

ISSAI 200

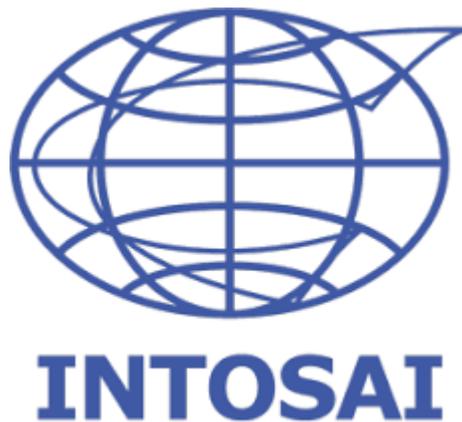
Načela financijske revizije

INTOSAI standarde objavljuje
Međunarodna organizacija vrhovnih
revizijskih institucija INTOSAI, u sklopu
Okvira profesionalnih objava INTOSAI-a.

Za opširnije informacije, posjetite
www.issai.org.



INTOSAI



INTOSAI, 2020.

1. Prihvaćeno kao Opća pravila javne revizije i pravila etičkog značaja 2021.
2. Sadržaj je prerađen i prihvaćen kao Temeljna načela financijske revizije 2013.
3. Sadržaj je prerađen i odobren kao Načela financijske revizije 2020.

ISSAI 200 dostupan je na svim službenim jezicima INTOSAI-a: arapskom, engleskom, francuskom, njemačkom i španjolskom.

SADRŽAJ

1.	UVOD	4
2.	MJERODAVNOST ISSAI-a 200	6
3.	OKVIR ZA OBAVLJANJE FINACIJSKE REVIZIJE	7
	DEFINICIJA I CILJEVI FINACIJSKE REVIZIJE	7
	PREDUVJETI ZA REVIZIJU FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA U SKLADU S ISSAI-IMA	7
	OKVIR FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA.....	7
	OČJENJIVANJE OKVIRA FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA	8
4.	ELEMENTI FINACIJSKE REVIZIJE	10
	PREDMET FINACIJSKE REVIZIJE	10
	TRI STRANE U FINACIJSKOJ REVIZIJI.....	10
	KRITERIJI KOJI SE KORISTE U FINACIJSKOJ REVIZIJI.....	10
	REVIZIJE S IZRAŽAVANJEM RAZUMNOG UVJERENJA	10
5.	NAČELA FINACIJSKE REVIZIJE	12
	DOGOVARANJE UVJETA REVIZIJE.....	12
	PLANIRANJE.....	12
	ZNAČAJNOST	13
	RAZUMIJEVANJE SUBJEKTA REVIZIJE	13
	ODREĐIVANJE I PROCJENA RIZIKA	13
	ODGOVOR NA PROCIJENJENE RIZIKE	14
	PITANJA U VEZI S PRIJEVARAMA.....	14
	PITANJA KOJA TREBA UZETI U OBZIR U VEZI S PRETPOSTAVKOM TRAJNOSTI POSLOVANJA.....	15
	PITANJA KOJA TREBA UZETI U OBZIR U VEZI SA ZAKONIMA I PROPISIMA KADA SE OBAVLJA REVIZIJA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA	15
	REVIZIJSKI DOKAZI.....	16
	OČJENA NETOČNOSTI.....	16
	FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA.....	16
	MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU O OBAVLJENOJ REVIZIJI	17
	ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠĆU O OBAVLJENOJ REVIZIJI.....	17
	RAZMATRANJE NAKNADNIH DOGAĐAJA.....	18
	USPOREDNE INFORMACIJE – USPOREDNE BROJKE I FINACIJSKI IZVJEŠTAJI	18
	ODGOVORNOSTI REVIZORA U POGLEDU OSTALIH INFORMACIJA U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE REVIDIRANE FINACIJSKE IZVJEŠTAJE.....	19
	PITANJA BITNA ZA REVIZIJE KONSOLIDIRANIH FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA	19

1. UVOD

- 1) Revizor koji obavlja financijsku reviziju u javnom sektoru djeluje u javnom interesu dok obavlja financijsku reviziju. To uključuje pružanje uvjerenja o financijskim informacijama koje su pripremila mjerodavna tijela ili subjekti javnog sektora u vezi s korištenjem i upravljanjem javnim sredstvima i imovinom. Rezultat, u obliku revizorskih mišljenja i/ili izvješća, može biti osnova da se odgovorne osobe pozovu na odgovornost. Financijska revizija kao takva predstavlja važan element procesa osiguranja odgovornosti u javnim financijama.
- 2) Profesionalni standardi i smjernice daju okvir za kvalitetu i profesionalnost revizije u javnom sektoru te time predstavljaju temelj vjerodostojnosti profesije i njezina djelovanja. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI-i), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), razvijeni su radi promicanja neovisne i djelotvorne revizije te služe kao osnova članicama INTOSAI-a za razvoj vlastitih prilagođenih profesionalnih pristupa koji su u skladu s njihovom nadležnošću te nacionalnim zakonima i propisima. Ovi standardi nemaju prevagu nad domaćim zakonima, propisima ili utvrđenom nadležnošću.
- 3) *ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora* – utvrđuje temeljna načela koja se primjenjuju na sve revizijske poslove u javnom sektoru. ISSAI 200 nadopunjuje temeljna načela iz ISSAI-a 100 određenim standardima za revizije financijskih izvještaja. Zajedno čine osnovu za INTOSAI-ev sveobuhvatan skup profesionalnih objava u ovom području te je potrebno osigurati sukladnost i s jednim i s drugim načelima.
- 4) Glavna svrha ISSAI-a za financijsku reviziju jest pružiti članicama INTOSAI-a sveobuhvatan skup načela i standarda za reviziju financijskih izvještaja (ili drugih oblika financijskih informacija) subjekata javnog sektora. Sukladno tome, načela sadržana u ISSAI-u 200 predstavljaju temelj posebnih revizijskih standarda u vezi s financijskom revizijom (ISSAI-i 2000-2899), kao i Smjernica o primjeni tih načela (GUID 2900-2999). ISSAI-i sadrže [upute za rad] koje INTOSAI objavljuje kako bi pružio smjernice o primjeni relevantnih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) koje je izradio Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB). Vrhovne revizijske institucije (VRI) ponekad mogu kombinirati financijske revizije s elementima revizije usklađenosti i/ili revizije učinkovitosti, u kojem slučaju se primjenjuju odgovarajuća načela koja se odnose na određenu vrstu revizije.

5) ISSAI 200 sadrži temeljna načela revizije pojedinačnih ili konsolidiranih financijskih izvještaja ili njihovih određenih elemenata te obrađuje:

- mjerodavnost ISSAI-a 200
- okvir za obavljanje financijske revizije
- elemente financijske revizije i
- načela financijske revizije.

2. MJERODAVNOST ISSAI-a 200

- 6) ISSAI 200 sadrži načela revizije finansijskih izvještaja ili drugih oblika prikazivanja finansijskih informacija. Načelima se uspostavljaju minimalni zahtjevi za standarde javne revizije utvrđene na nacionalnoj razini ili za standarde koje primjenjuje i koje je razvio VRI ili drugi. Mjerodavnost ISSAI-a obuhvaćena je ISSAI-em 100.

3. OKVIR ZA OBAVLJANJE FINANCIJSKE REVIZIJE

DEFINICIJA I CILJEVI FINANCIJSKE REVIZIJE

- 7) Financijska revizija ocjenjuje, prikupljanjem revizijskih dokaza, jesu li financijske informacije subjekta prezentirane u njegovim financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom za financijsko izvještavanje i regulatornim okvirom. U slučaju okvira objektivnog prikazivanja, revizor ocjenjuje jesu li informacije objektivno prikazane. U slučaju okvira usklađenosti, revizor ocjenjuje u kojoj je mjeri ostvarena usklađenost.
- 8) Cilj financijske revizije jest prikupljanjem dostatnih i primjerenih dokaza pružiti razumno uvjerenje korisnicima, u obliku mišljenja i/ili izvješća o reviziji, jesu li financijski izvještaji ili drugi oblici prikazivanja financijskih informacija prikazani fer i/ili u svim materijalno značajnim stavkama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i zakonodavnim okvirom.

PREDUVJETI ZA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U SKLADU S ISSAI-IMA

- 9) Prije početka financijske revizije, revizor treba:
 - ocijeniti prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja subjekta revizije te
 - osigurati da rukovodstvo subjekta prihvaća i shvaća svoju odgovornost za:
 - » pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja
 - » unutarnje kontrole koje rukovodstvo smatra potrebnim za pripremu financijskih izvještaja koja neće sadržavati značajne netočnosti nastale bilo uslijed prijevare ili pogreške te
 - » osigurati revizoru pristup svim informacijama i osobama potrebnim za obavljanje revizije.

OKVIR FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

- 10) Okviri financijskog izvještavanja mogu biti:
 - opće namjene: osmišljeni kako bi se ispunile potrebe širokog kruga korisnika informacija ili

- posebne namjene: oblikovani kako bi se ispunile potrebe određenog korisnika ili skupine korisnika (primjerice, odredbe o financijskom izvještavanju koje je utvrdila međunarodna financijska organizacija, upravljačko tijelo, zakonodavac ili su iz ugovora).
- 11) Načela ISSAI-a 200 relevantna su za revizije raznih vrsta financijskih izvještaja, kao što su izvještaji pripremljeni u skladu i s okvirima opće namjene (npr. IPSAS-om, IFRS-om ili nacionalnim okvirima financijskog izvještavanja) i okvirima posebne namjene.
 - 12) Povrh toga, okviri financijskog izvještavanja mogu biti ili:
 - zasnovani na usklađenosti: uspostavljenim pravilima i zahtjevima koje se mora strogo slijediti u svim slučajevima ili
 - zasnovani na objektivnom prikazivanju; prepoznajući da, kako bi se fer prikazali financijski izvještaji subjekta, može biti nužno da oni koji ih pripremaju odstupe od zahtjeva okvira ili da pruže dodatne informacije.
 - 13) Načela ISSAI-a 200 primjenjuju se i na revizije subjekata javnog sektora koji pripremaju financijske informacije (uključujući pojedinačne financijske izvještaje ili određene elemente, račune ili stavke financijskih izvještaja) za druge strane kao što su upravljačka tijela, zakonodavac ili druga tijela koja obavljaju nadzornu ulogu.
 - 14) Kad je revizor obavezan obaviti revizije izvršenja proračuna, to može uključiti ispitivanje pravilnosti proračunskih transakcija i usporedbu između ostvarenja i proračuna. To često može uključivati posebne ili pojedinačne okvire financijskog izvještavanja. Za tu vrstu revizijskih poslova, preduvjeti utvrđeni ISSAI-ima o financijskoj reviziji mogu se ne ispuniti, no načela koja sadrže treba primijeniti u mjeri u kojoj je to moguće.

OCJENJIVANJE OKVIRA FINANIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

- 15) Okvir financijskog izvještavanja treba biti primjenjiv na okolnosti subjekta revizije, posebno u smislu osiguranja fer prikazivanja financijskih rezultata i položaja kada je to prikladno. Okvir financijskog izvještavanja načelno se određuje zakonom, propisom ili drugom mjerodavnom podlogom. Ako nije propisan, rukovodstvo o tome ima slobodu odlučivanja.
- 16) Revizor treba ocijeniti prihvatljivost primijenjenog okvira financijskog izvještavanja. Trenutačno ne postoji objektivna i mjerodavna osnova koja bi bila općepriznata na globalnoj razini za prosudbu prihvatljivosti okvira opće namjene. U nedostatku takve osnove, pretpostavlja se da su standardi financijskog izvještavanja koje su utvrdile organizacije ovlaštene ili priznate za službeno objavljivanje standarda (npr. IPSAS, IFRS), a koje koriste određene vrste subjekata, ujedno prihvatljivi za financijske izvještaje opće namjene koje takvi subjekti pripremaju, pod uvjetom da organizacije provode u djelo određen i transparentan proces, koji uključuje razmatranje i uzimanje u obzir stajališta

širokog raspona dionika. Kako bi bio prihvatljiv, okvir financijskog izvještavanja mora osigurati da informacije iznesene u financijskim izvještajima budu bitne za predviđene korisnike, konkretno: relevantne, potpune, pouzdane, objektivne i razumljive.

- 17) Ako se okvir ne smatra prihvatljivim, revizor treba ocijeniti učinak na financijske izvještaje u smislu informacija koje nedostaju ili njegov učinak na financijske rezultate ili financijski položaj:
- ako rukovodstvo ima slobodu odlučivanja o okviru izvještavanja, revizor treba predložiti da se okvir promijeni ili
 - kad promjena okvira nije moguća, kao u slučaju ako je okvir propisan zakonom ili propisom, revizor treba obavijestiti subjekt revizije o potrebnim dodatnim informacijama u financijskim izvještajima kako bi se izbjeglo da izvještaji budu obmanjujuće naravi.
- 18) Uzimajući u obzir odgovor revidiranog subjekta, revizor treba odrediti utjecaj na mišljenje revizora ili razmotriti posebnu napomenu kojom se objašnjava utjecaj okvira financijskog izvještavanja na rezultate, imovinu i obveze ili druge aspekte. Revizor može razmotriti i druge korake, kao što je obavijest zakonodavcu ili povlačenje iz revizijskih poslova ako je VRI to u mogućnosti učiniti.

4. ELEMENTI FINANCIJSKE REVIZIJE

- 19) U financijskog reviziji javnog sektora, elementi definirani ISSAI-em 100 (predmet, revizor, odgovorna strana, predviđeni korisnici i kriteriji) mogu se razlikovati od jednog do drugog subjekta revizije. Revizori trebaju izričito odrediti te elemente za svaku pojedinačnu reviziju te analizirati njihove učinke.

PREDMET FINANCIJSKE REVIZIJE

- 20) Predmet financijske revizije su računovodstveni i povezani podaci subjekta, uobičajeno predloženi u obliku financijskih izvještaja (informacija o predmetu revizije).

TRI STRANE U FINANCIJSKOJ REVIZIJI

- 21) Odgovornost revizora jest planirati i provesti reviziju u skladu s primjenjivim revizorskim standardima i nadležnošću te priopćiti rezultate.
- 22) Odgovorna strana odgovorna je za informacije o predmetu revizije i za predmet revizije.
- 23) „Predviđeni korisnik” financijskih izvještaja u javnom sektoru primarno je zakonodavac, koji predstavlja građane (krajnje korisnike). Zakonodavac poziva vladu na odgovornost za korištenje javnih sredstava, uvelike na temelju informacija koje pruža vlada. Osiguranje pouzdanosti tih informacija putem financijske revizije stoga je ključan dio tog procesa. Drugi predviđeni korisnici mogu uključivati ministarstva u slučaju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora koji djeluju u njihovo ime.

KRITERIJI KOJI SE KORISTE U FINANCIJSKOJ REVIZIJI

- 24) Kriteriji su poredbena mjerila, mjere ili značajke u odnosu na koje se predmet mjeri kako bi se došlo do zaključka u vezi s ciljevima revizije. Kriteriji koji se koriste u reviziji financijskih izvještaja načelno se zasnivaju na okviru financijskog izvještavanja koji odgovorna strana koristi u njihovoj pripremi.

REVIZIJE S IZRAŽAVANJEM RAZUMNOG UVJERENJA

- 25) Revizije financijskih izvještaja koje se provode u skladu s ISSAI-ima su revizije potvrđivanja čiji cilj je pružiti razumno uvjerenje. Razumno uvjerenje predstavlja visoku, no ne potpunu razinu uvjerenja, što znači da ono nije jamstvo da će revizija otkriti sve slučajeve značajnih netočnosti.

- 26) Načelno govoreći, revizije s izražavanjem razumnog uvjerenja se provode kako bi dovele do zaključka iskazanog u pozitivnom obliku, kao što je formulacija „po našem mišljenju, financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu prikazuju objektivno financijski položaj (ili daju istinitu i objektivnu sliku financijskog položaja)... i njegovih financijskih rezultata i novčanih tokova...” ili, u slučaju okvira sukladnosti, „po našem mišljenju, financijski izvještaji su u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s...”.
- 27) Revizije s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kao što su neke revizije radi obavljanja uvida, nisu obrađene aktualnim ISSAI-ima o financijskoj reviziji.

5. NAČELA FINANCIJSKE REVIZIJE

28) Opća načela revizije javnog sektora sadržana su u ISSAI-u 100¹ te u standardima u vezi s etikom, kontrolom kvalitete i općim odgovornostima revizora u reviziji financijskih izvještaja. Ta načela uključuju:

- etičnost i neovisnost
- stručnu prosudbu, dužnu pozornost i skepticizam
- kontrolu kvalitete
- vođenje i vještine revizorskog tima
- revizijski rizik
- značajnost
- dokumentaciju
- izvješćivanje i praćenje izvršenja naloga i preporuka te
- komunikaciju.

29) Sljedeće točke sadrže određena načela u vezi s financijskom revizijom javnog sektora.

» DOGOVARANJE UVJETA REVIZIJE

30) Uvjeti revizije javnog sektora u pravilu su zadani zakonskim okvirom. Revizor javnog sektora treba postići usuglašenost s rukovodstvom ili osobama zaduženima za upravljanje u vezi s odgovarajućim ulogama i odgovornostima za svaki revizijski posao, po mogućnosti u pisanom obliku. Kad se revizija obavlja na temelju zahtjeva rukovodstva, osoba zaduženih za upravljanje ili zakonodavca, sve strane trebaju se sporazumjeti o uvjetima te revizije.

» PLANIRANJE

31) Revizor treba planirati reviziju kako bi osigurao njenu djelotvornu i učinkovitu provedbu, određivanjem opsega, vremenskog tijeka i pristupa te praktičnih koraka koje treba poduzeti.

¹ ISSAI 100, točke 34. – 43.

- 32) Detaljno planiranje ključno je za učinkovitu i djelotvornu reviziju. Priroda i obuhvat potrebnog planiranja ovise o tome je li riječ o prvoj reviziji subjekta ili zadatku koji se ponavlja, o veličini i složenosti subjekta revizije te o prethodnom iskustvu članova tima sa subjektom revizije. Tijekom revizije plan treba ažurirati kako bi se uzelo u obzir neočekivana pitanja ili događaji koji utječu na procjenu rizika ili provedbu revizije.

» ZNAČAJNOST

- 33) Revizor treba primjenjivati koncept značajnosti, kako u kvantitativnom smislu (prema iznosu), tako i, prema potrebi, u kvalitativnom smislu (prema vrsti), pri planiranju i obavljanju revizije, kao i pri ocjeni nalaza i izvješćivanju o rezultatima.
- 34) Pri planiranju revizije, revizor treba odrediti sveukupnu razinu značajnosti za financijske izvještaje u cjelini, uzimajući u obzir razinu netočnosti koja bi mogla utjecati na odluke korisnika tih izvještaja. Revizor zatim treba smanjiti tu razinu značajnosti pri određivanju revizorskog posla koji treba obaviti, kako bi se na prihvatljivu razinu smanjio rizik da ukupnost neotkrivenih i neispravljenih netočnosti premaši sveukupnu značajnost.
- 35) Tu nižu razinu značajnosti (značajnost za provedbu) treba koristiti kako bi se lakše utvrdila priroda, vremenski tijek i obuhvat postupaka revizije te ocijenili rezultati tih postupaka. Razmjere neispravljenih netočnosti u financijskim izvještajima treba pri formiranju mišljenja u izvješću o reviziji usporediti sa sveukupnom značajnošću, uzimajući u obzir njihov kvantitativni učinak i narav. Značajnost koja se primjenjuje u izvješćivanju možda će trebati revidirati u usporedbi sa značajnošću određenom u svrhu planiranja, ovisno o završnim rezultatima subjekta ili drugim čimbenicima.

» RAZUMIJEVANJE SUBJEKTA REVIZIJE

- 36) Revizor treba biti dovoljno upoznat sa subjektom revizije i okruženjem u kojem subjekt djeluje, primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i sustavom unutarnjih kontrola subjekta, kako bi se utvrdilo i procijenilo rizike značajnih netočnosti. Sustav unutarnjih kontrola subjekta sastoji se od pet komponenti: kontrolnog okruženja, procesa procjene rizika subjekta, procesa subjekta za praćenje sustava unutarnjih kontrola, informacijskog sustava subjekta i kontrolnih aktivnosti (uključujući informacijsko-tehnološke kontrole).

» ODREĐIVANJE I PROCJENA RIZIKA

- 37) Revizorovo utvrđivanje i procjena rizika značajnih netočnosti uzima u obzir i inherentni rizik (rizik da će neka određena računovodstvena stavka ili vrsta transakcija biti podložna pogreškama ili netočnosti) i kontrolni rizik (rizik da unutarnje kontrole ne sprječavaju ili otkrivaju i ispravljaju konkretne pogreške ili netočnosti).

- 38) Revizor određuje i procjenjuje inherentni rizik ne uzimajući u obzir učinak bilo kakvih povezanih kontrola te određuje je li bilo koji inherentni rizik značajan. Revizor treba ocijeniti način na koji su osmišljene kontrole relevantne za reviziju (naročito u vezi sa značajnim inherentnim rizicima) te razmotriti je li vjerojatno da će te kontrole biti primijenjene u praksi.
- 39) Revizor treba utvrditi i procijeniti rizike pojave značajnih netočnosti u financijskim izvještajima u cjelini te na razini tvrdnje, kako bi odredio najprikladnije revizorske postupke u svrhu odgovora na te rizike.
- 40) Postupci procjene rizika pomažu u utvrđivanju naravi i obuhvata revizorskog rada koji se treba provesti, no same po sebi ne pružaju dostatne i primjerene dokaze na temelju kojih bi se moglo temeljiti mišljenje revizora.

» **ODGOVOR NA PROCIJENJENE RIZIKE**

- 41) Revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima značajnih netočnosti, osmišljavajući i provodeći u djelo prikladne odgovore na te rizike. Što je veći rizik, to mogu u većoj mjeri biti potrebni opsežniji revizijski postupci i uvjerljiviji revizijski dokazi.
- 42) Revizor treba osmisлити i provesti u djelo ukupne odgovore na rizike značajnih netočnosti na razini financijskog izvještaja te daljnje revizorske postupke čija priroda, vremenski tijek i obuhvat uzimaju u obzir rizike značajnih netočnosti na razini tvrdnje. Takvi revizorski postupci obično uključuju testiranje kontrola i dokazne postupke (analitičke postupke i/ili testiranje detalja).
- 43) Da bi kontrole po svoj prilici bile djelotvorne, revizor može razmotriti njihovo testiranje. Ako testiranje pokaže da su kontrole djelotvorne, može se smanjiti potrebna količina dokaznog testiranja radi odgovora na identificirani rizik. Kontrole treba testirati u okolnostima u kojima samo dokazni postupci nisu dovoljni.

» **PITANJA U VEZI S PRIJEVARAMA**

- 44) U sklopu utvrđivanja i procjene rizika značajne netočnosti, revizor treba razmotriti mogu li se značajne netočnosti pojaviti uslijed prijevare te poduzeti prikladne korake u svrhu odgovora na te rizike.
- 45) Glavna odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevara počiva na rukovodstvu subjekta ili osobama zaduženim za upravljanje. Revizor je odgovoran za pružanje razumnog uvjerenja o mjeri u kojoj su financijski izvještaji lišeni značajnih netočnosti. Značajne netočnosti mogu biti prouzročene pogreškom ili prijevarom. No, zbog naravi prijevara revizoru je vrlo teško utvrditi prijevaru te stoga ne postoji jamstvo da će biti otkrivene sve

značajne netočnosti uzrokovane prijevarom. Revizor slijedom toga treba razmotriti koje revizorske postupke treba provesti prema potrebi gdje je rizik prijevare značajan. Revizor treba razmotriti mogućnost da relevantnim nadležnim tijelima skrene pozornost na bilo koji slučaj prijevare ili sumnje na prijevaru utvrđen tijekom revizije.

» **PITANJA KOJA TREBA UZETI U OBZIR U VEZI S PRETPOSTAVKOM TRAJNOSTI POSLOVANJA**

- 46) Revizor treba razmotriti i zaključiti postoje li događaji ili okolnosti koje predstavljaju značajnu nesigurnost u pogledu namjere i sposobnosti subjekta revizije u vezi s trajnosti poslovanja.
- 47) Trajnost poslovanja subjekta revizije temeljno je načelo s utjecajem na financijske izvještaje, budući da utječe na računovodstvenu osnovu koju treba koristiti, a naročito na knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza.
- 48) Revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi donio zaključak u vezi s oslanjanjem rukovodstva na pretpostavku trajnosti poslovanja pri pripremi financijskih izvještaja te izvijestiti o tome prema potrebi.

» **PITANJA KOJA TREBA UZETI U OBZIR U VEZI SA ZAKONIMA I PROPISIMA KADA SE OBAVLJA REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA**

- 49) Revizor bi trebao utvrditi rizike značajnih netočnosti nastalih uslijed nesukladnosti sa zakonima i propisima te prikladno reagirati.
- 50) Revizor bi trebao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa sukladnošću s odredbama onih zakona i propisa koji imaju izravan utjecaj na određivanje značajnih iznosa i objavljenih podataka u financijskim izvještajima. Revizor također treba obavljati revizorske postupke koji doprinose otkrivanju slučajeva nesukladnosti s onim drugim zakonima i propisima koji neizravno mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.
- 51) U javnom sektoru mogu postojati dodatne revizorske odgovornosti u odnosu na razmatranje bilo kojih zakona i propisa koji se odnose na reviziju financijskih izvještaja ili drugih aspekata djelovanja subjekta. U tim slučajevima revizor treba razlikovati opseg posla obavljenog kako bi se provjerila sukladnost sa zakonima i propisima u svrhu izdavanja mišljenja o financijskim izvještajima te revizorski rad obavljen kako bi se verificiralo druga pitanja sukladnosti u svrhu izdavanja mišljenja i/ili izvješća revizije usklađenosti.
- 52) Revizor treba steći prikladno razumijevanje pravnog i regulatornog okvira primjenjivog na određeno okruženje u kojem djeluje subjekt revizije, uključujući način na koji subjekt osigurava sukladnost s okvirom.

- 53) Odredbe nekih zakona i propisa imaju izravan utjecaj na financijske izvještaje u smislu da određuju u njima iskazane iznose i objavljene podatke. Drugi zakoni i propisi sadrže odredbe kojih se subjekt dužan pridržavati ili utvrđuju uvjete pod kojima subjekt revizije posluje, no imaju samo neizravan učinak na njegove financijske izvještaje.

» **REVIZIJSKI DOKAZI**

- 54) Revizor treba osmisлити i provoditi revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze (u smislu količine i kakvoće) na kojima se temelje zaključci i mišljenje revizora.
- 55) Količina revizijskih dokaza potrebnih za potkrepu zaključka ovisi o revizorovoj procjeni rizika netočnosti te ujedno o kvaliteti tih dokaza. Kvaliteta revizijskih dokaza odnosi se na značaj i pouzdanost tih dokaza. Na pouzdanost dokaza utječu njihovi izvori, priroda i okolnosti u kojima su pribavljeni.

» **OCJENA NETOČNOSTI**

- 56) Revizor treba zabilježiti netočnosti utvrđene tijekom revizije i obavijestiti o tome rukovodstvo ili osobe zadužene za upravljanje. Revizor treba ocijeniti zahtijevaju li netočnosti daljnji revizorski rad te njihov utjecaj na financijske izvještaje ako ostanu neispravljene.
- 57) Revizor treba ocijeniti jesu li neispravljene netočnosti pojedinačno ili skupno značajne, kako bi odredio koji utjecaj mogu imati na mišljenje revizora.

» **FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA**

- 58) Na temelju revizijskih dokaza, revizor treba formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te jesu li bez značajnih netočnosti.
- 59) Kako bi formirao mišljenje, revizor mora ponajprije zaključiti je li dobiveno razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji u cjelini bez značajnih netočnosti.
- 60) Revizor treba izraziti bezuvjetno mišljenje ako revizijski dokazi pokazuju da su financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s primjenjivim financijskim okvirom.
- 61) Ako revizor na temelju pribavljenih revizijskih dokaza zaključi da financijski izvještaji u cjelini sadrže značajne netočnosti ili nije u mogućnosti pribaviti dostatne i prikladne revizijske dokaze kako bi zaključio jesu li financijski izvještaji u cjelini bez značajnih netočnosti, revizor treba modificirati mišljenje u izvješću o obavljenoj reviziji u skladu s odjeljkom pod naslovom „Modifikacije mišljenja u izvješću o obavljenoj reviziji”.

- 62) Osim mišljenja o financijskim izvještajima, od revizora se zakonom ili propisom može zahtijevati izvješćivanje o zapažanjima i nalazima koji nisu utjecali na mišljenje te svim preporukama donesenim slijedom istih. Ti bi elementi trebali biti jasno odvojeni od mišljenja.

» **MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU O OBAVLJENOJ REVIZIJI**

- 63) Revizor treba modificirati mišljenje u izvješću o obavljenoj reviziji kad na temelju pribavljenih revizijskih dokaza zaključi da financijski izvještaji u cjelini sadrže značajne netočnosti ili ako nije bio u mogućnosti pribaviti dostatne i prikladne revizijske dokaze za zaključak.

- 64) Revizori mogu objaviti tri vrste modificiranog mišljenja:

- uvjetno mišljenje – kad revizor zaključi ili kad nije u mogućnosti pribaviti dostatne i prikladne revizijske dokaze za to da netočnosti, pojedinačno ili skupno, imaju ili bi mogle imati značajan, ali ne prožimajući učinak

- negativno (nepovoljno) mišljenje – kad revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi kako netočnosti, bilo pojedinačno ili skupno, imaju i značajan i prožimajući učinak ili

- suzdržanost od mišljenja – kad revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze zbog neke neizvjesnosti ili ograničenja opsega koje ima i značajan i prožimajući učinak.

- 65) Odluka o tome koja je vrsta modificiranog mišljenja primjerena ovisi o:

- prirodi pitanja koje je dovelo do modifikacije – to jest, jesu li financijski izvještaji značajno netočni ili bi, u slučaju da je bilo nemoguće pribaviti dostatne i primjerene dokaze, mogli biti značajno netočni i

- prosudbi revizora o prožimajućoj naravi učinaka ili mogućih učinaka tog pitanja na financijske izvještaje.

» **ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠĆU O OBAVLJENOJ REVIZIJI**

- 66) Ako smatra kako je pozornost korisnika neophodno svratiti na neko pitanje prikazano ili objavljeno u financijskim izvještajima, a koje je toliko važno da je presudno za razumijevanje financijskih izvještaja, te istodobno postoje i dostatni i primjereni dokazi o tome da to pitanje ne predstavlja značajnu netočnost u financijskim izvještajima, revizor u svoje izvješće o obavljenoj reviziji treba uvrstiti odjeljak za isticanje pitanja.

- 67) Ako revizor smatra kako je, osim pitanja prikazanih ili objavljenih u financijskim izvještajima, neophodno iznijeti i neko pitanje koje je, prema njegovome sudu, korisnicima važno za razumijevanje revizije, njegovih odgovornosti i njegovog izvješća, a pod uvjetom da to nije zabranjeno zakonom ili propisom, isto treba učiniti u odjeljku pod naslovom „Ostala pitanja” ili pod drugim primjerenim naslovom.

» **RAZMATRANJE NAKNADNIH DOGAĐAJA**

- 68) Revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome da su definirani i u financijskim izvještajima prikladno prikazani svi događaji nastali između datuma sastavljanja financijskih izvještaja i datuma sastavljanja izvješća o reviziji, a koji iziskuju usklađenje ili objavu podataka u financijskim izvještajima.
- 69) Isto tako, revizor treba primjereno odgovoriti na činjenice o kojima je stekao spoznaje nakon datuma sastavljanja izvješća o reviziji i koje su ga, da su mu bile poznate na taj datum, mogle navesti na izmjenu njegovog izvješća o reviziji.

» **USPOREDNE INFORMACIJE – USPOREDNE BROJKE I FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI**

- 70) Revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li sve usporedne informacije uključene u financijske izvještaje u svakom značajnom pogledu prikazane objektivno, u skladu sa zahtjevima za usporedne informacije u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, te izvijestiti u skladu s revizorskim odgovornostima izvještavanja.
- 71) Usporedne informacije odnose se na iznose i objavljene podatke uključene u financijske izvještaje u odnosu na jedno ili više prethodnih razdoblja. Usporedne brojke su iznosi i drugi objavljeni podaci za prethodno razdoblje uvršteni kao sastavni dio u financijske izvještaje za tekuće razdoblje. Usporedni financijski izvještaji su oni izvještaji u kojima su iznosi i drugi objavljeni podaci za prethodno razdoblje uvršteni radi usporedbe s financijskim izvještajima za tekuće razdoblje s istom razinom informacija kao i za tekuće razdoblje.
- 72) Revizor treba ocijeniti podudaraju li se usporedne informacije s iznosima i drugim objavljenim podacima prikazanim u prethodnom razdoblju, odnosno jesu li, prema potrebi, iznova iskazane. Revizor također treba ocijeniti jesu li računovodstvene politike koje se odražavaju u usporednim informacijama u suglasju s onima koje su primijenjene u tekućem razdoblju ili, ako je u računovodstvenim politikama došlo do promjena, jesu li te promjene propisno uzete u obzir te primjereno prikazane i objavljene.
- 73) Za usporedne brojke, mišljenje revizora o financijskim izvještajima odnosi se samo na tekuće razdoblje. Za usporedne financijske izvještaje, mišljenje revizora odnosi se na svako razdoblje na koje se odnose financijski izvještaji.

» **ODGOVORNOSTI REVIZORA U POGLEDU OSTALIH INFORMACIJA U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE REVIDIRANE FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE**

- 74) Revizor bi trebao analizirati sve ostale informacije u godišnjem izvještaju subjekta i razmotriti postoje li ikakve značajne nedosljednosti ili značajne činjenične netočnosti u odnosu na revidirane financijske izvještaje ili u odnosu na revizorova saznanja stečena tijekom revizije. Ako po razmatranju ostalih informacija revizor uoči značajnu nedosljednost ili značajnu činjeničnu netočnost, treba utvrditi je li revidirane financijske izvještaje ili ostale informacije potrebno izmijeniti.
- 75) Ostale informacije odnose se na financijske ili nefinancijske informacije (koje nisu financijski izvještaji i izvješća revizora o njima) uključene u godišnji izvještaj subjekta. To obično predstavlja dokument ili kombinaciju dokumenata koje na godišnjoj osnovi uobičajeno priprema rukovodstvo ili osobe zadužene za upravljanje u skladu sa zakonom, propisom ili običajem, a čija je svrha pružiti dionicima informacije o poslovanju subjekta te financijskim rezultatima i financijskom položaju, kako je to sadržano u financijskim izvještajima.
- 76) U slučaju značajne nedosljednosti, aktivnosti koje revizor treba poduzeti mogu uključivati modificiranje mišljenja, zadržavanje izvješća o reviziji, povlačenje iz revizije (u rijetkim slučajevima gdje je to moguće u javnom sektoru), obavješćivanje osoba zaduženih za upravljanje ili uvrštavanje odjeljka za ostala pitanja u izvješće o obavljenoj reviziji.
- 77) Ako ustanovi neku značajnu nedosljednost koju rukovodstvo subjekta revizije odbija ispraviti, revizor treba obavijestiti osobe zadužene za upravljanje. Revizori također mogu biti dužni o tome obavijestiti ili odlučiti da će o tome obavijestiti, osim osoba zaduženih za upravljanje, i druge strane, poput zakonodavca.

» **PITANJA BITNA ZA REVIZIJE KONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA**

- 78) Revizori angažirani radi revizije konsolidiranih financijskih izvještaja trebaju pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s pouzdanošću financijskih informacija komponenti i procesa konsolidacije, a kako bi izrazili mišljenje o tome jesu li konsolidirani financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- 79) Ta načela primjenjuju se na sve revizije konsolidiranih financijskih izvještaja u javnom sektoru. U slučajevima kada je revizor angažiran radi revizije konsolidiranih financijskih izvještaja, mogu se primjenjivati posebni zahtjevi i pitanja koja treba uzeti u obzir, uključujući osiguranje kvalitete rada revizora komponenti.