugi. To može uključivati izdavanje smjernica kao što su odgovori na često postavljana pitanja, kao i organiziranje prezentacija i radionica.

#### 1.3.3 *Revizorska društva međusobno dijele informacije relevantne za odluke o prihvaćanju klijenata*

40. Pojedinačna revizorska društva donijet će odluke o tome hoće li prihvatiti novog ili nastaviti posao s postojećim revizijskim klijentom. Društva mogu odlučiti da neće nastaviti s revizorskim klijentom ako su zabrinuta u vezi s praksama financijskog izvještavanja ili integritetom menadžmenta. U takvim okolnostima važno je da druga revizorska društva koja su pozvana na podnošenje ponuda za reviziju budu upoznata s tim informacijama.

### 1.4 **Znanje, vještine, iskustvo i vrijeme – razina angažmana**

41. Ključna obilježja su:

- Partneri i osoblje imaju potrebne kompetencije.
- Partneri i osoblje razumiju poslovanje subjekta.
- Partneri i osoblje donose razumne prosudbe.
- Angažirani revizijski partner aktivno je uključen u procjenjivanje rizika, planiranje, nadziranje i pregledavanje obavljenog posla.
- Osoblje koje obavlja detaljan revizijski rad na terenu ima dovoljno iskustva, njegov je rad na primjereni način usmjeren, nadziran i pregledan te postoji razuman stupanj kontinuiteta osoblja.
- Partneri i osoblje imaju dovoljno vremena za učinkovito obavljanje revizije.
- Angažirani revizijski partner i drugiiskusni članovi angažiranog tima dostupni su menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje.

#### 1.4.1 *Partneri i osoblje imaju potrebne kompetencije*

42. Iako se ne može očekivati da svi članovi tima imaju istu razinu znanja i iskustva, angažirani revizijski partner dužan je osigurati da tim zajednički ima primjerene kompetencije i da su vanjski

---

<sup>21</sup> IESBA Kodeks, točka 290.7. Revizijska tijela javnog sektora, međutim, obično se ne mogu povući iz revizijskog angažmana.

specijalisti ili stručnjaci angažirani kad je potrebno kako bi se zadovoljile potrebe u okolnostima angažmana. Na primjer, može biti potrebno stručno znanje u vezi s pitanjima kao što su:

- vrednovanje složenih financijskih instrumenata, zemljišta i zgrada, nematerijalne imovine, stečene imovine i obveza preuzetih u poslovnim kombinacijama i imovini koja je mogla biti umanjena;
- aktuarski izračun obveza povezanih s ugovorima o osiguranju ili planovima primanja zaposlenika;
- procjena rezervi nafte i plina;
- vrednovanje obveza po osnovi zaštite okoliša i troškova čišćenja lokacije;
- tumačenje ugovora, zakona i propisa;
- analiza složenih ili neuobičajenih pitanja porezne usklađenosti;
- informacijski sustavi subjekta, posebno ako se subjekt smatra ovisnim o informacijskoj tehnologiji.

43. Stručno znanje može se steći u revizorskom društvu ili iz vanjskih izvora. Ako su uključeni specijalisti ili stručnjaci, važno je, kao i kod drugih članova angažiranog tima, da je njihov rad na primjereni način usmjeren, nadziran i pregledan.

44. Primjereni razvoj profesionalnih znanja i vještina započinje početnim profesionalnim osposobljavanjem potencijalnog profesionalnog računovođe.<sup>22</sup> Zatim se daljnja specijalizacija profesionalnog računovođe za obavljanje uloge revizora postiže kontinuiranim profesionalnim usavršavanjem i dodatnim revizorskim radnim iskustvom. Stalno stručno usavršavanje profesionalnih kompetencija i cjeloživotno učenje ključni su ako revizori žele nastaviti ispunjavati očekivanja svojih klijenata i javnosti.<sup>23</sup>

#### 1.4.2 Partneri i osoblje razumiju poslovanje subjekta

45. Dobro razumijevanje subjekta, njegova poslovanja i industrije u kojoj posluje ključno je kako bi revizor mogao procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima kako bi na primjereni način usmjerio revizijske postupke i ocijenio nalaze iz njih. Ovo je također potrebno za korištenje profesionalnog skepticizma i za sposobnost donošenja primjerenih revizijskih prosudbi.

46. Znanje industrije, uključujući razumijevanje relevantnih propisa i računovodstvenih pitanja, može biti posebno važno za klijente u, na primjer, industriji financijskih usluga. Međutim, važno je da područja znanja nisu toliko uska da sprječavaju revizora u viđenju širih pitanja. Revizori mogu steći opće poslovno znanje iz nerevizorskih poslova i izloženosti različitim klijentima u različitim industrijama. To im omogućuje odmaći se od specifičnosti poslovanja određenog subjekta i razmisliti o svojem širem poznavanju poslovnih pitanja, rizika i sustava kontrole.

47. Revizije manjih subjekata često na terenu obavlja iskusno osoblje koje je s subjektom radi niz godina. Iako takvo osoblje obično dobro poznaje poslovanje subjekta, mogu postojati prijetnje njihovoj objektivnosti i profesionalnom skepticizmu.

---

<sup>22</sup> Područja kompetentnosti i ishodi učenja za potencijalnog profesionalnog računovođu navedeni su u MES 2, *Inicijalno profesionalno osposobljavanje – tehnička kompetencija*; MES 3, *Inicijalno profesionalno osposobljavanje – profesionalne vještine*; i MES 4, *Inicijalno profesionalno osposobljavanje – profesionalne vrijednosti, etika i stavovi*; dok su područja kompetencija i ishodi učenja za angažiranog partnera navedeni u MES-u 8, *Stručno osposobljavanje angažiranih partnera odgovornih za revizije financijskih izvještaja*.

<sup>23</sup> IAESB radi na promjenama MES-a 8. Vjerojatno će uočiti potrebu revizora za stalnim poboljšanjem kompetencija tako što će prvo utvrditi ishodi učenja, a zatim zahtijevati stalno stručno usavršavanje u područjima kompetencija koja se zahtijevaju od angažiranih partnera koji su odgovorni za revizije financijskih izvještaja.

#### 1.4.3 *Partneri i osoblje donose razumne prosudbe*

48. Revizori koriste svoje iskustvo i vrijednosti integriteta, objektivnosti i profesionalnog skepticizma kako bi donijeli razumne profesionalne prosudbe koje su potkrijepljene činjenicama i okolnostima angažmana.
49. Donošenje razumnih prosudbi može uključivati partnere i osoblje pri:
- identificiranju problema;
  - primjeni znanja o poslovanju, financijskom računovodstvu i izvještavanju te informacijskoj tehnologiji;
  - istraživanju teme i razmatranju različitih gledišta;
  - ocjenjivanju alternativa s obzirom na relevantne činjenice i okolnosti;
  - uzimanju u obzir je li proveden primjereni postupak pri donošenju zaključka i postoje li dostatni i primjereni revizijskih dokaza koji bi ga potkrijepili;
  - konzultiranju, ako je primjereno; i
  - dokumentiranju zaključka i obrazloženja za njega.

#### 1.4.4 *Angažirani partner za reviziju aktivno je uključen u procjenu rizika, planiranje, nadziranje i pregledavanje obavljenog posla*

50. Budući da su angažirani partneri odgovorni za revizije koje obavljaju, važno je da su izravno uključeni u planiranje revizije, evaluaciju prikupljenih dokaza i donošenje konačnih zaključaka.
51. Iako se velik dio detaljnog revizijskog rada može delegirati manjeiskusnom osoblju, dostupnost partnera za revizijski angažman omogućuje im pravodobno pružanje ulaznih informacija kako revizija napreduje.
52. Neki vjeruju da bi objavljivanje imena partnera za angažman u revizorskom izvješću trebalo zahtijevati za sve subjekte jer bi se time partneru za angažman pružio veći osjećaj osobne odgovornosti jer je ta osoba u konačnici odgovorna za obavljanje revizije. U mnogim jurisdikcijama to je već obvezno, uobičajeno zahtjevom za osobnim potpisom. Drugi vjeruju da takav zahtjev ne bi utjecao na osjećaj odgovornosti partnera za angažman. Potencijalne poteškoće takvog zahtjeva uključuju percipirano smanjenje odgovornosti društva i mogućnost povećane pravne odgovornosti za partnera angažmana u određenim jurisdikcijama.

#### 1.4.5 *Osoblje koje obavlja detaljan revizijski rad na terenu ima dovoljno iskustva, njegov je rad na primjereni način usmjeren, nadziran i pregledan te postoji razuman stupanj kontinuiteta osoblja*

53. Struktura mnogih revizorskih društava, osobito većih revizorskih društava, je hijerarhijska, često opisana kao da ima "piramidalnu strukturu", a sastav mnogih angažiranih timova za pojedinačne angažmane odražava tu strukturu. Kao rezultat toga, velik dio detaljnog revizijskog rada na terenu vjerojatno će obavljati članovi osoblja koji su relativno neiskusni; Doista, mnogi možda još uvijek završavaju računovodstvenu kvalifikaciju. Međutim, općenito je potrebno iskustvo kako bi osoblje donijelo razumne profesionalne prosudbe.
54. Nadalje, sudjelovanje istih članova osoblja u reviziji, jednu godinu za drugom, vjerojatno će im pomoći u razumijevanju poslovanja i sustava subjekta, a menadžment i oni zaduženi za upravljanje često na to pozitivno gledaju. Neki vjeruju da će to vjerojatno rezultirati učinkovitim reakcijama na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, kao i

učinkovitošću revizije. Međutim, dugotrajno sudjelovanje može dovesti do nedostatka profesionalnog skepticizma i prijetnji neovisnosti revizora.

55. U mnogim zemljama revizijska tijela javnog sektora moraju se držati fiksnih ograničenja koliko mogu potrošiti na osoblje kao resurs. Mogu postojati i propisi koji utječu na zapošljavanje osoblja i plaće koje se mogu isplatiti. To može značiti da je nekim revizijskim tijelima teško zaposliti i zadržati dovoljan broj visokokvalitetnog osoblja kako bi se dosljedno postigla kvaliteta revizije.

#### 1.4.6 *Partneri i osoblje imaju dovoljno vremena za učinkovito obavljanje revizije*

56. Partneri i osoblje često imaju odgovornosti koje nisu revizija jednog subjekta, a revizije se mogu obavljati u zahtjevnim rokovima. Planiranje je važno, kako na razini pojedinačne revizije tako i na razini revizorskog društva, kako bi se osiguralo da su prikladna sredstva raspoloživa za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i primjereni interakciju s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje.
57. Revizorska društva obično ostvaruju dobit, a na profitabilnost revizorskog društva utječe odnos između obračunatih revizijskih naknada i troškova povezanih s prikupljanjem dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Angažirani revizijski partneri obično su odgovorni unutar svojih revizorskih društava za financijski prinos revizija koje obavljaju i, ako menadžment ograniči naknade za reviziju, to može izvršiti pritisak na angažirani tim da promijeni vrstu i vremenski raspored revizijskih postupaka ili smanji testiranje. To pak može ugroziti kvalitetu revizije.<sup>24</sup>

#### 1.4.7 *Angažirani revizijski partner i drugi iskusni članovi angažiranog tima dostupni su menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje*

58. Važno je da angažirani revizijski partner bude dostupan višim članovima menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje. Redoviti kontakti omogućuju angažiranom revizijskom partneru dobru informiranost o kretanjima u poslovanju subjekta te pravodobno postavljanje pitanja povezana s revizijom.

### 1.5 **Znanje, vještine, iskustvo i vrijeme – razina društva**

59. Ključna obilježja su sljedeća:

- partneri i osoblje imaju dovoljno vremena za rješavanje teških pitanja kako se pojave;
- angažirani timovi su ispravno strukturirani;
- partneri i više osoblje pružaju manje iskusnom osoblju pravovremene ocjene i primjereno savjetovanje ili uvježbavanje "na poslu".
- revizijskim partnerima i osoblju pruža se dovoljno osposobljavanja o revizijskim, računovodstvenim i, prema potrebi, specijaliziranim industrijskim pitanjima.

#### 1.5.1 *Partneri i osoblje imaju dovoljno vremena za rješavanje teških pitanja kako se pojavljuju*

60. Partneri i više osoblje obično rade na nizu revizija, često sa sličnim vremenskim rasporedima izvještavanja. To može dovesti do koncentriranih razdoblja aktivnosti. Partneri i više osoblje također često obavljaju nerevizorske usluge za klijente ili druge aktivnosti unutar revizorskog društva. Važno je da društva predviđaju, najbolje što mogu, i upravljaju mogućim vremenskim sukobima pri dodjeli odgovornosti. Menadžment društva proaktivno prati razine rada kako bi smanjila rizik da pojedinačni partneri ili osoblje budu neprihvatljivo opterećeni.

---

<sup>24</sup> Etički zahtjevi (na primjer, točka 240.2. IESBA Kodeks) često opisuju tu prijetnju i zahtijevaju njezino ocjenjivanje i, prema potrebi, primjenu zaštitnih mjera.

### 1.5.2 *Angažirani timovi ispravno su strukturirani*

61. Dodjela ljudskih resursa uzima u obzir rizik. Postoji opasnost da će najkompetentniji partneri i osoblje biti dodijeljeni najvećim i najprestižnijim klijentima društva i, kao rezultat toga, neće biti dostupni za reviziju drugih klijenata gdje rizici da su financijski izvještaji materijalno pogrešno prikazani mogu biti veći.
62. Primjerena dodjela resursa olakšava angažiranim timovima koji imaju stručno znanje i vrijeme za obavljanje određenih revizija. To uključuje dodjelu partnera i višeg osoblja koji imaju primjereno znanje o industriji u kojoj klijent posluje i njezinom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja te dovoljno vremena za obavljanje kvalitetne revizije.
63. Dodjela resursa znači da društvo prikuplja informacije o:
  - znanju, vještinama i iskustvu;
  - procijenjenom vremenskom rasporedu obveza; i
  - razdobljima radnog angažmana – kako bi se olakšalo ispunjavanje etičkih zahtjeva, na primjer, u vezi s rotacijom revizijskih partnera.
64. Revizije manjih subjekata nisu propisane u nekim zemljama. To može značiti da je u takvim zemljama izazov za mala i srednja društva koja imaju mali broj revizijskih klijenata da zadrže partnere i osoblje s relevantnim revizijskim znanjem i iskustvom.

### 1.5.3 *Partneri i više osoblje daju manjeiskusnom osoblju pravovremene ocjene i primjereno savjetovanje ili osposobljavanje na poslu*

65. Proces ocjenjivanja u revizorskom društvu važan je aspekt razvoja sposobnosti pojedinca. Iako je to teško izmjeriti, kvaliteta revizije vjerojatno će se poboljšati ako se zasebno razmotri u ocjenama partnera i osoblja. To se može upotrijebiti za promicanje dobrih revizijskih prosudbi, uključujući konzultiranje o teškim pitanjima.
66. Može se korisno razlikovati između davanja povremenih ocjena uspješnosti osoblju i savjetovanja i osposobljavanja na poslu. Iako se ocjene mogu koristiti za utvrđivanje važne vještine ili kompetencije koju je potrebno poboljšati, savjetovanje ili osposobljavanje na poslu mogu se koristiti kako bi se pojedincu pomoglo da razvije tu vještinu ili kompetenciju. Savjetovanje i osposobljavanje na poslu vjerojatno će biti posebno važni u pogledu razvoja ključnih osobnih karakteristika kao što su integritet, objektivnost, strogost, profesionalni skepticizam i ustrajnost, kao i za pomaganje manjeiskusnom osoblju u radu na nepoznatim revizijskim područjima.
67. Mogućnost učinkovitog osposobljavanja zahtijeva dodatne vještine, znanje i iskustvo, a unutar revizorskih društava ne postoji neograničen broj ljudi s primjerenim kompetencijama. Takvi ljudi mogu imati druge zahtjeve vezane za svoje vrijeme. Važno je da društva daju poticaje svojemiskusnijem osoblju kako bi izdvojilo potrebno vrijeme za učinkovito preuzimanje te uloge koja je važna za razvoju osoblja te da ih, kao dio procesa ocjenjivanja, ocijene je li to postignuto.

### 1.5.4 *Revizijskim partnerima i osoblju pruža se dostatno osposobljavanje u reviziji, računovodstvu i, prema potrebi, specijaliziranim industrijskim pitanjima*

68. Profesija nastoji revizorima pružiti potrebnu kompetenciju kroz početno profesionalno osposobljavanje (PPO) (eng. initial professional development, IPD), koje obuhvaća osposobljavanje iz tehničkih i profesionalnih vještina i vrednota, etike i stavova te kroz praktično iskustvo te kroz zahtjeve stalnog stručnog usavršavanja.
69. Društva općenito pružaju osposobljavanje u tehničkim aspektima revizije i zahtjevima svojih



revizijskih metodologija. Društva također pružaju ključno praktično iskustvo uključivanjem pripravnika u angažirane timove koji obavljaju revizijski posao.<sup>25</sup> Spajanje učenja o tehničkim aspektima revizije sa stjecanjem praktičnog iskustva važno je, jer je formalno osposobljavanje samo dio procesa kojim revizori razvijaju vještine i iskustvo.

70. Profesionalne računovodstvene organizacije koje su članice IFAC-a imaju zahtjeve koji se odnose na stalno stručno usavršavanje (SSU) (eng. continuing professional development, CPD), a razvojni programi koje koriste društva oblikovani su za izgradnju kompetencija revizijskih profesionalaca. Takvi programi često se adresiraju široki raspon područja relevantnih za poslovanje društva u cjelini, kao što su upravljanje projektima, informacijska tehnologija i komunikacijske vještine. Važno je da društva posvete dovoljno vremena, resursa i važnosti osposobljavanju u revizijskim i računovodstvenim pitanjima, uključujući, prema potrebi, specijalizirana industrijska pitanja kako bi se osigurale tehničke vještine potrebne za potporu kvaliteti revizije.

## 1.6 Znanje, vještine, iskustvo i vrijeme – nacionalna razina

71. Ključna obilježja su:

- postoje robusna uređenja za izdavanje odobrenja za rad revizorskim društvima i samostalnim revizorima;
- zahtjevi u pogledu edukacije jasno su definirani, a osposobljavanje je adekvatno opremljeno i učinkovito;
- postoje mehanizmi za ažuriranje revizora o aktualnim pitanjima i za pružanje osposobljavanja u novim računovodstvenim, revizijskim ili regulativnim zahtjevima;
- revizijska profesija je u dobroj poziciji da privuče i zadrži pojedince s primjerenim kvalitetama.

### 1.6.1 Postoje solidni mehanizmi za izdavanje odobrenja za rad revizorskim društvima i samostalnim revizorima

72. Revizija je aktivnost od javnog interesa koju trebaju obavljati primjereno kvalificirane osobe i koje rade u primjerenom okruženju. Kako bi se to postiglo, obično će postojati nacionalni mehanizmi za izdavanje odobrenja za rad revizorskim društvima ili samostalnim revizorima za obavljanje revizija. Registar društava ili pojedinaca koji imaju odobrenje za rad često će voditi nadležno tijelo. Vlasti će često imati ovlast oduzeti odobrenje za rad u definiranim okolnostima.

### 1.6.2 Zahtjevi u pogledu edukacije jasno su definirani, a osposobljavanje je adekvatno opskrbljeno i učinkovito

73. Kriteriji za dobivanje odobrenja za rad obično će uključivati edukacijske zahtjeve i za početno profesionalno osposobljavanje (eng. IPD) kao i za stalno stručno usavršavanje (eng. CPD). Postizanje kvalitete revizije olakšat će se ako su edukacijski zahtjevi jasno definirani i ako se primijene dovoljno resursa kako bi se osigurala učinkovitost osposobljavanja.
74. Profesionalne vještine opisane u MES-ovima temelj su kompetencija potrebnih za potporu kvaliteti revizije. Te se kompetencije razvijaju kombinacijom teorijskog osposobljavanja i praktičnog iskustva i osposobljavanja unutar revizorskih društava. MES-ovi su napisani za tijela članica IFAC-a (koja mogu biti odgovorna za teorijsko osposobljavanje), ali se ne primjenjuju izravno na revizorska društva (koja pružaju praktično iskustvo i podučavanje). Može biti od

---

<sup>25</sup> Sustavom MES 8, točkama 54. i 59., utvrđuju se zahtjevi za praktično iskustvo stručnjaka za reviziju.

pomoći za kvalitetu revizije ako i organizacije za osposobljavanje i revizorska društva koriste isti okvir kompetencija.

#### 1.6.3 *Postoje mehanizmi za ažuriranje revizora o aktualnim pitanjima i za njihovo osposobljavanje u novim računovodstvenim, revizijskim ili regulativnim zahtjevima*

75. Osim osposobljavanja povezanog s PPO-om revizora, primjereni aranžmani unutar zemlje za SSU važan su čimbenik u doprinosu kvaliteti revizije. Potrebno je osigurati SSU kako bi iskusniji revizori nastavili razvijati svoje vještine i znanja povezana s revizijom te kako bi bili informirani o promjenama računovodstvenih i regulativnih zahtjeva.
76. SSU je posebno važan kad postoje velike promjene u zahtjevima koji se odnose na financijsko izvještavanje i reviziju. To pruža priliku za informiranje revizora o novim tehničkim zahtjevima, objašnjenje ciljeva tih promjena i pomoć u stvaranju razumijevanja potrebnog za troškovno učinkovitu provedbu novih zahtjeva.

#### 1.6.4 *Revizorska profesija je u dobroj poziciji za privlačenje i zadržavanje pojedinaca s primjerenim kvalitetama*

77. Kompetencije revizijskih partnera i osoblja ključan su čimbenik na kojem se temelji kvaliteta revizije. Iako je osposobljavanje važno, neke od potrebnih osobina u određenoj su mjeri svojstvene pojedincima. Stoga je važno da pojedince s pravim kvalitetama privuče karijera u revizorskoj profesiji.
78. Vjerojatno postoji niz čimbenika koji će utjecati na pojedince koje privlači karijera u revizorskoj profesiji, uključujući:
  - status revizije kao profesije u nacionalnom okruženju;
  - percepcija karijernih mogućnosti i poticaji vezani uz plaću;
  - priroda posla, uključujući njegovu ulogu u odnosu na javni interes; i
  - kvaliteta pruženog osposobljavanja.
79. Isti čimbenici vjerojatno će utjecati na odluke pojedinaca da ostanu u revizorskoj profesiji i nastave produženu karijeru u reviziji. U nekim zemljama postoji tendencija da veliki broj računovođa napusti revizorska društva i zaposli se u kompanijama. Iako to može imati blagotvoran učinak na financijsko izvještavanje, njime se može ograničiti broj iskusnog osoblja dostupnog revizorskim društvima i time ugroziti kvaliteta revizije.
80. Status revizorske profesije u nacionalnom okruženju također može utjecati na poštovanje revizora, a time i na učinkovitost revizijske funkcije. U okruženjima u kojima se revizijska profesija ne poštuje ili im se ne daju primjerene ovlasti, revizori će biti u slabijem položaju u odnosu na menadžment. U takvim okolnostima može postojati manja vjerojatnost da će revizori preispitati menadžment u važnim pitanjima ili čvrsto stajati u važnim revizijskim pitanjima. S druge strane, ako je profesija visoko cijenjena ili joj je dodijeljena primjerena ovlast putem relevantnih mehanizama, revizorima će biti lakše pokazati profesionalni skepticizam i obavljati solidne revizije.

## **Čimbenici procesa**

### **1.7 Proces revizije i postupci kontrole kvalitete – razina angažmana**

81. Ključna obilježja su:

- angažirani tim pridržava se revizijskih standarda, relevantnih zakona i regulative te postupaka kontrole kvalitete u revizorskom društvu;
- angažirani tim na primjereni način koristi informacijsku tehnologiju;
- postoji učinkovita interakcija s drugima koji su uključeni u reviziju;
- postoje primjereni aranžmani s menadžmentom kako bi se postigao učinkovit i djelotvoran proces revizije.

#### 1.7.1 *Angažirani tim pridržava se revizijskih standarda, relevantnih zakona i regulative te postupaka kontrole kvalitete u revizorskom društvu*

82. Revizijski standardi imaju ključnu ulogu u podupiranju kvalitete revizije i povjerenja korisnika u reviziju. MRevS-ovi su oblikovani kako bi pružili potporu revizoru u pribavljanju razumnog uvjerenja i zahtijevali od revizora da obavlja profesionalnu prosudbu i održava profesionalni skeptičizam tijekom planiranja i obavljanja revizije te, među ostalim, kad:
- utvrđuje i procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške, na temelju razumijevanja subjekta i njegova okruženja, uključujući interne kontrole subjekta;
  - pribavlja dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome postoje li značajna pogrešna prikazivanja oblikovanjem i izvođenjem primjerenih reakcija na te rizike; i
  - sastavlja mišljenje o financijskim izvještajima na temelju zaključaka izvedenih iz pribavljenih revizijskih dokaza.
83. MRevS-ovi zahtijevaju pripremu dokumentacije koja je dostatna kako bi iskusni revizor, koji prethodno nije bio povezan s revizijom, mogao razumjeti vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih postupaka, rezultate tih postupaka, značajna pitanja koja su se pojavila i donesene zaključke. Ova dokumentacija podržava aktivnosti kontrole kvalitete kako unutar angažiranog tima, prije završetka revizije, tako i od strane drugih koji pregledavaju kvalitetu obavljenog posla.
84. Revizori su često u skladu s nacionalnim pravom ili regulativom obvezni pridržavati se revizijskih standarda. Međutim, nisu svi aspekti revizijskog procesa definirani revizijskim standardima, a revizorska društva obično će imati metodologije koje pružaju daljnje specifikacije. Čak i unutar strukture stvorene revizijskim standardima i čvrstim metodologijama, postoji fleksibilnost za angažirani tim u smislu specifičnog revizijskog rada koji se obavlja, načina na koji se obavlja u praksi te vrste i vremena interakcija s menadžmentom. Način na koji se rad obavlja u praksi može biti važan čimbenik učinkovitosti i djelotvornosti.

#### 1.7.2 *Angažirani tim na primjereni način koristi informacijsku tehnologiju*

85. Sve veća upotreba i složenost računalnih informacijskih sustava revizorima pruža mogućnosti za učinkovitije i djelotvornije prikupljanje revizijskih dokaza; Na primjer, upotrebom tehnika računalno potpomognute revizije, uključujući ispitivanja datoteka i upotrebu testnih podataka. Ove tehnike imaju prednost što se može postići veća pokrivenost transakcija i kontrola. Međutim, ponekad uporaba takvih tehnika zahtijeva uključivanje specijalista, što može biti dugotrajno, osobito u prvoj godini korištenja.
86. Platforme informacijske tehnologije unutar revizorskih društava utječu na način na koji revizori obavljaju reviziju i dokumentiraju obavljeni posao. Sve se više pojavljuje softver za reviziju kako bi se angažiranim timovima pomoglo u primjeni metodologije društva. Iako to može dovesti do djelotvornosti i poboljšanih postupaka kontrole kvalitete, rizici za kvalitetu revizije povezani s

njihovom uporabom uključuju:

- pretjerano naglašavanje usklađenosti s revizorskim softverom revizorskog društva umjesto poticanja na razmišljanje o jedinstvenim značajkama subjekta koji se revidira; i
  - novo osoblje troši previše vremena učeći kako koristiti revizijski softver društva umjesto da razumije revizijske koncepte.
87. Iako bi partneri i iskusno osoblje koji pregledavaju revizijski rad s udaljenih lokacija mogli smanjiti mogućnosti mentorstva i osposobljavanja na poslu, ono ima potencijalne prednosti:
- omogućavanje učinkovitijeg pregledavanja revizijskog rada u kojem članovi angažiranog tima rade na mnogim lokacijama ili se nalaze u različitim vremenskim zonama; i
  - osiguravanje učinkovitijeg načina za obavljanje dodatnih pregledavanja revizijskog rada nakon obavljenih početnih pregledavanja.
88. Informacijska tehnologija utječe i na način na koji revizori komuniciraju, kako unutar angažiranih timova, tako i s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, e-pošta i drugi profesionalni alati za automatizaciju usluga sve se više koriste. Iako e-pošta općenito povećava pristupačnost, posebno na međunarodnoj osnovi, e-pošta može imati ograničenja. Konkretno, može postojati smanjena mogućnost dobivanja korisnih revizijskih dokaza iz razmjena e-pošte nego iz bogatije interakcije koja nastaje u potpunijoj otvorenoj raspravi s menadžmentom. Ovisno o okolnostima, e-pošta također može olakšati menadžmentu davanje netočnih ili nepotpunih odgovora na pitanja revizora ili biti manje otvoren u davanju informacija ako je menadžment motiviran to činiti.
- 1.7.3 *Postoji učinkovita interakcija s drugima koji su uključeni u reviziju*
89. Većina velikih subjekata imat će odjele, ovisna društva, zajedničke pothvate ili subjekte u koje se ulaže koji se obračunavaju metodom udjela (komponente), a jednu ili više komponenti često revidiraju angažirani timovi koji nisu angažirani tim za grupu. Ako ne postoji učinkovita interakcija između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti, postoji rizik da angažirani tim za grupu ne pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio revizorsko mišljenje za grupu. Jasna i pravovremena komunikacija zahtjeva koje postavlja angažirani tim za grupu temelj je učinkovite dvosmjerne komunikacije između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti.<sup>26</sup>
90. Ostali uključeni u reviziju mogli bi uključivati specijaliste i stručnjake (na primjer, specijaliste za IT) ili, u kontekstu grupe, revizore komponenti. Ako su drugi uključeni u reviziju, važno je da:
- angažirani tim jasno komunicira s njima o poslu koji treba obaviti;
  - ostali uključeni jasno priopćavaju nalaze iz obavljenog posla; i
  - angažirani tim utvrđuje da je obavljeni posao adekvatan za svoju svrhu i na primjereni način reagira na nalaze.
91. Mnogi veliki subjekti imat će funkciju unutarnje revizije. Vjerojatno će učinkovita interakcija između vanjskih i unutarnjih revizora biti važna i za revizijsku djelotvornost i za učinkovitost. Na primjer, funkcija unutarnje revizije vjerojatno je dobila uvid u poslovanje subjekta i poslovne rizike koji će dati vrijedan doprinos revizorskom razumijevanju subjekta i procjenama rizika ili drugim aspektima revizije.
92. Menadžment grupe obično očekuje od revizora grupe učinkovitu koordinaciju rada na

---

<sup>26</sup> Pogledajte MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije finansijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točka A57.

komponentama. Neki vjeruju da se to može olakšati ako revizije komponenti obavlja isto revizorsko društvo ili društva unutar iste revizijske mreže ili udruženja. Stoga može biti važan geografski doseg društva, a time i njegova sposobnost pružanja revizijske pokrivenosti za ovisna društva i druge komponente grupe. Drugi smatraju da niz različitih revizorskih društava uključenih u grupnu reviziju stvara priliku za razmatranje niza stajališta o rizicima subjekta i primjerenim revizijskim reakcijama.

#### 1.7.4 *Postoje primjereni aranžmani s menadžmentom kako bi se postigla učinkovita i djelotvorna revizija*

93. Menadžment može imati interes osigurati da se revizija dovrši što je prije moguće i da se poremećaji u tekućem poslovanju subjekta svedu na najmanju moguću mjeru. Učinkovitost i djelotvornost procesa revizije mogu se poboljšati:

- rigoroznim planiranjem, uključujući, gdje je primjereno, dogovaranje s menadžmentom revizorove potrebe za informacijama i vremenskog rasporeda;
- pravovremenom suradnjom s menadžmentom radi rješavanja problema utvrđenih tijekom revizije;
- nastojanjem da se održi dogovoreni vremenski raspored i rokovi izvještavanja; i
- izbjegavanjem, koliko je to moguće, postavljanje dvostrukih upita menadžmentu o istom pitanju od različitih članova angažiranog tima.

### 1.8 **Postupci revizije i kontrole kvalitete – razina društva**

94. Ključna obilježja su:

- metodologija revizije prilagođena je razvoju profesionalnih standarda i nalazima iz unutarnjih pregleda kontrole kvalitete i vanjskog nadzora;
- revizijska metodologija potiče pojedine članove tima na primjenu profesionalnog skepticizma i donošenje primjerenih profesionalnih prosudbi;
- metodologija zahtijeva učinkovito nadziranje i pregledavanje revizijskog rada;
- metodologija zahtijeva primjerenu revizijsku dokumentaciju;
- uspostavljaju se strogi postupci kontrole kvalitete i postoji monitoring kvalitete revizije te se poduzimaju primjerene posljedične mjere;
- prema potrebi, obavljaju se učinkoviti pregledi kontrola kvalitete angažmana (PKKA).

#### 1.8.1 *Metodologija revizije prilagođena je razvoju profesionalnih standarda i nalazima iz internih pregleda kontrole kvalitete i vanjskih nadzora*

95. Važno je da revizijska metodologija revizorskog društva ne ostane statična, već da se razvija s promjenama profesionalnih standarda i poslovnog okruženja te da se kontinuirano i pravodobno poboljšava revizijska metodologija i alati društva kako bi se odgovorilo na nalaze internih pregleda i regulatornog nadzora.

96. Pri pokazivanju predanosti stalnom poboljšanju revizorska društva mogu korisno provesti analizu temeljnih uzroka kao reakciju na nalaze unutarnjih i vanjskih nadzora kako bi utvrdila sve probleme sustava i u skladu s tim reagirala poduzimanjem mjera za poboljšanje svojih metodologija i postupaka.

#### 1.8.2 *Metodologija revizije potiče pojedinačne članove tima na primjenu profesionalnog skepticizma i*

### *donošenje primjerenih profesionalnih prosudbi*

97. Većina revizorskih društava koristi metodologije kako bi pomogla osoblju u postizanju djelotvorne i učinkovite revizije te za postupke kontrole kvalitete. Te metodologije ponekad uključuju upotrebu revizijskog softvera koji podržava odluke i generira elektroničke radne dokumente koji se mogu pregledavati na udaljenim lokacijama.
98. Takve metodologije mogu biti učinkovit mehanizam za postizanje dosljedne usklađenosti s revizijskim standardima i za provjeru jesu li obavljani svi potrebni koraci u postupku revizije. Metodologije također pomažu u dokumentiranju i, ako su u elektroničkom obliku, brzoj razmjeni informacija, uključujući sa specijalistima na udaljenim lokacijama.
99. Međutim, postoji rizik da će previsoka razina propisanosti u revizijskim metodologijama imati negativne posljedice za druge elemente kvalitete revizije. Vrlo preskriptivne metodologije mogu proizaći iz prijetnji sudskim tužbama ili zbog pristupa revizijskoj regulativi i vanjskom nadzoru koji se temelji na prekomjernoj usklađenosti. Primjeri rizika za kvalitetu revizije uključuju:
  - ako je usklađenost s vrlo preskriptivnom metodologijom pretjerano naglašena, postoji rizik da će se iskusnom osoblju dati nedovoljan naglasak koji određene revizijske postupke prilagođava okolnostima i razmatra je li potrebno provesti daljnje postupke;
  - pretjerano naglašavanje procesa u kojem se obavlja revizija može omesti iskusne partnere u reviziji i osoblje koje donosi važne prosudbe;
  - preveliko smanjenje slobode djelovanja osoblja može ugroziti motivaciju tih pojedinaca i uzrokovati da ne nastave karijeru u reviziji;
  - potencijal za distanciranje partnera i osoblja od društva koje se revidira.

#### *1.8.3 Metodologija zahtijeva učinkovito nadziranje i pregledavanje revizijskog rada*

100. Niz detaljnih revizijskih poslova može obavljati osoblje koje ima relativno manje iskustva. U takvim je okolnostima ključno da njegov rad, bilo da se obavlja "na terenu" ili drugdje, uključujući praksu offshoring-a, nadzire i provjerava iskusno osoblje, menadžer i partneri.
101. Neke suvremene metodologije pružaju priliku za elektroničku provjeru radnih dokumenata izvan terena, što može omogućiti djelotvorno dijeljenje i razmatranje revizijskih pitanja, osobito kad je riječ o različitim zemljama i o različitim vremenskim zonama. Međutim, provjera izvan terena ne mora uvijek biti učinkovito sredstvo za procjenu o tome je li osoblje temeljito obavilo reviziju i pokazalo primjereni stupanj profesionalnog skepticizma te za razvoj vještina i kompetencija manje iskusnog osoblja.

#### *1.8.4 Metodologija zahtijeva primjerenu revizijsku dokumentaciju*

102. Revizijska dokumentacija ima niz uloga, uključujući:
  - pomaganje angažiranom timu u planiranju i obavljanju revizije;
  - pomaganje članovima angažiranog tima odgovornog za nadziranje u usmjeravanju i nadziranju revizijskog rada;
  - omogućavanje angažiranom timu da bude odgovoran za svoj rad;
  - zadržavanje evidencije o pitanjima od trajnog značaja za buduće revizije;
  - omogućavanje obavljanja provjera i pregleda kvalitete unutar društva te vanjskih nadzora u skladu s primjenjivim pravnim, regulativnim ili drugim zahtjevima.

103. Dokumentacija o osnovama za značajne revizijske prosudbe vjerojatno povećava strogoću, a time i kvalitetu te prosudbe. Proces dokumentiranja pitanja i načina na koji su riješena vjerojatno će poboljšati strogoću misaonog procesa revizora i valjanost donesenih zaključaka.
- 1.8.5. *Uspostavljeni su strogi postupci kontrole kvalitete i monitoring kvalitete revizije i poduzete su primjerene posljedične mjere*
104. Moraju se uspostaviti postupci kontrole kvalitete kako bi se revizorskom društvu pružilo uvjerenje da:
- društvo udovoljava profesionalnim standardima i važećim zakonskim i regulativnim zahtjevima, i
  - izvješća koja izdaju društvo ili angažirani partneri su primjerena u danim okolnostima.<sup>27</sup>
105. Postupci kontrole kvalitete uključivat će monitoring i poduzimanje korektivnih mjera kad je to potrebno. Revizija uključuje usklađenost sa standardima i internim politikama i postupcima u društvu. Također uključuje teške odluke i prosudbe koje donosi osoblje na različitim razinama iskustva, a ponekad i pod vremenskim pritiskom.
106. Monitoring kvalitete revizije unutar revizorskog društva važan je aspekt utvrđivanja novih rizika i prilika te osiguravanja pridržavanja standarda i primjerenog postupanja partnera i osoblja.
107. Neka revizorska društva posluju na međunarodnoj razini putem mreže društava. Mrežna društva često dijele zajedničke metodologije te politike i postupke kontrole i monitoringa kvalitete. Neke mreže također dijele smjernice u vezi s vrednotama, etikom i stavovima te imaju programe za poboljšanje znanja i iskustva partnera i osoblja.
108. Povrh internih procesa monitoringa kvalitete revizije, revizije mogu podlijegati vanjskom nadzoru. Rezultati tih pregleda (uključujući nadzore koje provode neovisni regulatori revizije) pružaju važne povratne informacije koje dovode do mjera koje doprinose poboljšanju kvalitete revizije.
109. Povrh uklanjanja svih nedostataka utvrđenih u pojedinačnim revizijama, važno je da revizorska društva poduzmu primjerene mjere za rješavanje sustavnih pitanja otkrivenih aktivnostima unutarnjeg i vanjskog monitoringa i poduzmu primjerene mjere.
- 1.8.6 *Ako je zahtijevano, provode se učinkoviti pregledi kontrole kvalitete angažmana*
110. PKKA omogućuje objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi koje je donio angažirani tim i zaključaka donesenih pri sastavljanju revizorskog izvješća. Ti pregledi moraju se obavljati na revizijama trgovačkih društava koja su uvrštena na burzu i onih drugih revizijskih angažmana za koje pregled revizorsko društvo smatra primjerenim, kao što su revizije subjekata od javnog interesa.
111. Kako bi bili učinkoviti, PKKA uključuje raspravu o značajnim pitanjima i zaključcima, pregled odabranih dokumenata o angažmanu i pregled financijskih izvještaja. Moraju ih obavljati pojedinci s potrebnim iskustvom, autoritetom i vremenom. PKKA zahtijeva primjerenu vezu između partnera pregledavatelja i angažiranog partnera kako bi se mogli pravodobno obavljati i omogućiti angažiranom timu da na primjereni način odgovori na nalaze.

## 1.9 **Proces revizije i kontrole kvalitete – nacionalna razina**

112. Ključna obilježja su:

---

<sup>27</sup> IAASB je izdao MSKK 1, u kojem se propisuju one aktivnosti u kojima su društva dužna razviti politike i postupke i time ispuniti ovaj cilj.

- objavljuju se revizijski i drugi standardi u kojima se jasno navode temeljni ciljevi, kao i posebni zahtjevi koji se primjenjuju;
- tijela odgovorna za vanjski nadzor revizije razmatraju relevantna obilježja kvalitete revizije, kako unutar revizorskih društava tako i u pojedinačnim revizijskim angažmanima;
- postoje učinkoviti sustavi za istraživanje navoda o nedostacima u reviziji i poduzimanje stegovnih mjera kad je to primjereno.

1.9.1 *Objavljuju se revizijski i drugi standardi u kojima se jasno navode osnovni ciljevi, kao i posebni zahtjevi koji se primjenjuju*

113. Revizija i drugi zahtjevi mogu se nametnuti zakonom ili regulativama ili propisati putem nacionalne strukovne računovodstvene organizacije. Važno je da takvi zahtjevi budu visokokvalitetni i da jasno daju do znanja njihove temeljne ciljeve. MRevS-ovi, koje je izdao IAASB, sadrže ciljeve, zahtjeve i materijale za primjenu i druge materijale s objašnjenjima.
114. IESBA postavlja visokokvalitetne etičke standarde za profesionalne računovođe razvojem robusnog, međunarodno prikladnog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe. IAESB razvija i poboljšava profesionalnu računovodstvenu edukaciju - koja obuhvaća tehničke kompetencije kao i profesionalne vještine, vrednote, etiku i stavove za profesionalne računovođe - proglašavanjem međunarodnih edukacijskih standarda (MES). Postoji široka prihvaćenost tih standarda na nacionalnoj razini.
115. Važno je da se standardi mijenjaju kao odgovor na primljene povratne informacije o njihovoj uporabi i implementaciji. Međutim, važno je da donositelji standarda budu svjesni utjecaja koji redovite promjene standarda mogu imati na potrebe revizora u pogledu osposobljavanja i implementacije u primjeni standarda. IFAC zahtijeva od tijela svojih članica poduzimanje mjera za donošenje i implementaciju MRevS-ova, Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe i MES-ova u njihovim jurisdikcijama te da pomognu u njihovoj implementaciji, ovisno o odgovornostima tijela članica u nacionalnim okruženjima. U nekim se zemljama MRevS-ovi modificiraju kako bi se uzeli u obzir ili kako bi se dopunili dodatnim nacionalnim zahtjevima.

1.9.2 *Tijela odgovorna za vanjski nadzor revizije razmatraju relevantna obilježja kvalitete revizije, kako unutar revizorskih društava tako i u pojedinačnim revizijskim angažmanima*

116. Vanjski nadzor revizije prilika je za ocjenjivanje usklađenosti revizora s revizijskim standardima i, ovisno o njihovu mandatu, drugim aspektima kvalitete revizije. Mjere koje su revizorska društva poduzela za rješavanje nalaza koje su utvrdili nadzornici revizije mogu dovesti do poboljšanja učinkovitosti revizije i, ako se objave rezultati revizijskih inspekcija, dovesti do veće osvijestjenosti dionika o pitanjima kvalitete revizije. Tijekom određenog razdoblja nalaze vanjskog nadzora revizije potrebno je analizirati i povratno informirati donositelje standarda.

1.9.3 *Postoje učinkoviti sustavi za istraživanje navoda o nedostacima u reviziji i poduzimanje stegovnih mjera kad je to primjereno*

117. Istražne i stegovne radnje mogu poduzimati profesionalne računovodstvene organizacije. Međutim, kao što je slučaj s nadzorom revizije, u odnosu na trgovačka društva uvrštena na burzu i druge subjekte od javnog interesa, sve ga više provode neovisna regulativna tijela za reviziju.
118. Nedostatke u reviziji može biti teško definirati, pogotovo zato što veliki dio revizije uključuje prosuđivanje, a kriteriji u zakonima i regulativama ponekad su nejasni i teško ih je provesti. Učinkovitost stegovnih aktivnosti povećava se kad se utvrde jasni kriteriji o tome što predstavlja nedostatak u reviziji.



119. Nadležna tijela također moraju imati raspon sankcija koje su im na raspolaganju, uključujući ovlast za oduzimanje odobrenja za rad revizorskim društvima ili samostalnim revizorima u definiranim okolnostima. Iako takve mjere mogu biti primjerene u ekstremnim slučajevima, regulativni postupak poboljšava se kad su za manje povrede dostupne i razmjernije sankcije. To može uključivati novčane kazne i obvezno ponovno osposobljavanje.

# MEĐUNARODNI OKVIR ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

## SADRŽAJ

---

	Točka
Uvod.....	1–4
Etička načela i standardi kontrole kvalitete .....	5–9
Opis angažmana s izražavanjem uvjerenja .....	10–11
Angažmani potvrđivanja i izravni angažmani .....	12–13
Angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja .....	14–16
Područje primjene okvira .....	17–19
Izvešća o angažmanima bez izražavanja uvjerenja .....	20–21
Preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja .....	22–25
Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja.....	26
Odnos s tri strane.....	27–38
Osnovno predmetno pitanje.....	39–41
Kriteriji.....	42–49
Dokaz .....	50–82
Izvešće s izražavanjem uvjerenja .....	83–92
Ostala pitanja.....	93–95
Neprijmjerena uporaba imena praktičara .....	96
Dodatak 1.: Izjave koje je izdao IAASB i njihov međusobni odnos i IESBA Kodeks	
Dodatak 2.: Angažmani potvrđivanja i izravni angažmani	
Dodatak 3.: Strane u angažmanu s izražavanjem uvjerenja	
Dodatak 4.: Kategorizacija osnovnih temeljnih pitanja	

---

## Uvod

1. Ovaj se okvir objavljuje isključivo kako bi se olakšalo razumijevanje elemenata i ciljeva angažmana s izražavanjem uvjerenja i angažmana na koje se primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS), Međunarodni standardi o angažmanima uvida (MSU) i Međunarodni standardi o angažmanima s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (dalje: Standardi za izražavanje uvjerenja).
2. Ovaj okvir nije standard i u skladu s tim ne uspostavlja nikakve zahtjeve (ili osnovna načela ili bitne postupke) za obavljanje revizija, uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja.<sup>28</sup> Stoga se u izvješću s izražavanjem uvjerenja ne može tvrditi da je angažman obavljen u skladu s ovim Okvirom, već bi se trebalo upućivati na relevantne Standarde za izražavanje uvjerenja. Standardi za izražavanje uvjerenja sadržavaju ciljeve, zahtjeve, materijal za primjenu i druge materijale s objašnjenjima, uvodne materijale i definicije koji su u skladu s ovim Okvirom te se trebaju primjenjivati u reviziji, uvidu i drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja. U Dodatku 1. prikazan je opseg izdanih tekstova koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (eng. IAASB), njihov međusobni i odnos s *Međunarodnim kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući međunarodne standarde neovisnosti)* (IESBA Kodeks) koji je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe.
3. Ovaj okvir pruža referentni okvir za
  - (a) praktičare koji se bave izražavanjem uvjerenja;
  - (b) druge uključene u angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući namjeravane korisnike izvješća s izražavanjem uvjerenja i one koji angažiraju praktičara ("strana koja angažira"); i
  - (c) IAASB u svom razvoju Standarda za izražavanje uvjerenja, smjernica za praksu i drugih materijala.
4. Slijedi sažeti pregled ovog okvira:
  - *Uvod*: Ovaj se okvir odnosi na angažmane s izražavanjem uvjerenja koje obavljaju praktičari.
  - *Opis angažmana s izražavanjem uvjerenja*: Ovaj odjeljak opisuje angažmane s izražavanjem uvjerenja i razlikuje izravne angažmane od angažmana s potvrđivanjem i angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja od angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja.
  - *Područje primjene okvira*: Ovaj odjeljak razlikuje angažmane s izražavanjem uvjerenja od drugih angažmana, kao što su konzultantski angažmani.
  - *Preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja*: U ovom se odjeljku utvrđuju preduvjeti koje praktičar mora ispuniti da prihvati angažman s izražavanjem uvjerenja.
  - *Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja*: Ovaj odjeljak identificira i razmatra pet elemenata koji pokazuju angažmani s izražavanjem uvjerenja: odnos s tri strane; osnovno predmetno pitanje; kriteriji; dokazi; i izvješće s izražavanjem uvjerenja. Nadalje, objašnjavaju se važne razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja. U ovom se odjeljku, na primjer, razmatraju i, na primjer, značajne promjene u osnovnim predmetima angažmana s izražavanjem uvjerenja, potrebne značajke prikladnih kriterija, uloge rizika i značajnosti u angažmanima s izražavanjem uvjerenja te načina na koji se zaključci

---

<sup>28</sup> Vidjeti *Predgovor međunarodnim standardima kontrole kvalitete, reviziji, uvidu, drugim izražavanjima uvjerenja i povezanim uslugama*.

izražavaju u angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja i u angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

- *Ostala pitanja:* U ovom se odjeljku razmatraju komunikacijske odgovornosti koje nisu praktičarovo izvješće s izražavanjem uvjerenja, dokumentacija i implikacije povezanosti praktičara s osnovnim predmetnim pitanjem ili informacijama o predmetnom pitanju.

### **Etička načela i standardi kontrole kvalitete**

5. Kontrola kvalitete u društvima koja obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja i usklađenost s etičkim načelima, uključujući zahtjeve neovisnosti, široko su prihvaćeni u javnom interesu i kao sastavni dio visokokvalitetnih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Takvi se angažmani obavljaju u skladu sa standardima za izražavanje uvjerenja, koji se temelje na tome da:
  - (a) članovi angažiranog tima i pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana (za one angažmane u kojima je imenovan) podliježu odredbama IESBA Kodeksa koje se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja, drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima u zakonu ili regulativi, koji su barem toliko zahtjevni; i
  - (b) praktičar koji obavlja angažman član je društva koja podliježe MSKK 1,<sup>29</sup> ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima u zakonu ili regulativi u vezi s odgovornošću društva za njegov sustav kontrole kvalitete, koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1.

#### *IESBA Kodeks*

6. IESBA Kodeksom utvrđuju se sljedeća temeljna načela etike, a to su:
  - (a) integritet;
  - (b) Objektivnost;
  - (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
  - (d) povjerljivost; i
  - (e) profesionalno ponašanje.

Temeljna načela etike uspostavljaju standard ponašanja koji se očekuje od profesionalnog računovođe.

7. IESBA Kodeks pruža konceptualni okvir koji profesionalni računovođe moraju primijeniti kako bi identificirali, ocijenili i razriješili prijetnje pridržavanju temeljnih načela.
8. IESBA Kodeks navodi zahtjeve i materijale za primjenu o različitim temama. IESBA Kodeks definira neovisnost kao neovisnost uma i neovisnost po dojmu. Neovisnošću se štiti sposobnost donošenja zaključka s izražavanjem uvjerenja, a da na njega ne utječu utjecaji koji bi mogli kompromitirati taj zaključak. Neovisnost povećava sposobnost djelovanja s integritetom, objektivnost i održavanje stava profesionalnog skepticizma.

#### *MSKK 1*

9. MSKK 1 uređuje odgovornosti društva za uspostavu i održavanje svojeg sustava kontrole kvalitete za angažmane s izražavanjem uvjerenja. Usklađenost s MSKK-om 1 zahtijeva, između ostalog, da društvo uspostavi i održava sustav kontrole kvalitete koji uključuje politike i postupke koji se odnose na svaki od sljedećih elemenata te da dokumentira svoje politike i postupke i

---

<sup>29</sup> Međunarodni standard za kontrolu kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

priopćava ih osoblju društva:

- (a) odgovornost vodstva za kvalitetu unutar društva;
- (b) relevantni etički zahtjevi;
- (c) prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i specifičnih angažmana;
- (d) ljudski potencijali;
- (e) obavljanje angažmana; i
- (f) monitoring.

### **Opis angažmana s izražavanjem uvjerenja**

10. Angažman s izražavanjem uvjerenja angažman je u kojem praktičar nastoji prikupiti dostatne i primjerene dokaze kako bi izrazio zaključak oblikovan kako bi se povećao stupanj povjerenja namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna strana o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije.
11. Ishod mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja jest informacija koja proizlazi iz primjene kriterija na osnovno predmetno pitanje. Na primjer:
  - financijski izvještaji (ishod) proizlaze iz mjerenja financijskog položaja, financijske uspješnosti i novčanih tokova subjekta (osnovno predmetno pitanje) primjenom okvira financijskog izvještavanja (kriterija);
  - izjava o učinkovitosti unutarnje kontrole (ishoda) proizlazi iz ocjenjivanja učinkovitosti procesa interne kontrole subjekta (osnovno predmetno pitanje) primjenom relevantnih kriterija;
  - mjere performansi specifične za subjekt (ishod) proizlaze iz mjerenja različitih aspekata uspješnosti (osnovno predmetno pitanje) primjenom relevantnih metodologija mjerenja (kriterija).
  - izjava o stakleničkim plinovima (ishod) proizlazi iz mjerenja emisija stakleničkih plinova subjekta (osnovno predmetno pitanje) primjenom protokola priznavanja, mjerenja i prezentiranja (kriterija).
  - izjava o usklađenosti (ishodu) proizlazi iz evaluacije usklađenosti subjekta (osnovno predmetno pitanje) s, na primjer, zakonom i regulativom (kriterijima).

Pojam "informacije o predmetnom pitanju" koristi se za označavanje ishoda mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije. To su informacije o predmetnom pitanju o kojima praktičar prikuplja dostatne i primjerene dokaze kao osnovu za svoj zaključak.

### **Angažmani potvrđivanja i izravni angažmani**

12. U angažmanu potvrđivanja, strana koja nije praktičar mjeri ili ocjenjuje osnovno predmetno pitanje u odnosu na kriterije. Strana koja nije praktičar također često prezentira informacije o predmetnom pitanju koje iz toga proizlaze u izvješću ili izjavi. Međutim, u nekim slučajevima informacije o predmetnom pitanju može prezentirati praktičar u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Zaključak praktičara odnosi se na to jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnih pogrešnih prikazivanja (vidjeti i točku 85.).
13. U izravnom angažmanu praktičar mjeri ili ocjenjuje osnovno predmetno pitanje u odnosu na kriterije. Povrh toga, praktičar primjenjuje vještine i tehnike izražavanja uvjerenja kako bi

prikupio dostatne i primjerene dokaze o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije. Praktičar može pribaviti te dokaze istodobno s mjerenjem ili ocjenjivanjem osnovnog predmetnog pitanja, ali ih može pribaviti i prije ili nakon takvog mjerenja ili ocjenjivanja. U izravnom angažmanu, zaključak praktičara odnosi se na izvještaj o ishodu mjerenja ili ocjenjivanju osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije i formuliran je u smislu osnovnog predmetnog pitanja i kriterija. U nekim izravnim angažmanima zaključak praktičara je ili je dio informacija o predmetnom pitanju (vidjeti i Dodatak 2.).

### **Angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenjem i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja**

14. U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, praktičar smanjuje rizik angažmana na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana kao osnovu za zaključak praktičara. Zaključak praktičara izražava se u obliku u kojem se prenosi mišljenje praktičara o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije.
15. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar smanjuje rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja kao temelj za izražavanje zaključka u obliku kojim se prenosi je li, na temelju provedenih postupaka i dobivenih dokaza, praktičaru skrenuta pozornost na pitanje ili pitanja tako da bi praktičar povjerovao da su informacije o predmetu značajno pogrešno prikazane. Vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka koji se obavljaju za izražavanje ograničenog uvjerenja ograničeni su u usporedbi s onima koji su potrebni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, ali se planira dobiti razinu uvjerenja koja je, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, smisljena. Da bi bila smisljena, razina uvjerenja koju je stekao praktičar vjerojatno će povećati povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju u mjeri koja je očito više nego beznačajna.
16. U cijelom rasponu svih angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, ono što je smisljeno uvjerenje može varirati od neposredno iznad uvjerenja koje će vjerojatno povećati povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je očito više nego nevažan do malo ispod razumnog uvjerenja. Ono što ima smisla u određenom angažmanu predstavlja prosudbu unutar tog raspona koja ovisi o okolnostima angažmana, uključujući potrebe za informacijama namjeravanih korisnika kao grupe, kriterijima i osnovnom predmetnom pitanju angažmana. U nekim slučajevima posljedice primanja neprimjerenog zaključka za namjeravane korisnike mogu biti tolike da je potreban angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja kako bi praktičar stekao uvjerenje koje je smisljeno u danim okolnostima.

### **Područje primjene Okvira**

17. Nisu svi angažmani koje obavljaju praktičari angažmani s izražavanjem uvjerenja. Ostali često obavljani angažmani koji nisu u skladu s opisom iz točke 10. gore (i stoga nisu obuhvaćeni ovim Okvirom) uključuju:
  - angažmane obuhvaćene međunarodnim standardima za povezane usluge, kao što su dogovoreni postupci i angažmani za kompilacije.<sup>30</sup>
  - priprema poreznih prijava ako nije izražen zaključak s izražavanjem uvjerenja.
  - savjetodavne (ili konzultantske) angažmane,<sup>31</sup> kao što su upravljanje i porezno savjetovanje.

<sup>30</sup> MSPU 4400, *Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s financijskim informacijama* i MSPU 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*

<sup>31</sup> U savjetodavnom angažmanu praktičar primjenjuje tehničke vještine, obrazovanje, zapažanja, iskustva i znanje o procesu savjetovanja. Savjetodavni angažmani uključuju analitički proces koji obično uključuje neku kombinaciju aktivnosti koje se odnose na: postavljanje

18. Angažman s izražavanjem uvjerenja može biti dio većeg angažmana, na primjer, kad savjetodavni angažman o stjecanju poduzeća uključuje zahtjev za dobivanje uvjerenja u pogledu povijesnih ili budućih financijskih informacija. U takvim okolnostima ovaj je okvir relevantan samo za dio angažmana s izražavanjem uvjerenja.
19. Sljedeći angažmani, koji mogu biti u skladu s opisom iz stavka 10., ne smatraju se angažmanima s izražavanjem uvjerenja u smislu ovog Okvira:
- (a) angažmani za svjedočenje u pravnim postupcima u vezi s računovodstvom, revizijom, opozivanjem ili drugim pitanjima; i
  - (b) angažmani koji uključuju profesionalna mišljenja, stavove ili formulacije iz kojih korisnik može izvući određeno uvjerenje, ako je primjenjivo sve od sljedećeg:
    - (i) ta su mišljenja, stajališta ili formulacije samo sporedni za cjelokupni angažman;
    - (ii) svako izdano pisano izvješće izričito je ograničeno za upotrebu samo namjeravanim korisnicima navedenim u izvješću;
    - (iii) prema pisanom dogovoru s specificiranim namjeravanim korisnicima, angažman nije namjeravan kao angažman s izražavanjem uvjerenja; i
    - (iv) angažman nije prezentiran kao angažman s izražavanjem uvjerenja u izvješću praktičara.

### **Izvješća o angažmanima bez izražavanja uvjerenja**

20. Praktičar koji izvješćuje o angažmanu koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja u okviru ovog Okvira jasno razlikuje to izvješće od izvješća s izražavanjem uvjerenja. Kako ne bi zbunili korisnike, izvješće koje nije izvješće s izražavanjem uvjerenja izbjegava, na primjer:
- podrazumijevanje usklađenosti s ovim okvirom ili standardima za izražavanje uvjerenja;
  - neprimjereno korištenje riječi "uvjerenje", "revizija" ili "uvid";
  - uključivanje izjave koja bi se razumno mogla zamijeniti za zaključak koji se temelji na dostatnim i primjerenim dokazima koji su oblikovani kako bi se povećao stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u ishod mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije.
21. Praktičar i odgovorna strana mogu se dogovoriti o primjeni načela ovog Okvira na angažman ako nema namjeravanih korisnika osim odgovorne strane, ali ako su ispunjeni svi drugi zahtjevi relevantnih Standarda za izražavanje uvjerenja. U takvim slučajevima izvješće praktičara uključuje izjavu kojom se ograničava uporaba izvješća samo na odgovornu stranu.

### **Preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja**

22. Sljedeći preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja relevantni su pri razmatranju treba li prihvatiti ili nastaviti angažman s izražavanjem uvjerenja:
- (a) uloge i odgovornosti primjerenih strana (tj. odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenjivača i strane koja angažira, kako je primjereno) prikladne su u okolnostima; i

---

ciljeva, utvrđivanje činjenica, definiranje problema ili prilika, ocjenu alternativa, razvoj preporuka, uključujući mjere, priopćavanje rezultata, a ponekad i implementaciju i praćenje. Izvješća (ako su izdana) obično se pišu u narativnom (ili "dugoj formi") stilu. Općenito, obavljeni posao je samo za korištenje i korist klijenta. Vrsta i opseg posla određeni su dogovorom između praktičara i klijenta. Svaka usluga koja zadovoljava definiciju angažmana s izražavanjem uvjerenja nije savjetodavni angažman, već angažman s izražavanjem uvjerenja.

- (b) angažman ima sve sljedeće karakteristike:
  - (i) osnovno predmetno pitanje je primjereno;
  - (ii) kriteriji za koje praktičar očekuje da će se primjenjivati u pripremi informacija o predmetnom pitanju prikladni su za okolnosti angažmana, uključujući i to da pokazuju značajke opisane u točki 44.;
  - (iii) kriteriji za koje praktičar očekuje da će se primijeniti u pripremi informacija o predmetnom pitanju bit će dostupni namjeravanim korisnicima;
  - (iv) praktičar očekuje da će moći prikupiti dokaze potrebne za potporu zaključku praktičara;
  - (v) zaključak praktičara, u obliku koji je primjeren angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, treba biti sastavni dio pisanog izvješća; i
  - (vi) razumna svrha, uključujući, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, da praktičar očekuje da će moći dobiti smislenu razinu uvjerenja.
- 23. Osnovna predmetna pitanja različitih angažmana s izražavanjem uvjerenja mogu se uvelike razlikovati. Neka osnovna predmetna pitanja mogu zahtijevati specijalizirane vještine i znanja izvan onih koje obično posjeduje pojedini praktičar. Međutim, važno je da se praktičar uvjeri da osobe koje zajednički trebaju obavljati angažman imaju odgovarajuće kompetencije i sposobnosti (vidjeti i točku 31.).
- 24. Ako se potencijalni angažman ne može prihvatiti kao angažman s izražavanjem uvjerenja, strana koja angažira može utvrditi drugačiji angažman koji će zadovoljiti potrebe namjeravanih korisnika. Na primjer:
  - (a) ako kriteriji za koje praktičar očekuje da će se primjenjivati nisu prikladni, angažman s izražavanjem uvjerenja koji ispunjava ostale preduvjete iz točke 22. može se i dalje obaviti ako:
    - (i) praktičar može utvrditi jedan ili više aspekata osnovnog predmetnog pitanja za koji su ti kriteriji prikladni. U takvim slučajevima praktičar bi mogao samostalno obaviti angažman s izražavanjem uvjerenja u pogledu tog aspekta osnovnog predmetnog pitanja. U takvim slučajevima u izvješću s izražavanjem uvjerenja možda će biti potrebno pojasniti da se izvješće u cijelosti ne odnosi na izvorno osnovno predmetno pitanje; ili
    - (ii) mogu se odabrati ili razviti alternativni kriteriji prikladni za osnovno predmetno pitanje.
  - (b) strana koja angažira može zatražiti angažman koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja, kao što je savjetovanje ili angažman o dogovorenim postupcima.
- 25. Nakon što je prihvaćen, nije primjereno bez razumnog opravdanja promijeniti angažman s izražavanjem uvjerenja u angažman bez izražavanja uvjerenja ili angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Promjena okolnosti koja utječe na zahtjeve namjeravanih korisnika ili nesporazum u vezi s prirodom angažmana može opravdati zahtjev za promjenom angažmana. Ako dođe do takve promjene, dokazi dobiveni prije promjene ne zanemaruju se. Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza za donošenje zaključka o razumnom uvjerenju nije prihvatljiv razlog za promjenu angažmana s



izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

### **Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja**

26. Sljedeći elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja razmatraju se u ovom odjeljku:
- (a) odnos s tri strane koji uključuje praktičara, odgovornu stranu i namjeravane korisnike;
  - (b) primjerno osnovno predmetno pitanje;
  - (c) prikladne kriterije;
  - (d) dostatne i primjerene dokaze; i
  - (e) pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja u obliku koji je primjeren angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

### **Odnos s tri strane**

27. Svi angažmani s izražavanjem uvjerenja imaju najmanje tri zasebne strane: praktičara, odgovornu stranu i namjeravane korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana, može postojati i zasebna uloga mjeritelja ili ocjenjivača ili strane koja angažira (vidjeti i Dodatak 3.).
28. Odgovorna strana i namjeravani korisnici mogu biti iz različitih subjekata ili istog subjekta. Kao primjer potonjeg slučaja, u strukturi dvoslojnog odbora nadzorni odbor može zatražiti uvjerenje o informacijama koje je dostavio izvršni odbor tog subjekta. Odnos između odgovorne strane i namjeravanih korisnika treba promatrati u kontekstu određenog angažmana i može se razlikovati od tradicionalno definiranih linija odgovornosti. Na primjer, viši menadžment subjekta (namjeravani korisnik) može angažirati praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja u određenom aspektu aktivnosti subjekta koji je neposredna odgovornost niže razine menadžmenta (odgovorna strana), ali za koji je u konačnici odgovoran viši menadžment.

### *Praktičar*

29. "Praktičar" je pojedinac (ili pojedinci) koji obavlja angažman (obično angažirani partner ili drugi članovi angažiranog tima ili, prema potrebi, društvo) primjenom vještina i tehnika za izražavanje uvjerenja kako bi se dobilo razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, prema potrebi, o tome jesu li informacije o predmetu bez značajnih pogrešnih prikazivanja.<sup>32</sup> U izravnom angažmanu praktičar mjeri ili ocjenjuje osnovno predmetno pitanje u odnosu na kriterije i primjenjuje vještine i tehnike uvjerenja kako bi dobio razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, kako je primjereno, o tome je li ishod tog mjerenja ili ocjenjivanja bez značajnih pogrešnih prikazivanja.
30. Ako kompetentni praktičar koji nije profesionalni računovođa u javnoj praksi odluči prezentirati usklađenost sa Standardima za izražavanje uvjerenja, važno je prepoznati da ti Standardi uključuju zahtjeve koji odražavaju pretpostavku iz točke 5. u vezi s IESBA Kodeksom i MSKK-om 1 ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni.
31. Angažman se ne prihvaća ako preliminarno znanje o okolnostima angažmana ukazuje na to da etički zahtjevi u pogledu kompetentnosti neće biti zadovoljeni. U nekim slučajevima praktičar može zadovoljiti te zahtjeve koristeći rad praktičarevog stručnjaka.
32. Povrh toga, praktičar mora biti u mogućnosti biti dovoljno uključen u rad praktičarevog stručnjaka i drugih praktičara koji se bave izražavanjem uvjerenja u mjeri koja je dovoljna za prihvaćanje

---

<sup>32</sup> "Partner za angažman" i "društvo" trebalo bi tumačiti tako da se, prema potrebi, odnose na njihove ekvivalente u javnom sektoru.

odgovornosti za zaključak s izražavanjem uvjerenja o informacijama o predmetnom pitanju i za pribavljanje dokaza potrebnih za zaključak o tome je li rad tog stručnjaka ili drugog praktičara koji se bave izražavanjem uvjerenja prikladan za potrebe praktičara.

33. Praktičar ima isključivu odgovornost za izraženi zaključak s izražavanjem uvjerenja i ta se odgovornost ne smanjuje korištenjem rada praktičarevog stručnjaka ili drugih praktičara koji se bave izražavanjem uvjerenja. Međutim, ako praktičar koji se koristi radom praktičarevog stručnjaka, primjenjujući relevantne Standarde za izražavanje uvjerenja, zaključi da je rad tog stručnjaka prikladan za potrebe praktičara, praktičar može prihvatiti nalaze ili zaključke tog stručnjaka u njegovom području kao primjerene dokaze.

#### *Odgovorna strana*

34. Odgovorna strana je strana odgovorna za osnovno predmetno pitanje. U angažmanu potvrđivanja odgovorna strana često je i mjeritelj ili ocjenjivač. Odgovorna strana može, ali i ne mora biti strana koja angažira praktičara da izvrši angažman s izražavanjem uvjerenja (strana koja angažira).

#### *Namjeravani korisnici*

35. Namjeravani korisnici su pojedinac(ci) ili organizacija(e) ili njihova grupa ili grupe za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja. Odgovorna strana može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne i jedini.
36. U nekim slučajevima mogu postojati i drugi namjeravani korisnici osim onih kojima je izvješće s izražavanjem uvjerenja upućeno. Praktičar možda neće moći identificirati sve one koji će pročitati izvješće s izražavanjem uvjerenja, osobito ako će velik broj ljudi imati pristup tom izvješću. U takvim slučajevima, osobito ako je vjerojatno da će korisnici imati širok raspon interesa za osnovno predmetno pitanje, namjeravani korisnici mogu biti ograničeni na glavne dionike sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici mogu se identificirati na različite načine, na primjer, sporazumom između praktičara i odgovorne strane ili strane koja angažira, ili zakonom ili regulativom.
37. Namjeravani korisnici ili njihovi predstavnici mogu biti izravno povezani s praktičarem i odgovornom stranom (i stranom koja angažira ako je različita) u određivanju zahtjeva angažmana. Međutim, bez obzira na sudjelovanje drugih i za razliku od angažmana o dogovorenim postupcima (koji uključuje izvješćivanje o činjeničnim nalazima na temelju postupaka dogovorenih sa stranom koja angažira i svim primjerenim trećim stranama, a ne o zaključku):
- (a) praktičar je odgovoran za utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega postupaka; i
  - (b) praktičar će možda morati obaviti dodatne postupke ako praktičar sazna za informacije koje se znatno razlikuju od onih na kojima se temeljilo određivanje planiranih postupaka.
38. U nekim slučajevima namjeravani korisnici (na primjer, bankari i regulatori) nameću zahtjev da, ili zatraže, primjerene strane organiziraju obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u određenu svrhu. Kad angažmani koriste kriterije koji su oblikovani za određenu svrhu, izvješće s izražavanjem uvjerenja uključuje izjavu koja čitatelje upozorava na tu činjenicu. Povrh toga, praktičar može smatrati primjerenim navesti da je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno isključivo određenim korisnicima. Ovisno o okolnostima angažmana, to se može postići ograničavanjem distribucije ili uporabe izvješća s izražavanjem uvjerenja. Iako se izvješće s izražavanjem uvjerenja može ograničiti kad god je namijenjeno samo određenim namjeravanim korisnicima ili u određenu svrhu, nepostojanje ograničenja u vezi s određenim korisnikom ili svrhom samo po sebi ne ukazuje na to da praktičar ima pravnu odgovornost u odnosu na tog

korisnika ili u tu svrhu. Hoće li postojati obvezna pravna odgovornost ovisit će o okolnostima svakog slučaja i o relevantnoj jurisdikciji.

### **Osnovno predmetno pitanje**

39. Osnovno predmetno pitanje angažmana s izražavanjem uvjerenja može imati niz oblika, kao što su:

- povijesni financijski rezultati ili uvjeti (na primjer, povijesni financijski položaj, financijska uspješnost i novčani tokovi) za koje informacije o predmetnom pitanju mogu biti priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje prikazano u financijskim izvještajima;
- budući financijski rezultati ili uvjeti (na primjer, potencijalni financijski položaj, financijska uspješnost i novčani tokovi) za koje informacije o predmetnom pitanju mogu biti priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje predstavljeno u financijskoj prognozi ili projekciji;
- nefinancijska uspješnost ili uvjeti (na primjer, uspješnost subjekta) za koje informacije o predmetnom pitanju mogu biti ključni pokazatelji djelotvornosti i učinkovitosti;
- fizička svojstva (na primjer, kapacitet objekta) za koje informacije o predmetnom pitanju mogu biti dokument sa specifikacijama;
- sustavi i procesi (na primjer, unutarnja kontrola subjekta ili IT sustav) za koje informacije o predmetu mogu biti izjava o učinkovitosti;
- ponašanje (na primjer, korporativno upravljanje, usklađenost s propisima, prakse vezane za ljudske resurse) za koje informacije o predmetnom pitanju mogu biti izjava o usklađenosti ili izjava o učinkovitosti;

Dodatak 4. prikazuje kategorizaciju raspona mogućih osnovnih predmetnih pitanja s nekoliko primjera.

40. Različita osnovna predmetna pitanja imaju različita obilježja, uključujući stupanj u kojem su informacije o njima kvalitativne u odnosu na kvantitativne, objektivne naspram subjektivne, povijesne u odnosu na buduće, i odnose se na vremensku točku ili obuhvaćaju razdoblje. Takva obilježja utječu na:

- (a) preciznost kojom se osnovno predmetno pitanje može mjeriti ili ocjenjivati prema kriterijima; i
- (b) uvjerljivost dostupnih dokaza.

U izvješću s izražavanjem uvjerenja mogu se navesti obilježja koja su od posebne važnosti za namjeravane korisnike.

41. Na primjerenost osnovnog predmetnog pitanja ne utječe razina uvjerenja, odnosno ako osnovno predmetno pitanje nije prikladno za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, također nije prikladno za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obrnuto. Primjereno osnovno predmetno pitanje može se utvrditi i može dosljedno mjeriti ili ocjenjivati u skladu s utvrđenim kriterijima tako da se informacije o predmetnom pitanju koje iz toga proizlaze mogu podvrgnuti postupcima za pribavljanje dostatnih i primjernih dokaza koji potkrepljuju zaključak o razumnom ili ograničenom uvjerenju, ovisno što je primjereno.

### **Kriteriji**

42. Kriteriji su referentne vrijednosti koje se koriste za mjerenje ili vrednovanje osnovnog predmetnog

- pitanja. Kriteriji mogu biti formalni, na primjer u pripremi financijskih izvještaja, kriteriji mogu biti Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora; pri izvještavanju o operativnoj učinkovitosti unutarnjih kontrola kriteriji se mogu temeljiti na uspostavljenom okviru unutarnje kontrole ili pojedinačnim ciljevima kontrole osobito oblikovanima za tu svrhu; A pri izvješćivanju o usklađenosti kriteriji mogu biti mjerodavno pravo, propis ili ugovor. Primjeri manje formalnih kriterija su interno razvijen kodeks ponašanja ili dogovorena razina uspješnosti (kao što je broj sastanaka određenog odbora za godinu dana).
43. Zahtijevaju se prikladni kriteriji za razumno dosljedno mjerenje ili ocjenu osnovnog predmetnog pitanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Bez referentnog okvira koji sadrži prikladne kriterije, svaki zaključak je otvoren za pojedinačna tumačenja i nerazumijevanje. Prikladni kriteriji osjetljivi su na kontekst, odnosno relevantni za okolnosti angažmana. Čak i za isto osnovno predmetno pitanje mogu postojati različiti kriteriji, koji će dati različitu izmjeru ili ocjenu. Na primjer, jedan od kriterija koje mjeritelj ili ocjenjivač može odabrati kao mjeru osnovnog predmetnog pitanja zadovoljstva kupaca je broj pritužbi kupaca riješenih na priznato zadovoljstvo kupca, dok drugi mjerac ili ocjenjivač može odabrati broj ponovljenih kupnji u tri mjeseca nakon početne kupnje. Nadalje, kriteriji mogu biti prikladni za određeni skup okolnosti angažmana, ali možda nisu prikladni za drugačiji skup okolnosti angažmana. Na primjer, izvješćivanje vlada ili regulatora može zahtijevati upotrebu određenog skupa kriterija, ali ti kriteriji možda nisu prikladni za širu skupinu korisnika.
44. Prikladni kriteriji pokazuju sljedeća obilježja:
- (a) Relevantnost: relevantni kriteriji rezultiraju informacijama o predmetnom pitanju koje pomažu u donošenju odluka namjeravanih korisnika.
  - (b) Potpunost: kriteriji su potpuni kad se u informacijama o predmetnom pitanju, pripremljenima u skladu s njima, ne izostavljaju relevantni čimbenici za koje bi se razumno moglo očekivati da će utjecati na odluke namjeravanih korisnika donesene na temelju tih informacija o predmetnom pitanju. Potpuni kriteriji uključuju, ako je relevantno, referentne vrijednosti (eng. benchmark) za prezentiranje i objavljivanje.
  - (c) Pouzdanost: pouzdani kriteriji omogućuju razumno dosljedno mjerenje ili ocjenjivanje osnovnog predmetnog pitanja, uključujući, ako je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, kad ih u sličnim okolnostima koriste različiti praktičari.
  - (d) Neutralnost: neutralni kriteriji rezultiraju informacijama o predmetnim pitanjima bez pristranosti kako je primjereno u okolnostima angažmana.
  - (e) Razumljivost: razumljivi kriteriji rezultiraju informacijama o predmetnom pitanju koje namjeravani korisnici mogu razumjeti.
45. Nejasni opisi očekivanja ili prosudbi iskustava pojedinca nisu prikladni kriteriji.
46. Relativna važnost svakog od gore navedenih obilježja pri procjeni prikladnosti kriterija za određeni angažman stvar je profesionalne prosudbe. Na prikladnost kriterija ne utječe razina uvjerenja, odnosno ako kriteriji nisu prikladni za angažman s razumnim uvjerenjem onda oni također nisu prikladni za angažman s ograničenim uvjerenjem i obrnuto. Kriteriji mogu biti propisani zakonom ili regulativom ili izdani od strane ovlaštenih ili priznatih tijela praktičara koja slijede transparentan propisani postupak (utvrđeni kriteriji). Drugi kriteriji mogu se posebno razviti u svrhu pripreme informacija o predmetnom pitanju u posebnim okolnostima angažmana. Pitanje o tome jesu li kriteriji utvrđeni ili posebno razvijeni utječe na rad potreban za procjenu njihove prikladnosti za određeni angažman, na primjer, u nedostatku suprotnih indikacija, smatra

se da su uspostavljeni kriteriji prikladni ako su relevantni za potrebe informacija namjeravanih korisnika.

47. Kriteriji moraju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im se omogućilo da razumiju kako je osnovno predmetno pitanje mjereno ili ocijenjeno. Kriteriji se moraju učiniti dostupnima namjeravanim korisnicima na jedan ili više sljedećih načina:
  - (a) javno;
  - (b) kroz jasno uključivanje u prezentaciju informacija o predmetnom pitanju;
  - (c) jasnim uključivanjem u izvješće s izražavanjem uvjerenja;
  - (d) općim razumijevanjem, na primjer kriterij za mjerenje vremena u satima i minutama.
48. Kriteriji također mogu biti dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima, na primjer uvjeti ugovora, ili kriteriji koje je izdalo industrijsko udruženje, a koji su dostupni samo onima u industriji jer su relevantni samo za određenu svrhu (vidjeti i točku 38.).
49. Kao dio angažmana, praktičar određuje jesu li kriteriji prikladni.

### **Dokaz**

50. Angažmani s izražavanjem uvjerenja planiraju se i obavljaju sa stavom profesionalnog skepticizma kako bi se prikupilo dostatne i primjerene dokaze u kontekstu angažmana o, u izvještaju sadržanom, ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije. Pri planiranju i obavljanju angažmana potrebno je koristiti profesionalnu prosudbu pri razmatranju značajnosti, rizika angažmana te količine i kvalitete dostupnih dokaza, osobito pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega postupaka.

### *Profesionalni skepticizam*

51. Profesionalni skepticizam je stav koji uključuje oprez spram, na primjer:
  - (a) dokaza koji nisu u skladu s drugim pribavljenim dokazima;
  - (b) informacije koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji će se koristiti kao dokaz;
  - (c) okolnosti koje upućuju na potrebu za postupcima povrh onih propisanih relevantnim standardima za izražavanje uvjerenja; i
  - (d) uvjeti koji mogu ukazivati na vjerojatno pogrešno prikazivanje.
52. Održavanje profesionalnog skepticizma tijekom cijelog angažmana potrebno je kako bi se, na primjer, smanjio rizik:
  - previda neuobičajenih okolnosti;
  - pretjeranog generaliziranja pri donošenju zaključaka iz opažanja; i
  - primjene neprimjerenih pretpostavki u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka te ocjenjivanju njihovih rezultata.
53. Profesionalni skepticizam potreban je za kritičku procjenu dokaza. To uključuje ispitivanje nedosljednih dokaza i pouzdanosti dokumenata i odgovora na upite. Također uključuje razmatranje dostatnosti i primjerenosti dokaza dobivenih s obzirom na okolnosti.
54. Osim ako angažman ne uključuje uvjerenje o tome jesu li dokumenti autentični, evidencije i dokumenti mogu se prihvatiti kao autentični, osim ako praktičar ima razloga vjerovati suprotno.

Ipak, praktičar mora razmotriti pouzdanost informacija koje koristi kao dokaz.

55. Od praktičara se ne može očekivati da zanemari dosadašnje iskustvo o čestitosti i integritetu onih koji daju dokaze. Ipak, uvjerenje da su oni koji pružaju dokaze čestiti i imaju integritet ne oslobađa praktičara potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma.

#### *Profesionalna prosudba*

56. Profesionalna prosudba ključna je za pravilno obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja. To je zato što se tumačenje relevantnih etičkih zahtjeva i relevantnih standarda za izražavanje uvjerenja i informiranih odluka zahtijevanih tijekom angažmana ne može donijeti bez primjene relevantnog osposobljavanja, znanja i iskustva na činjenice i okolnosti. Profesionalna prosudba potrebna je osobito u pogledu odluka o:
- značajnosti i riziku angažmana;
  - vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu postupaka koji se upotrebljavaju za ispunjavanje zahtjeva relevantnih standarda za izražavanje uvjerenja i pribavljanje dokaza;
  - ocjeni pitanja o tome jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi i je li potrebno učiniti više kako bi se postigli ciljevi relevantnih standarda za izražavanje uvjerenja. Konkretno, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, potrebna je profesionalna prosudba pri ocjenjivanju je li postignuta smisljena razina uvjerenja.
  - u slučaju izravnog angažmana, primjeni kriterija na osnovno predmetno pitanje i ako praktičar odabire ili razvija kriterije, o odabiru ili razvijanju. U slučaju angažmana potvrđivanja, kod ocjenjivanja takvih prosudbe drugih.
  - primjerenim zaključcima koje treba donijeti na temelju pribavljenih dokaza.
57. Posebnost profesionalne prosudbe koja se očekuje od praktičara je u tome što je primjenjuje praktičar čije su osposobljavanje, znanje i iskustvo pomogli u razvoju potrebnih kompetencija za postizanje razumnih prosudbi.
58. Primjena profesionalne prosudbe u svakom konkretnom slučaju temelji se na činjenicama i okolnostima koje poznaje praktičar. Savjetovanje o teškim ili spornim pitanjima tijekom angažmana, kako unutar angažiranog tima tako i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan društva, pomaže praktičaru u donošenju informiranih i razumnih prosudbi.
59. Profesionalna prosudba može se ocijeniti na temelju pitanja o tome odražava li donesena prosudba kompetentnu primjenu načela uvjerenja i mjerenja ili ocjenjivanja te je li primjerena s obzirom na činjenice i okolnosti koje su praktičaru bile poznate do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja praktičara i u skladu s njima.
60. Tijekom cijelog angažmana potrebno je primjenjivati profesionalnu prosudbu. Profesionalna prosudba ne smije se koristiti kao opravdanje za odluke koje inače nisu potkrijepljene činjenicama i okolnostima angažmana ili dostatnim i primjerenim dokazima.

#### *Dostatnost i primjerenost dokaza*

61. Dostatnost i primjerenost dokaza međusobno su povezani. Dostatnost je mjera količine dokaza. Na količinu potrebnih dokaza utječu rizici da će informacije o predmetnom pitanju biti materijalno pogrešno prikazane (što su veći rizici, to će vjerojatno biti potrebno više dokaza), kao i kvaliteta takvih dokaza (što je veća kvaliteta, to je manje dokaza potrebno). Međutim, pribavljanje više dokaza možda neće nadoknaditi njegovu lošu kvalitetu (vidi također točke 81. – 82.).

62. Primjerenost je mjera kvalitete dokaza; to jest, njegova relevantnost i pouzdanost u pružanju podrške zaključku praktičara.
63. Na pouzdanost dokaza utječe njegov izvor i njegova vrsta, a ovisi o pojedinačnim okolnostima pod kojima se pribavlja. Može se generalizirati o pouzdanosti različitih vrsta dokaza. Međutim, takve generalizacije podliježu važnim iznimkama. Čak i kad se dokazi pribave iz vanjskih izvora, mogu postojati okolnosti koje bi mogle utjecati na njihovu pouzdanost. Na primjer, dokazi dobiveni iz vanjskog izvora možda neće biti pouzdani ako izvor nije upućen ili objektivan. Iako iznimke mogu postojati, sljedeće generalizacije o pouzdanosti dokaza mogu biti korisne:
- dokazi su pouzdaniji kad se dobiju iz izvora koji su izvan primjerene(ih) strane(a);
  - dokazi koji se generiraju interno pouzdaniji su kad su povezane kontrole učinkovite;
  - dokazi koje je izravno pribavio praktičar (na primjer, promatranje primjene kontrole) pouzdaniji su od dokaza dobivenih neizravno ili zaključkom (na primjer, postavljanje upita o primjeni kontrole);
  - dokazi su pouzdaniji kad postoje u dokumentarnom obliku, bilo u papirnatom, elektroničkom ili drugom mediju (na primjer, zapisnik o sastanku napisan za vrijeme trajanja sastanka obično je pouzdaniji od naknadnog usmenog prikaza onoga o čemu se raspravljalo).
64. Više uvjerenja obično se dobiva na temelju dosljednih dokaza dobivenih iz različitih izvora ili različitih vrsta dokaza nego od dokaza koji se razmatraju pojedinačno. Osim toga, pribavljanje dokaza iz različitih izvora ili različitih vrsta dokaza može potkrijepiti druge dokaze ili ukazivati na to da pojedinačni dokaz nije pouzdan. Kad dokazi pribavljeni iz jednog izvora nisu u skladu s dokazima pribavljenim iz drugog, mora se utvrditi koji su dodatni postupci potrebni za razrješavanje nedosljednosti.
65. Kad je riječ o pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza, općenito je teže pribaviti uvjerenje o informacijama o predmetnom pitanju koji obuhvaćaju određeno razdoblje nego o informacijama o predmetnom pitanju u određenom trenutku. Povrh toga, zaključci o uobičajenim procesima ograničeni su na razdoblje obuhvaćeno angažmanom; Praktičar ne daje zaključak o tome hoće li proces nastaviti funkcionirati na određeni način u budućnosti.
66. Jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi na kojima bi se temeljio zaključak praktičara, stvar je profesionalne prosudbe, koja uključuje razmatranje odnosa između troškova pribavljanja dokaza i korisnosti dobivenih informacija. Praktičar koristi profesionalnu prosudbu i primjenjuje profesionalni skepticizam u procjeni količine i kvalitete dokaza, a time i njihove dostatnosti i primjerenosti za održavanje izvješća s izražavanjem uvjerenja.

### *Značajnost*

67. Značajnost je relevantna pri planiranju i obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja, među ostalim, pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka te pri ocjenjivanju jesu li informacije o predmetnom pitanju bez pogrešnog prikazivanja. Profesionalne prosudbe o značajnosti donose se s obzirom na postojeće okolnosti, ali na njih ne utječe razina uvjerenja, to jest za iste namjeravane korisnike i svrhu, značajnost za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja jednaka je kao i za ograničeno uvjerenje jer se značajnost temelji na potrebama za informacijama namjeravanih korisnika.
68. Pogrešna prikazivanja, uključujući propuste, smatraju se značajnima ako bi se moglo razumno očekivati da će pojedinačno ili zajedno utjecati na relevantne odluke namjeravanih korisnika

donesene na temelju informacija o predmetnom pitanju. Razmatranje značajnosti od strane praktičara stvar je profesionalne prosudbe, a na njega utječe percepcija praktičara o zajedničkim potrebama za informacijama namjeranih korisnika kao grupe. Osim ako angažman nije oblikovan kako bi zadovoljio posebne potrebe određenih korisnika za informacijama, obično se ne razmatra mogući učinak pogrešnih prikazivanja na određene korisnike, čije se potrebe za informacijama mogu uvelike razlikovati.

69. Značajnost se razmatra u kontekstu kvalitativnih čimbenika i, ako je primjenjivo, kvantitativnih čimbenika. Relativna važnost kvalitativnih i kvantitativnih čimbenika pri razmatranju značajnosti u određenom angažmanu stvar je profesionalne prosudbe.
70. Značajnost se odnosi na informacije obuhvaćene izvješćem s izražavanjem uvjerenja praktičara. Stoga, kad angažman obuhvaća neke, ali ne i sve aspekte informacija o predmetnom pitanju, značajnost se razmatra samo u odnosu na onaj dio informacija o predmetnom pitanju koji je obuhvaćen angažmanom.

#### *Rizik angažmana*

71. Informacije o predmetnom pitanju ne mogu se pravilno izraziti u kontekstu osnovnog predmetnog pitanja i kriterija te se stoga mogu pogrešno prikazati, potencijalno u značajnoj mjeri. To se događa kad informacije o predmetnom pitanju ne odražavaju pravilno primjenu kriterija za mjerenje ili ocjenjivanje osnovnog predmetnog pitanja.
72. Rizik angažmana je rizik da praktičar izrazi neprimjeren zaključak kad su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Rizik angažmana ne odnosi se na poslovne rizike praktičara niti ih uključuje, kao što su gubitak od sudskog spora, negativan publicitet ili drugi događaji koji proizlaze u vezi s određenim informacijama o predmetnom pitanju.
73. Smanjenje rizika angažmana na nulu vrlo je rijetko dostižno ili troškovno isplativo te je stoga "razumno uvjerenje" manje od apsolutnog uvjerenja, kao rezultat čimbenika kao što su sljedeći:
  - korištenje selektivnog testiranja;
  - inherentna ograničenja internih kontrola;
  - činjenica da je većina dokaza dostupnih praktičaru uvjerljiva, ali nije konačna;
  - primjena profesionalne prosudbe u pribavljanju i ocjenjivanju dokaza te donošenju zaključaka na temelju tih dokaza;
  - u nekim slučajevima, obilježja osnovnog predmetnog pitanja kad se mjere ili ocjenjuju u odnosu na kriterije.
74. Općenito, rizik angažmana mogu predstavljati sljedeće komponente, iako neće sve te komponente nužno biti prisutne ili značajne za sve angažmane s izražavanjem uvjerenja:
  - (a) rizici na koje praktičar ne utječe izravno, a koji se pak sastoje od:
    - (i) podložnosti informacija o predmetnom pitanju značajnim pogrešnim prikazivanjima prije razmatranja svih povezanih kontrola koje primjenjuje primjerena strana (strane) (inherentni rizik); i
    - (ii) rizika da interna kontrola primjerene strane (strana) neće pravodobno spriječiti ili otkriti i ispraviti značajna pogrešna prikazivanja koja se pojave u informacijama o predmetnom pitanju (kontrolni rizik); i
  - (b) rizici na koje praktičar izravno utječe, a koji se, pak, sastoje od:



- (i) rizika da postupci koje obavlja praktičar neće otkriti značajnu pogrešku (rizik otkrivanja); i
- (ii) u slučaju izravnog angažmana, rizika povezanih s mjerenjem ili ocjenjivanjem osnovnog predmetnog pitanja od strane praktičara u odnosu na kriterije (rizik mjerenja ili ocjenjivanja).

75. Na stupanj u kojem je svaka od tih komponenti relevantna za angažman utječu okolnosti angažmana, osobito:

- vrste osnovnog predmetnog pitanja i informacije o predmetnom pitanju. Na primjer, pojam kontrolnog rizika može biti korisniji kad se osnovno predmetno pitanje odnosi na pripremu informacija o uspješnosti subjekta nego kad se odnosi na informacije o učinkovitosti kontrola ili postojanju fizičkog stanja.
- obavlja li se angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili ograničenog uvjerenja. Na primjer, u angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar često može odlučiti pribaviti dokaze drugim sredstvima osim testiranjem kontrola, u kojem slučaju razmatranje kontrolnog rizika može biti manje relevantno nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja o istim informacijama o predmetnom pitanju.
- bilo da je riječ o izravnom angažmanu ili angažmanu potvrđivanju. Iako je koncept kontrolnog rizika relevantan za angažman potvrđivanja, širi koncept rizika mjerenja ili evaluacije relevantniji je za izravne angažmane.

Razmatranje rizika stvar je profesionalne prosudbe, a ne stvar koja se može precizno mjeriti.

*Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka*

76. Kombinacija postupaka obično se koristi za stjecanje razumnog uvjerenja ili ograničenog uvjerenja. Postupci mogu uključivati:

- provjeravanje;
- promatranje;
- konfirmiranje;
- ponovni izračun;
- ponovnu izvedbu;
- analitičke postupke; i
- postavljanje upita.

Točne vrste, vremenski raspored i opseg postupaka razlikovat će se od angažmana do angažmana. Za mnoge angažmane s izražavanjem uvjerenja moguće su beskonačne varijacije u postupcima u teoriji. Međutim, u praksi ih je teško jasno i nedvosmisleno komunicirati.

77. Angažmani s izražavanjem razumnog i ograničenog uvjerenja zahtijevaju primjenu vještina i tehnika uvjerenja te prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza kao dio iterativnog, sustavnog procesa angažmana koji uključuje razumijevanje osnovnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana.

78. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja uključuje:

- (a) na temelju razumijevanja osnovnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana, utvrđivanje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u informacijama o predmetnom pitanju;

- (b) oblikovanje i obavljanje postupaka kao reakciju na procijenjene rizike i stjecanje razumnog uvjerenja kojim se podupire zaključak praktičara; i
  - (c) ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti dokaza pribavljenih u kontekstu angažmana i, ako je potrebno u danim okolnostima, pokušavanja pribavljanja dodatnih dokaza.
79. Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja ograničeni su u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Standard za izražavanje uvjerenja koji je specifičan za pojedino osnovno predmetno pitanje može uspostaviti zahtjev da su, na primjer, dostatni i primjereni dokazi za određenu vrstu angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja pribavljaju prvenstveno analitičkim postupcima i postavljanjem upita. Međutim, u nedostatku standarda za izražavanje uvjerenja koji su specifični za pojedina predmetna pitanja za druge vrste angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, postupci za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza mogu, ali i ne moraju prvenstveno biti analitički postupci i postavljanje upita te će se razlikovati ovisno o okolnostima angažmana, osobito o osnovnom predmetnom pitanju i potrebama za informacijama namjeravanih korisnika i strane koja angažira, uključujući relevantna vremenska i troškovna ograničenja. Određivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega postupaka stvar je profesionalne prosudbe i razlikovat će se od angažmana do angažmana.
80. Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenjem uključuje:
- (a) na temelju razumijevanja osnovnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana, utvrđivanje područja u kojima će vjerojatno doći do značajnog pogrešnog prikazivanja informacija o predmetnom pitanju;
  - (b) oblikovanje i obavljanje postupaka za razrješavanje tih područja i stjecanje ograničenog uvjerenja kako bi se potkrijepio zaključak praktičara; i
  - (c) ako praktičar sazna za pitanje(a) zbog kojeg praktičar vjeruje da se informacije o predmetnom pitanju mogu značajno pogrešno prikazati, oblikovanje i obavljanje dodatnih postupaka za dobivanje dodatnih dokaza.

#### *Količina i kvaliteta dostupnih dokaza*

81. Na količinu ili kvalitetu dostupnih dokaza utječu:
- (a) karakteristike osnovnog predmetnog pitanja i informacija o predmetnom pitanju. Na primjer, manje objektivni dokazi mogu se očekivati kad su informacije o predmetnom pitanju usmjerene na budućnost, a ne na povijesne informacije (vidjeti točku 40.); i
  - (b) druge okolnosti, primjerice kad dokazi za koje se razumno može očekivati da postoje nisu dostupni zbog, na primjer, vremena imenovanja praktičara, politike čuvanja dokumenata subjekta, neodgovarajućih informacijskih sustava ili ograničenja koje je nametnula odgovorna strana.
- Obično će dostupni dokazi biti uvjerljivi, a ne konačni.
82. Nemodificirani zaključak nije primjeren ni za razumno uvjerenje ni za ograničeno uvjerenje ako:
- (a) okolnosti sprečavaju praktičara u pribavljanju dokaza potrebnih za smanjenje rizika angažmana na odgovarajuću razinu; ili
  - (b) strana u angažmanu nameće ograničenje koje sprječava praktičara u pribavljanju dokaza potrebnih za smanjenje rizika angažmana na odgovarajuću razinu.

## Izvešće s izražavanjem uvjerenja

83. Praktičar donosi zaključak na temelju pribavljenih dokaza i dostavlja pisano izvješće koje sadržava jasan izraz tog zaključka s izražavanjem uvjerenja o informacijama o predmetnom pitanju. Standardi za izražavanje uvjerenja uspostavljaju osnovne elemente za izvješća s izražavanjem uvjerenja.
84. U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, zaključak praktičara izražava se u pozitivnom obliku koji prenosi mišljenje praktičara o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja.
85. Primjeri zaključaka izražani u obliku primjerenom za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja uključuju:
- Kad je izraženo u smislu osnovnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija, "Prema našem mišljenju, subjekt se, u svim značajnim odrednicama, pridržavao XYZ prava;"
  - Kad su izraženi u smislu informacija o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija, "Prema našem mišljenju, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj subjekta na [datum] i njegove financijske rezultate i njegove novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s okvirom XYZ;" ili
  - Kad je izražena u smislu izjave primjerene strane, "Prema našem mišljenju, izjava [primjerene strane] da je subjekt postupao u skladu sa zakonom XYZ-a je, u svim značajnim odrednicama, fer iskazana" ili "Prema našem mišljenju, izjava [primjerene strane] da su ključni pokazatelji uspješnosti prezentirani u skladu s kriterijima XYZ-a je, u svim značajnim odrednicama, fer iskazana."

U izravnom angažmanu, zaključak praktičara formuliran je u smislu osnovnog predmetnog pitanja i kriterija.

86. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, zaključak praktičara izražava se u obliku koji prenosi je li, na temelju obavljenog angažmana, praktičaru bila skrenuta pozornost na to da praktičar povjeruje kako su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane, na primjer, "Na temelju obavljenih postupaka i dobivenih dokaza, ništa nam nije skrenulo pozornost zbog čega bismo vjerovali da subjekt nije postupio, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zakonom XYZ."
87. Praktičar može odabrati "kratki oblik" ili "dugački" oblik izvješćivanja kako bi olakšao učinkovitu komunikaciju s namjeravanim korisnicima. Izvješća "kratkog oblika" obično uključuju samo osnovne elemente. "Dugački oblik" izvješća uključuju druge informacije i objašnjenja koja nisu namijenjena utjecaju na zaključak praktičara. Osim osnovnih elemenata, u izvješćima u dugom obliku mogu se detaljno opisati uvjeti angažmana, kriteriji koji se upotrebljavaju, nalazi koji se odnose na određene aspekte angažmana, pojedinosti o kvalifikacijama i iskustvu praktičara i drugih uključenih u angažman, objavljivanje razina značajnosti i, u nekim slučajevima, preporuke. Hoće li se takve informacije uključiti ovisi o njihovoj značajnosti za potrebe namjeravanih korisnika za informacijama.
88. Zaključak praktičara jasno je odvojen od informacija ili objašnjenja koja nisu namijenjena utjecaju na zaključak praktičara, uključujući bilo koji odjeljak za naglasak pitanja, druga pitanja, nalaze povezane s određenim aspektima angažmana, preporuke ili dodatne informacije uključene u izvješće s izražavanjem uvjerenja. U upotrijebljenoj formulaciji teksta mora biti jasno da odjeljak za naglasak pitanja, druga pitanja, nalaze, preporuke ili dodatne informacije ne umanjuje zaključak praktičara.

89. Praktičar izražava modificirani zaključak u sljedećim okolnostima:
- (a) kad, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, postoji ograničenje opsega i učinak predmetnog pitanja može biti značajan. U takvim slučajevima praktičar izražava kvalificirani zaključak ili suzdržavanje od izražavanja zaključka. U nekim slučajevima praktičar razmišlja o povlačenju iz angažmana.
  - (b) kad su, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. U takvim slučajevima praktičar izražava kvalificirani zaključak ili negativan zaključak. U onim izravnim angažmanima u kojima su informacije o predmetnom pitanju zaključak praktičara, a praktičar zaključuje da neka ili sva osnovna predmetna pitanja, u svim značajnim odrednicama, nisu u skladu s kriterijima, takav bi se zaključak također smatrao kvalificiranim (ili negativnim kako je primjereno).
90. Kvalificirani zaključak izražava se kad učinci ili mogući učinci osnovnog predmetnog pitanja nisu toliko značajni i prožimajući da zahtijevaju negativan zaključak ili suzdržavanje od zaključka.
91. Ako se nakon prihvaćanja angažmana otkrije da nema jednog ili više preduvjeta za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktičar raspravlja o tome s primjerenom stranom ili stranama i utvrđuje:
- (a) može li se to pitanje riješiti u skladu s zahtjevima praktičara;
  - (b) je li primjereno nastaviti angažman; i
  - (c) hoće li i, ako je tako, kako priopćiti pitanje u izvješću s izražavanjem uvjerenja.
92. Ako se nakon prihvaćanja angažmana otkrije da su neki ili svi kriteriji neprikladni ili da neka ili sva osnovna predmetna pitanja nisu prikladna za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktičar razmatra povlačenje iz angažmana ako je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom. Ako praktičar nastavi obavljati angažman, praktičar izražava:
- (a) kvalificirani zaključak ili negativan zaključak, ovisno o tome koliko je stvar značajna i prožimajuća, kad će, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, neprikladni kriteriji ili neprimjereno osnovno predmetno pitanje vjerojatno dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili
  - (b) u drugim slučajevima, kvalificirani zaključak ili suzdržavanje od izražavanja zaključka ovisno o, sukladno profesionalnoj prosudbi praktičara, tome koliko je stvar značajna i prožimajuća.

## **Ostala pitanja**

### *Ostale komunikacijske odgovornosti*

93. Praktičar razmatra je li, u skladu s uvjetima angažmana i drugim okolnostima angažmana, praktičar saznao bilo koje pitanje koje treba priopćiti odgovornoj strani, mjeritelju ili ocjenitelju, strani koja angažira, onima koji su zaduženi za upravljanje ili drugima.

### *Dokumentacija*

94. Dokumentacija o angažmanu pruža evidenciju o osnovi za izvješće s izražavanjem uvjerenja kad je pravodobno pripremljena te je dovoljna i primjerena kako bi iskusnom praktičaru, koji prethodno nije bio povezan s angažmanom, omogućila razumijevanje:
- (a) vrste, vremenskog rasporeda i opsega postupaka koji su obavljani u skladu s relevantnim standardima za izražavanje uvjerenja i primjenjivim pravnim i regulativnim zahtjevima;
  - (b) rezultata obavljenih postupaka i dobivenih dokaza; i

- (c) značajnih pitanja koja su nastala tijekom angažmana, zaključci doneseni u vezi s njima i značajne profesionalne prosudbe donesene pri donošenju tih zaključaka.
95. Dokumentacija o angažmanu uključuje način na koji je praktičar riješio bilo kakvu nedosljednost između informacija koje je utvrdio praktičar i konačnog zaključka praktičara o značajnom pitanju.

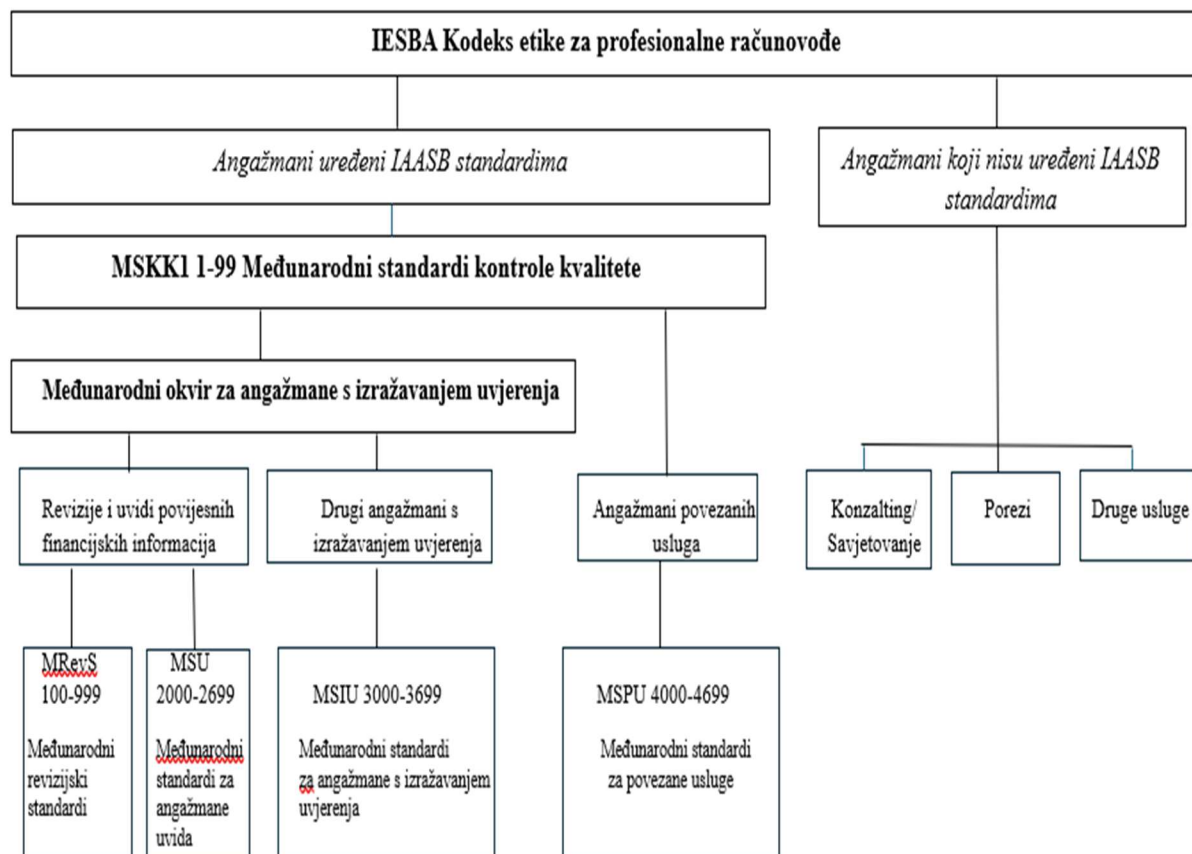
#### **Neprimjerena uporaba imena praktičara**

96. Praktičar je povezan s osnovnim predmetnim pitanjem ili s povezanim informacijama o predmetnim pitanjima kad praktičar izvješćuje o informacijama o tom osnovnom predmetnom pitanju ili pristaje na uporabu imena praktičara u profesionalnoj vezi s tim osnovnim predmetnim pitanjem ili s povezanim informacijama o predmetnom pitanju. Ako praktičar nije povezan na ovaj način, treće strane ne mogu pretpostaviti nikakvu odgovornost praktičara. Ako praktičar sazna da neka strana neprimjereno koristi ime praktičara u vezi s osnovnim predmetnim pitanjem ili s povezanim informacijama o predmetnom pitanju, praktičar zahtijeva od te strane da to prestane činiti. Praktičar također razmatra koji bi drugi koraci mogli biti potrebni, poput informiranja bilo kojeg poznatog korisnika treće strane o neprikladnoj uporabi imena praktičara ili traženja pravnog savjeta.

## Dodatak 1.

### Objavljeni materijali koje je izdao IAASB, i njihov međusobni odnos i IESBA Kodeks

Ovaj Dodatak ilustrira opseg objavljenih materijala koje je izdao IAASB i njihov međusobni odnos kao i odnos prema *IESBA Kodeksu za profesionalne računovođe*.



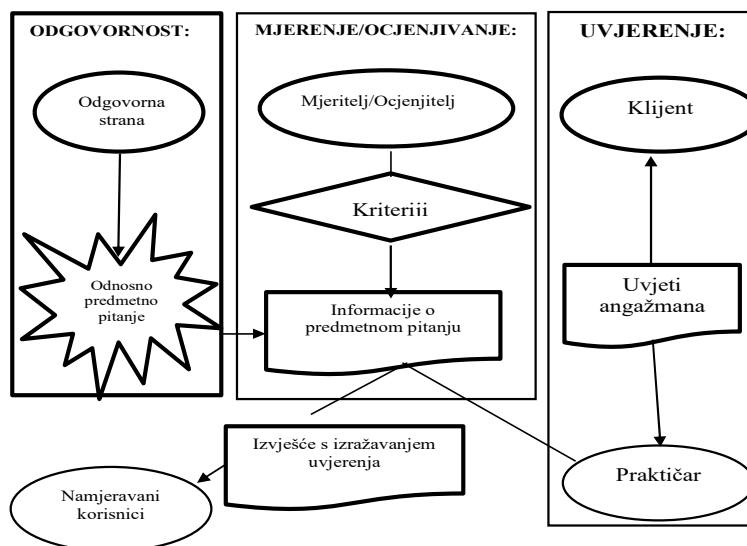
### **Angažmani potvrđivanja i izravni angažmani**

U ovom se Dodatku navode razlike između angažmana potvrđivanja i izravnog angažmana.

1. U angažmanu potvrđivanja, mjeritelj ili ocjenjivatelj, koji nije praktičar, mjeri ili ocjenjuje osnovno predmetno pitanje u odnosu na kriterije, čiji je ishod informacija o predmetnom pitanju. Informacije o predmetnom pitanju mogu biti pogrešno izražene u kontekstu osnovnog predmetnog pitanja i kriterija te se stoga mogu pogrešno prikazati, potencijalno u značajnoj mjeri. Uloga je praktičara u angažmanu potvrđivanja pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi se izrazio zaključak o tome jesu li informacije o predmetnom pitanju, koje je pripremio mjeritelj ili ocjenjivatelj, bez značajnih pogrešnih prikazivanja.
2. U izravnom angažmanu praktičar mjeri ili ocjenjuje osnovno predmetno pitanje u odnosu na kriterije i prezentira informacije o predmetnom pitanju koje iz toga proizlaze kao dio izvješća s izražavanjem uvjerenja ili njegov prilog. Zaključak praktičara u izravnom angažmanu adresira dio izvještaja koji se odnosi na ishod mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije. U nekim izravnim angažmanima, zaključak praktičara je ili je dio informacija o predmetnom pitanju. Ovisno o osnovnom predmetnom pitanju:
  - (a) ishod mjerenja ili ocjenjivanja u izravnom angažmanu može biti sličan izvješću ili izjavi koju je pripremio mjeritelj ili ocjenjivatelj u angažmanu potvrđivanja. Međutim, u drugim okolnostima ishod, to jest informacije o predmetnom pitanju, mogu se odraziti u opisu nalaza i osnovi za zaključak praktičara u dugoj formi izvješća s izražavanjem uvjerenja; i
  - (b) praktičar može koristiti podatke koje su pribavili ili objedinili drugi. Na primjer, podaci mogu potjecati iz informacijskog sustava koji održava odgovorna strana.
3. Osim mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja, u izravnom angažmanu praktičar primjenjuje i vještine i tehnike za izražavanje uvjerenja kako bi prikupio dostatne i primjerene dokaze za izražavanje zaključka o tome jesu li informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Praktičar može pribaviti te dokaze istodobno s mjerenjem ili ocjenjivanjem osnovnog predmetnog pitanja, ali ih može pribaviti i prije ili nakon takvog mjerenja ili ocjenjivanja.
4. Vrijednost izravnog angažmana leži u kombinaciji:
  - (a) neovisnosti praktičara od osnovnog predmetnog pitanja, strane koja angažira, namjeravanih korisnika i odgovorne strane, bez obzira na to što praktičar nije neovisan o informacijama o predmetnom pitanju jer je praktičar pripremio informacije o predmetnom pitanju; i
  - (b) vještina i tehnika za izražavanje uvjerenja koje se primjenjuju pri mjerenju ili ocjenjivanju osnovnog predmetnog pitanja, što rezultira prikupljanjem dokaza slične količine i kvalitete kao i za angažman potvrđivanja. Upravo to prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza razlikuje izravan angažman od puke kompilacije. Radi ilustracije, ako bi praktičar sastavljao izjavu subjekta o stakleničkim plinovima, praktičar ne bi, na primjer, testirao kalibraciju uređaja za monitoring. Međutim, u izravnom angažmanu praktičar bi, gdje je relevantno, ili kalibrirao uređaje za monitoring kao dio postupka mjerenja ili testirao kalibraciju uređaja za monitoring koje obavljaju drugi u istoj mjeri kao što bi to bio slučaj kad bi angažman bio angažmana potvrđivanja.

## Strane u angažmanu s izražavanjem uvjerenja

## Uloge i odgovornosti



1. Svi angažmani s izražavanjem uvjerenja imaju najmanje tri strane: odgovornu stranu, praktičara i predviđene korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana, može postojati i zasebna uloga mjeritelja ili ocjenjivatelja ili strane koja angažira.
2. Gornji dijagram ilustrira kako se sljedeće uloge odnose na angažman s izražavanjem uvjerenja:
  - (a) Odgovorna strana odgovorna je za osnovno predmetno pitanje.
  - (b) Mjeritelj ili ocjenjivatelj koristi kriterije za mjerenje ili ocjenjivanje osnovnog predmetnog pitanja koji rezultiraju informacijama o predmetnom pitanju.
  - (c) Strana koja angažira dogovara uvjete angažmana s praktičarom.
  - (d) Praktičar pribavlja dostatne i primjerene dokaze kako bi izrazio zaključak oblikovan radi povećanja stupnja povjerenja namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna strana u informacije o predmetnom pitanju.
  - (e) Namjeravani korisnici donose odluke na temelju informacija o predmetnom pitanju. Namjeravani korisnici su pojedinac(ci) ili organizacija(e) ili grupa(e) za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja. U nekim slučajevima mogu postojati i drugi namjeravani korisnici osim onih na koje je izvješće s izražavanjem uvjerenja adresirano.
3. O tim ulogama mogu se iznijeti sljedeća zapažanja:
  - Svaki angažman s izražavanjem uvjerenja ima, uz praktičara, barem odgovornu stranu i namjeravane korisnike.
  - Praktičar ne može biti odgovorna strana, strana koja angažira ili namjeravani korisnik.
  - U izravnom angažmanu, praktičar je također mjeritelj ili ocjenjivatelj.



- U angažmanu potvrđivanja, odgovorna strana ili netko drugi, ali ne i praktičar, može biti mjeritelj ili ocjenjivatelj.
  - Ako je praktičar izmjerio ili ocijenio osnovno predmetno pitanje u odnosu na kriterije, angažman je izravan angažman. Karakter tog angažmana ne može se promijeniti u angažman potvrđivanja druge strane koja preuzima odgovornost za mjerenje ili ocjenjivanje, na primjer, tako da odgovorna strana priloži izjavu informacijama o predmetnog pitanju o prihvaćanju odgovornosti za te informacije.
  - Odgovorna strana može biti strana koja angažira.
  - U mnogim angažmanima u potvrđivanju odgovorna strana može biti i mjeritelj ili ocjenjivatelj te strana koja angažira. Primjer je kad subjekt angažira praktičara za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem koje je pripremio o vlastitim praksama održivosti. Primjer kad se odgovorna strana razlikuje od mjeritelja ili ocjenjivatelja jest kad je praktičar angažiran za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem koje je pripremila vladina organizacija o praksama održivosti privatne kompanije.
  - U angažmanu potvrđivanja mjeritelj ili ocjenjivatelj obično daje praktičaru pisani prikaz informacija o predmetnom pitanju. U nekim slučajevima praktičar možda neće moći dobiti takav prikaz, na primjer, ako uključena strana nije mjeritelj ili ocjenjivatelj.
  - Odgovorna strana može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne i jedini.
  - Odgovorna strana, mjeritelj ili ocjenjivatelj i namjeravani korisnici mogu biti iz različitih subjekata ili istog subjekta. Kao primjer potonjeg slučaja, u dvoslojnoj strukturi odbora, nadzorni odbor može zatražiti uvjerenje o informacijama koje je dostavio izvršni odbor tog subjekta. Odnos između odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenjivatelja i namjeravanih korisnika treba promatrati u kontekstu određenog angažmana i može se razlikovati od tradicionalno definiranih linija odgovornosti. Na primjer, viši menadžment subjekta (namjeravani korisnik) može angažirati praktičara za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u određenom aspektu aktivnosti subjekta koji je neposredna odgovornost niže razine menadžmenta (odgovorna strana), ali za koji je u konačnici odgovoran viši menadžment.
  - Strana koja angažira koja također nije odgovorna strana može biti namjeravani korisnik.
4. Zaključak praktičara može se formulirati u smislu:
- osnovnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija;
  - informacija o predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili
  - izjave dane od primjerene strane.
5. Praktičar i odgovorna strana mogu se dogovoriti o primjeni načela standarda za izražavanje uvjerenja ako nema namjeravanih korisnika osim odgovorne strane, ali ako su ispunjeni svi drugi zahtjevi standarda za izražavanje uvjerenja. U takvim slučajevima izvješće praktičara uključuje izjavu kojom se ograničava uporaba izvješća na odgovornu stranu.

**Kategorizacija osnovnih predmetnih pitanja**

Donja tablica prikazuje kategorizaciju raspona mogućih osnovnih predmetnih pitanja s nekim primjerima. Za neke kategorije nije naveden primjer jer je malo vjerojatno da bi se obavljali angažmani s izražavanjem uvjerenja u odnosu na informacije u tim kategorijama. Kategorizacija nije nužno potpuna, kategorije se ne moraju nužno međusobno isključivati, a neka osnovna predmetna pitanja ili informacije o predmetnim pitanjima mogu imati komponente u više kategorija, na primjer, integrirano izvješćivanje i izvješćivanje o društveno odgovornom poslovanju vjerojatno će imati i povijesne informacije i informacije usmjerene na budućnost te financijske i nefinancijske informacije. Također, u nekim slučajevima primjeri su informacije o predmetnom pitanju, u drugim slučajevima oni su osnovno predmetno pitanje ili samo pokazatelj vrste pitanja pri kojima bi informacije mogle pomoći, ovisno o tome što je smislenije u danim okolnostima.

Informacije o:		Povijesne informacije	Informacije usmjerene na budućnost
Financijska	Uspješnost	Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s prihvatljivim okvirom financijskog izvještavanja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• predviđanje/projicirani novčani tok</li> </ul>
	Položaj		<ul style="list-style-type: none"> <li>• predviđanje/projicirani financijski položaj</li> </ul>
Nefinancijsko	Uspješnost korištenja resursa/vrijednosti za novac	<ul style="list-style-type: none"> <li>• izjava o stakleničkim plinovima</li> <li>• izvješće o održivosti</li> <li>• KPI-jevi</li> <li>• izjava o učinkovitom korištenju resursa</li> <li>• izjava o vrijednosti za novac</li> <li>• izvješćivanje o društveno odgovornom poslovanju</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• očekivana smanjenja emisija koja se mogu pripisati novoj tehnologiji ili stakleničkim plinovima koje treba obuhvatiti sadnjom stabala</li> <li>• izjava da će predložena radnja pružiti vrijednost za novac</li> </ul>
	Stanje	<ul style="list-style-type: none"> <li>• opis sustava/procesa koji je implementiran u određenom trenutku</li> <li>• fizičke karakteristike, na primjer, veličina imovine u leasingu</li> </ul>	
Sustav/proces	Opis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• opis sustava unutarnje kontrole</li> </ul>	

<b>Informacije o:</b>		<b>Povijesne informacije</b>	<b>Informacije usmjerene na budućnost</b>
	<b>Oblikovanje</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• oblikovanje kontrola u uslužnoj organizaciji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• oblikovanje predloženih kontrola za predstojeći proizvodni proces</li> </ul>
	<b>Djelovanje/uspješnost</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• operativna učinkovitost postupaka zapošljavanja i osposobljavanja osoblja</li> </ul>	
<b>Aspekti ponašanja</b>	<b>Sukladnost</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• usklađenost subjekta s, na primjer, odredbama ugovora o zajmu ili posebnim pravnim ili regulativnim zahtjevima</li> </ul>	
	<b>Ljudsko ponašanje</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ocjenjivanje učinkovitosti revizijskog odbora</li> </ul>	
	<b>Ostali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• prikladnost softverskog paketa za svrhu</li> </ul>	

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017 T +1 (212) 286-9344  
F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)  
ISBN: 978-1-60815-480-7